جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير

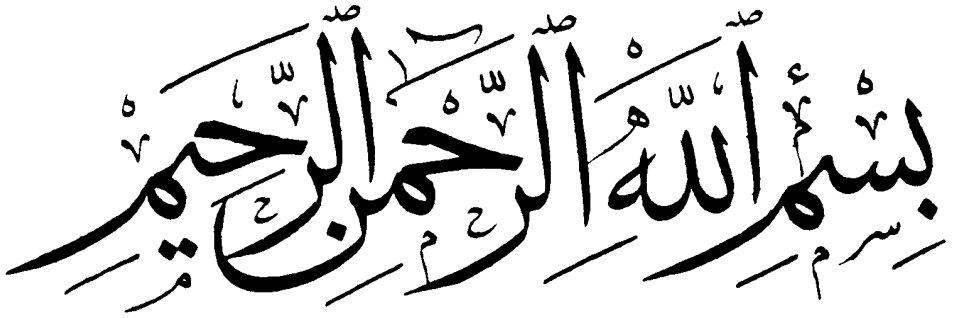
إعداد الطالب
سفاحلو رشيد

تحت إشراف
أ.د. كتوش عاشور

أعضاء لجنة المناقشة

بن نافلة قدور	أستاذ التعليم العالي	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف	رئيسا
كتوش عاشور	أستاذ التعليم العالي	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف	مشرفا ومقررا
براق محمد	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة بالقليعة	عضوا مناقشا
باشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة جيلالي اليابس بسيدي بلعباس	عضوا مناقشا
حبار عبد الرزاق	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف	عضوا مناقشا
قدوري عمار	أستاذ محاضر قسم أ	المدرسة العليا للتجارة بالقليعة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2016 / 2017


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى من وفقت بجانبي وشجعتني على مواصلة الدراسة زوجتي

إلى من أخذت من وقت اللعب معهم من أجل الدراسة ابني و بناتي

إلى من علمتني أول حروف الهجاء فنطقت باسمها أمي

إلى من قضيت شطر عمري حلوه ومره بينهم إخوتي

إلى روح أبي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

وإلى كل أساتذتي من السنة

الأولى ابتدائي إلى السنة الخامسة دكتوراه

الطالب: رشيد سفاحلو

كلمة شكر

بسم الله الرحمان الرحيم

« رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه ».

(سورة النمل – الآية 19)

« وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم ».

(سورة إبراهيم – الآية 7)

ويقول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

" التحدث بنعمة الله شكر، وتركها كفر، ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله "

حديث شريف

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

أحمد الله "عز وجل وأشكره على أن يسر لي إتمام هذا العمل، وأسأله سبحانه وتعالى أن يجعله صدقة جارية لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجازه أو إثرائه "

يقول رسول الله صلى الله عليه وسلم.

« من اصطنع إليكم معروفا فجازوه، فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا أنكم شكرتم فإن الله شاكر يحب الشاكرين ».

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف الدكتور عاشور كتوش على توجيهاته وإرشاداته المحكمة ومساعدته لي على إنجاز هذه الأطروحة، وإلى كل الأساتذة الأفاضل الذين قبلوا تقييم ومناقشة هذه الأطروحة وإثرائها.

كما أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والعرفان للأساتذة الكرام الذين أشرفوا على تكويننا وسهروا على حسن تعلمنا، وإعطائهم لنا فرصة مواصلة الدراسة فيما بعد التدرج من ماجستير ودكتوراه جازاهم الله عنا كل خير، ندعو الله أن يبارك لهم في أعمارهم، وأن يوفقهم لمزيد من الجهد والعطاء في سبيل العلم ورفع راية وطننا الغالي وأن يورث علمهم في ذريتهم ويجعل عطاءهم صدقة جارية ترفعهم في الجنة درجات.

الطالب: رشيد سفاحلو

الفـــهـرس

العنوان **الصفحة**

الإهداء ..... I..
كلمة شكر ..... II..
الفهرس III
قائمة الجداول VIII
قائمة الأشكال ..... XI.
قائمة الملاحق XII
قائمة المصطلحات XIII
الملخص XIV
مقدمة ..... أ

الفصل الأول: الأسس النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية ..... (**01 – 54**)
المبحث الأول: ماهية المراجعة 03
المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها التاريخي 03
المطلب الثاني: فروض، أهداف وأهمية المراجعة وتصنيفها 09
المطلب الثالث: معايير المراجعة المقبولة عموما (GAAS) 15
المطلب الرابع: فجوة التوقعات 19

المبحث الثاني: الجوانب الفنية للمراجعة الخارجية 23
المطلب الأول: مؤهلات، حقوق وواجبات المراجع الخارجي **23**
المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي وقواعد سلوك المهنة 27
المطلب الثالث:أوراق العمل وأدلة الإثبات في المراجعة 28
المطلب الرابع: الأخطاء والغش ومسؤولية المراجع عن اكتشافهما 33

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية 35
المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية 36
المطلب الثاني: مقومات نظام فعال للرقابة الداخلية 38
المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية وعلاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية 39
المطلب الرابع: لجان المراجعة وحوكمة الشركات 44

المبحث الرابع:الإجراءات الميدانية للمراجعة الخارجية..... 47
المطلب الأول: التمهيد لعملية مراجعة الحسابات..... 47
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 49
المطلب الثالث: تخطيط عملية مراجعة الحسابات..... 51
المطلب الرابع: تنفيذ عملية مراجعة الحسابات..... 53
خلاصة الفصل الأول..... 54

الفصل الثاني:الإطار المفاهيمي والتنظيمي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)..... (55– 111)
المبحث الأول ماهية المعايير الدولية للتدقيق(ISA) 57
المطلب الأول: مفهوم المعايير الدولية للتدقيق 57
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير الدولية للمراجعة..... 59
المطلب الثالث: لجنة المعايير الدولية للمراجعة 60
المطلب الرابع: تبويب المعايير الدولية للتدقيق..... 63
المبحث الثاني:معايير المبادئ العامة والمسؤوليات والتخطيط..... 66
المطلب الأول: معايير قبول المهمة وإعداد وثائق التدقيق..... 66
المطلب الثاني: معايير المسؤوليات..... 72
المطلب الثالث:معايير التخطيط وتحديد الأهمية النسبية..... 76
المطلب الرابع:معايير تقييم المخاطر..... 79
المبحث الثالث: معايير الإثبات وفقا للمعايير الدولية للتدقيق..... 83
المطلب الأول: معايير أدلة التدقيق..... 83
المطلب الثاني: معايير المصادقات الخارجية، الأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية..... 86
المطلب الثالث:معايير عينات التدقيق، التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة..... 90
المطلب الرابع:معايير الأحداث اللاحقة، الاستمرارية والإقرارات الخطية..... 93
المبحث الرابع: معايير الاستفادة من عمل للآخرين، تقارير المراجعة والحالات الخاصة..... 97
المطلب الأول: معايير استخدام عمل الآخرين..... 97
المطلب الثاني: معايير تقارير التدقيق..... 100
المطلب الثالث:معايير متعلقة بالمعلومات المقارنة والمعلومات الأخرى غير المدققة..... 104
المطلب الرابع:معايير المجالات المتخصصة 107
خلاصة الفصل الثاني..... 111

الفصل الثالث: تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي(112 – 159)

المبحث الأول: من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي 114
المطلب الأول نقائص المخطط الوطني للمحاسبة 114
المطلب الثاني: ميلاد النظام المحاسبي المالي..... 117
المطلب الثالث: القوانين المنظمة للنظام المحاسبي المالي 119
المطلب الرابع:التنظيم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وأهميته بالنسبة إلى المراجعة 123

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبة 126
المطلب الأول: المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات..... 126
المطلب الثاني: المعايير المحاسبية ذات الصفة الخاصة 130
المطلب الثالث: المعايير المحاسبية المحددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها 133

المبحث الثالث: نتائج تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي..... 136
المطلب الأول: مستجدات النظام المحاسبي المالي..... 136
المطلب الثاني: مشاكل وصعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 139
المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية 140
المطلب الرابع: أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي 144

المبحث الرابع: تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة وضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي 148
المطلب الأول:أهمية وفوائد تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي 148
المطلب الثاني:تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي 151
المطلب: الثالث:ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)...154
المطلب الرابع: تحديث النظام المحاسبي المالي وآفاقه المستقبلية.. .....156.

خلاصة الفصل الثالث 159

الفصل الرابع:واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وإمكانية تكييفها للمعايير الدولية للمراجعة(160-230)

المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر 162

المطلب الأول:التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر..... 162

المطلب الثاني:القوانين المنظمة والهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر 164

المطلب الثالث:النظام الأساسي لمحافظ الحسابات في الجزائرstatut du commissaire aux comptes.172

المطلب الرابع : المهام القانونية لمحافظ الحسابات وكيفيات تعيينه وحساب أتعابه..... 177

المبحث الثاني: معايير الأداء المهني أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر(القرار رقم 94/SPM/103)Diligences professionnelles du commissaire aux comptes..... 185

المطلب الأول: قبول العهدة والدخول في العمل 185

المطلب الثاني: ملفات العمل 187

المطلب الثالث: التقارير حول الحسابات الاجتماعية..... 190

المطلب الرابع: التصريح بالأعمال الجنحية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية 193

المطلب الخامس: مسار محافظ الحسابات..... 195

المطلب السادس: فحص الحسابات 199

المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق..... 205

المطلب الأول: معايير تقارير محافظ الحسابات..... 205

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 210)" اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق " 212

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 505)" التأكيدات الخارجية " 214

المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 560)" الأحداث اللاحقة "..... 216

المطلب الخامس: المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 580)" التصريحات الكتابية " 218

المبحث الرابع:أهمية تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) 220

المطلب الأول: مزايا ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في الجزائر 220

المطلب الثاني: مدى التقارب بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA) 223

المطلب الثالث: الطرق المتاحة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق .(ISA 227

خلاصة الفصل الرابع 230

الفصل الخامس: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات المرتبطة به..... (231–311)

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية وتفريغ بيانات الاستبيان 233

المطلب الأول: حدود ، مجتمع وعينة الدراسة 233

المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة وتوزيعها 235

المطلب الثالث: استرجاع الاستبيان واختبار ثباته وصدقه 238

المطلب الرابع: تفريغ بيانات الاستبيان 240

المبحث الثاني:تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية المرتبطة به..... 248

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان 248

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية للدراسة المتعلقة بالمحور الثاني على أساس الاستبيان 259

المطلب الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة، الجنس، الخبرة المهنية والعمر . 263

المبحث الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية المرتبطة به 268

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان 268

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثالثة للدراسة المتعلقة بالمحور الثالث على أساس الاستبيان 277

المطلب الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب الوظيفة، الجنس، المؤهل العلمي ودرجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق..... 281

المبحث الرابع:تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان واختبار الفرضية المرتبطة به..... 286

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان 286

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرابعة للدراسة المتعلقة بالمحور الرابع على أساس الاستبيان..... 295

المطلب الثالث:اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب الوظيفة، الجنس، الخبرة، الإطلاع على المعايير299

المبحث الخامس: تحليل نتائج المحور الخامس من الاستبيان واختبار الفرضية الخامسة 304

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الخامس من الاستبيان..... 304

المطلب الثاني: قبول أو رفض الفرضية الخامسة على أساس الاستبيان 309

المطلب الثالث: التباين المتعلق بالفرضية الخامسة حسب متغير الوظيفة..... 310

خلاصة الفصل الخامس 311

خاتمة .....(321–312)

المراجع .....(340–322)

الملاحق.....(367–341)

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	أوجه الاختلاف بين الفحص والمراجعة	5
2	التطورات التاريخي للمراجعة	7
3	التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	43
4	المعايير الدولية للتدقيق الصادرة قبل سنة 1988	62
5	هيكل تبويب المعايير الدولية للمراجعة	63
6	المعايير الدولية للتدقيق وفق إصدار 2012	65
7	المعايير المحاسبية الدولية غير الواردة في النظام المحاسبي المالي	155
8	سلم أتعاب محافظي الحسابات	182
9	التوافق الكلي بين 8 معايير جزائرية للتدقيق و8 معايير دولية للتدقيق	223
10	التوافق الجزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الست في الجزائر مع بعض المعايير الدولية للتدقيق	224
11	التوافق السطحي بين أحكام مواد القانون 10-01 المنظم للمهنة والمرسوم التنفيذي 11-202 مع بعض المعايير الدولية للتدقيق	225
12	عدم التوافق بين 13 معيار دولي للتدقيق والقوانين المنظمة للتدقيق في الجزائر	226
13	مقياس ليكارت الخماسي	237
14	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	238
15	توزيع معامل ألفا كرومباك	239
16	صدق محاور الاستبيان	240
17	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	242
18	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	243
19	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	244
20	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	245
21	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	246

22	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	247
23	نتائج آراء أفراد العينة حول الطريقة البديلة لتبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة	249
24	نتائج آراء أفراد العينة حول مواجهة النظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات	252
25	نتائج آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة القانونية وعلى الجباية ومدى تحقيقه للأهداف المرجوة من تطبيقه	256
26	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة عدم نجاح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة	260
27	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة عدم نجاح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث مواجهة الصعوبات	261
28	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة عدم نجاح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الآثار السلبية لتطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم تحقيقه لأهدافه	262
29	ملخص لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية الثانية	263
30	اختبار Anova لدرجة التباين بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص الفرضية الثانية	264
31	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير الجنس	265
32	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير الخبرة	266
33	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير العمر	267
34	نتائج آراء أفراد العينة حول مدى أهمية المعايير الدولية للتدقيق وقبولها دوليا	269
35	نتائج آراء أفراد العينة حول مزايا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	272
36	نتائج آراء أفراد العينة حول مدى ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة لتعزيز الإصلاح	275
37	اختبارT للعينة البسيطة لدرجة قبول المعايير الدولية للتدقيق على الصعيد الدولي	278
38	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة وجود فائدة من تطبيق المعايير الدولية في الجزائر	279
39	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة لاستكمال الإصلاح المحاسبي	280
40	ملخص لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية الثالثة	281
41	اختبار Anova لدرجة التباين بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة	282
42	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الجنس	283

43	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير المؤهل العلمي	284
44	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	285
45	نتائج آراء أفراد العينة حول مدى التقارب بين الواجبات المهنية والمعايير الدولية	287
46	نتائج آراء أفراد العينة حول مدى التوافق بين أحكام بعض مواد القانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة القانونية في الجزائر مع أربعة (04) معايير دولية للتدقيق	290
47	نتائج آراء أفراد العينة حول مدى التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق وثمانية معايير دولية للتدقيق	294
48	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة التقارب الجزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر وبعض المعايير الدولية للتدقيق	296
49	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة التوافق الجزئي بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق	297
50	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق وبعض المعايير الدولية للتدقيق	298
51	ملخص لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية الثالثة	299
52	اختبار Anova لدرجة التباين بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص الفرضية الثالثة	300
53	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب الجنس	301
54	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب متغير الخبرة	302
55	اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	303
56	نتائج اختيارات أفراد العينة للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق	305
57	نتائج اختيارات الأكاديميين للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق	306
58	نتائج اختيارات الخبراء المحاسبين للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية	307
59	نتائج اختيارات محافظي الحسابات للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية	308
60	نتائج اختيارات الطرق وترتيبها حسب أفراد العينة ككل	309
61	التباين الموجود عند اختيار الطريقة المثلى لتبني المعايير الدولية للتدقيق حسب مختلف فئات عينة الدراسة.	310

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	الأهداف التقليدية للمراجعة	10
2	ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها.	18
3	فجوة التوقعات	21
4	عملية وضع وصياغة المعايير الدولية للمراجعة	61
5	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	242
6	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	243
7	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	244
8	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	245
9	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	246
10	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	247

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	أسماء الأكاديميين والمهنيين الذين عرضت عليهم الاستبانة للتحكيم	342
2	انتشار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المستوى العالمي	343
3	معايير التقارير المالية غير الواردة في النظام المحاسبي المالي	344
4	الدول المتبنية للمعايير الدولية للمراجعة حتى أوت 2012 والأسلوب المتبع في ذلك	345
5	الاستبيان باللغة العربية	349
6	الاستبيان باللغة الفرنسية	354
7	مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)	359

قائمة المصطلحات

AAA	American Accouting Association
CNC	Conseil National de Comptabilité
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IICA	International Institute of Certified Accountants
IOSCO	International Organization of Security Commission
ISA	International Standards of Auditing
NAA	Normes Algériennes d'Audit
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
SAC	Standards Advisory Council
SARG	Standards Advice Review Groupe
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Security and Exchange Commission
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
UGT	Unité Génératrice de Trésorerie
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

الملخص بالعربية

بعد أن تبنت الجزائر معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومن أجل تعزيز الإصلاح، بات من الضروري التفكير في إصلاح نظام المراجعة، وهو ما حصل فعلا منذ صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة، وتبعه المرسوم التنفيذي 11-202 الذي نص على تطوير محليا معايير تقارير محافظ الحسابات، والتي لم تخرج للوجود حتى سنة 2014، أي بعد ثلاث سنوات، وهذا يدل على طول الوقت المستغرق في تطوير المعايير محليا، فجاءت هذه الدراسة التي تهدف إلى تقييم التبني الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من طرف الجزائر عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولتبين ضرورة تكييف النظام المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA) وإبراز مدى التوافق الموجود حاليا بين التدقيق القانوني في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق ثم محاولة استنتاج الطريقة المناسبة لجعل هذا التكييف ممكنا.

وخلصت الدراسة بأنه كان من الحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية مباشرة بموجب قانون حتى تتفادى المشاكل والصعوبات الناجمة عن التبني الضمني لها وبينت أن هناك توافقا جزئيا بين المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي الشروع في تطبيق تلك المعايير يلقى قبولا واسعا من طرف الممارسين، والطريقة المقترحة من طرف أفراد عينة الدراسة من أساتذة جامعيين ومهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، هي تبني جزء من تلك المعايير وتطوير محليا الجزء الباقي منها، باستثناء الخبراء المحاسبين الذين فضلوا التبني الكامل لها.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، المعايير الدولية للتدقيق

Résumé

Après que L'Algérie a adopté implicitement les normes (IAS/IFRS) par la mise en œuvre du SCF, il était temps de penser à améliorer l'audit externe, par la promulgation de la loi 10-01 organisatrice de la fonction, suivie du décret exécutif 11-202 qui a déclaré la naissance des normes de rapports du commissaire aux comptes, malheureusement, ils n'ont vu le jour qu'en 2014, car le développement des normes localement, prend beaucoup de temps, d'où on jugé utile de faire cette étude qui a pour but d'évaluer l'adoption des normes comptables internationales en Algérie par la mise en œuvre du système comptable financier depuis 2010 et la nécessité de son adaptation aux normes internationales d'audit (ISA) après cette adoption et par la suite faire apparaitre l'harmonisation existante entre l'audit légale en Algérie et les normes internationales d'audit pour en déduire finalement, la méthode adéquate qui permet de rendre cette adaptation possible.

Cette étude s'est conclue que, du moment ou l'Algérie a choisi les normes comptables internationales, elle aurait du les adoptées toutes par une loi que les adoptées implicitement par la mise en œuvre du SCF, et elle a montré qu'il existe une harmonisation partielle entre l'audit légal en Algérie et les normes (ISA), et par la suite leur application sera acceptée par les professionnels, et la méthode adéquate choisie par l'échantillon de l'étude, était l'adoption d'une partie des normes et développer localement le reste, à l'exception des experts comptables qui ont choisit l'adoption de la totalité des normes.

Mots clés: Normes comptables internationales, Normes internationales d'audit.

مقدمة

في عالم أين أصبحت رؤوس الأموال والأسواق والمؤسسات دولية، على المحاسبة المالية أن تكون هي الأخرى دولية حتى تتمكن من بلوغ هدف مقارنة أداء المؤسسات. فعلى المؤسسات الكبيرة الدولية، التي تتمنى أن تكون جد مسعرة سواء في نيويورك أو في باريس أو طوكيو، وسواء كان مستثمروها أمريكيين أو أوروبيين أو أسيويين، أن تستعمل نفس المرجعية المحاسبية حتى تسمح قوائمها المالية، المعدة وفق نفس القواعد، بمقارنتها.

لقد أصبح اعتماد مرجعية محاسبية معترف بها وطنيا غير كاف، لأنه بات من الضروري التفكير على المستوى العالمي وليس على مستوى بلد معين. و منذ مطلع التسعينيات، اقتنعت معظم دول العالم بضرورة إيجاد لغة محاسبية واحدة تطبق على المستوى الدولي لتفادي المشاكل والصعوبات الناجمة عن اختلاف الأنظمة المحاسبية الوطنية، وبالتالي أصبحت هذه الدول مرغمة باعتماد مرجعية محاسبية معترف بها على الصعيد الدولي فتم اختيار معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) من طرف معظم دول العالم بما فيها دول الإتحاد الأوروبي، باعتبار أن الهيئة التي تشرف على إعداد ونشر هذه المعايير ليست أمريكية ولا أوروبية بل ضمت منذ نشأتها سنة 1973، هيئات المحاسبة المهنية لعشر دول وسميت بلجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) استطاعت أن تنشر معايير محاسبية دولية عالية الجودة، ترتكز على إطار تصوري وتستعمل في إعداد وعرض قوائم مالية تحمل معلومات ذات مصداقية، قابلة للفهم والمقارنة وملائمة لاتخاذ القرارات من طرف مستخدميها.

وقبل نشر تلك القوائم المالية يجب مراقبتها أو تدقيقها من طرف ثالث مؤهل ومحايد، يقوم بفحصها وفق قواعد وأصول المهنة للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الانحرافات الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن غش أو خطأ مما يمكنه من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار معمول به لإعداد القوائم المالية ، و إعداد تقرير عن القوائم المالية والقيام بإجراءات الإبلاغ بخصوص النتائج المتوصل إليها، لكنه قد تختلف النتائج المتوصل إليها من مدقق لأخر سواء من نفس البلد أو من بلدين مختلفين، ولتفادي تلك الاختلافات بات من الضروري البحث عن معايير دولية للتدقيق تبين إجراءات العمل الميداني للمدقق والخطوات الواجب القيام بها منذ قبوله للمهمة إلى غاية إنجاز التقرير النهائي يسمح لمستخدمي القوائم المالية باتخاذ قراراتهم بكل ثقة.

ونتيجة لتزايد الاهتمام بالمعايير الدولية للمراجعة، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) سنة 1977 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة دولية وانبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير الدولية للمراجعة والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة (ISA) نيابة عن الاتحاد ، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت تلك المعايير إلى 36 معيار سنة 2012، وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدمتها على المستويين المحلي والدولي، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.

وهكذا أخذت معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، والمعايير الدولية للتدقيق (ISA) مكانا لها في العديد من دول العالم ومن بينها الجزائر راغبة بالاندماج في الاقتصاد العالمي خاصة مع التحولات التي يشهدها الاقتصاد الوطني بالانتقال من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام الاقتصاد الحر وهو ما يؤثر بدوره على المحاسبة حيث لم يستطع المخطط الوطني للمحاسبة مسايرة التطورات التي عرفتها المحاسبة فتم استبداله عن طريق القانون 07-11 ومنذ الفاتح جانفي 2010 بالنظام المحاسبي المالي الذي تضمن إطارا تصوريا ومعايير محاسبية مستمدة نصوصها من نصوص المعايير المحاسبية الدولية، تسمح بتقييم ومحاسبة وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها بطريقة متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS).

ونظرا للارتباط الوثيق بين المحاسبة والمراجعة، تولدت ضرورة إتمام عملية الإصلاح بتكييف أو تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للمراجعة بعد تبنيه الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة، وهذا ما يمثل إشكالية هذا البحث.

إشكالية البحث

بغية إبراز أهمية إصلاح المراجعة في الجزائر بعد إصلاح المحاسبة جاء هذا البحث تحت الإشكالية الآتية:

ما مدى أهمية تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) في ظل تبنيه لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS / IFRS) ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، ينبغي الإجابة على الأسئلة الفرعية الموالية:

- ما هي الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ؟
- ما هو الإطار العام للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) ؟
- هل النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة يتماشى مع المتطلبات الاقتصادية الداخلية والخارجية للجزائر؟
- هل تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS / IFRS) يؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) ؟
- ما هو واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وما مدى توافقها الحالي مع الممارسات الدولية ؟
- ما هي الطريقة التي ستختارها الجزائر لتكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق لاستكمال عملية الإصلاح ؟

الفرضيات

للإجابة على الأسئلة المطروحة ضمن متطلبات البحث نعتمد الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: ترتكز المراجعة على أسس نظرية متمثلة في المعايير الدولية للمراجعة، وأسس فنية تخص المراجع نفسه، وأسس ميدانية تخص المؤسسة محل المراجعة والمتمثلة في نظام رقابتها الداخلية؛

الفرضية الثانية: لقد نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

الفرضية الثالثة: لا توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)؛

الفرضية الرابعة: لا يوجد أي توافق بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)؛

الفرضية الخامسة: الطريقة المناسبة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) هي تبني جزء منها كما هي وتطوير محليا معايير تدقيق متوافقة مع الجزء الباقي.

أسباب اختيار الموضوع

الأسباب الموضوعية:

- بعد تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) عن طريق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010، بات من الضروري التفكير في تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) فتم اختيار هذا الموضوع سنة 2011 لمحاولة إبراز أهمية وطريقة هذا التبني أو التكييف؛
- أوكل القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 إلى للمجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق، فتم اختيار هذا الموضوع، لأنه تبين أن الجزائر متجهة آجلا أم عاجلا نحو المعايير الدولية للتدقيق، وهو الأمر الذي حصل فعلا سنة 2016 حيث شرع المجلس الوطني للمحاسبة في تبني أربعة معايير دولية للتدقيق في 2016/02/04 وأربعة معايير أخرى في 2016/10/11 ؛
- نقص المراجع في التدقيق وفي المعايير الدولية للتدقيق، على الأقل في جامعة الشلف وجامعة خميس مليانة.

الأسباب الذاتية:

- عند تحضير شهادة الليسانس في المحاسبة اخترت وناقشت موضوع مراجعة الحسابات، وبعدها قمت بالتربص المهني الخاص بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات أين أنجزت بعض مهام محافظة الحسابات، كما اخترت موضوع النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة عند مناقشة مذكرة الماجستير ثم درست مقاييس المحاسبة و المراجعة فكان اختيار هذا الموضوع لمحاولة الربط بين الجانب النظري والأكاديمي للمراجعة بجانبها المهني.

أهمية البحث

تبرز أهمية الموضوع في النقاط التالية:

- يعتبر الموضوع أحد أهم مواضيع الساعة، والذي طرح نفسه بإلحاح في الآونة الأخيرة سواء في الميدان الأكاديمي أو المهني خاصة بعد تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS) عن طريق النظام المحاسبي المالي، وشروع المجلس الوطني للمحاسبة في دراسة المعايير الدولية للتدقيق (IAS)؛

- يتزامن هذا الموضوع مع جهود الدولة في إعادة تنظيم مهنة المراجعة القانونية، من خلال جعلها أكثر احترافية مع التوجه الواضح نحو المعايير الدولية للتدقيق ومحاولة تكييف النظام المحاسبي المالي معها؛

- يتعلق موضوع الدراسة بأربعة مقاييس هامة تدرس إلى طلبة السنة الثالثة وطلبة الماستر تخصص محاسبة ومراجعة وتخصص محاسبة وجباية والمتمثلة في مقياس المراجعة المالية، مقياس التدقيق القانوني، مقياس المعايير الدولية للتدقيق ومقياس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

أهداف البحث

على ضوء الإشكالية و الفرضيات، نحاول تسليط الضوء على النقاط التالية:

- إبراز الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات؛

- عرض الإطار العام للمعايير الدولية للتدقيق من حيث النطاق، الهدف والمتطلبات الأساسية لكل معيار؛

- تقييم التبني الضمني للجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) عن طريق النظام المحاسبي المالي، من حيث الطريقة المنتهجة، والصعوبات ورضا أصحاب المهنة والأساتذة المختصين على هذا التبني؛

- قياس مدى التقارب الحالي (سنة 2016) بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)؛

- معرفة الطريقة المثلى التي ستختارها الجزائر لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق.

المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم اعتماد المنهج الاستقرائي وأدواته، حيث تم اعتماد أداة الوصف عند التطرق إلى الأسس العلمية والعملية للمراجعة وعند عرض الإطار العام للمعايير الدولية للتدقيق، وتم استعمال أداة التحليل عند تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتم المزج بينهما عند التطرق إلى واقع المراجعة القانونية في الجزائر وإمكانية تكييفها للمعايير الدولية للتدقيق، كما تم اعتماد المنهج الاستنباطي في الدراسة الميدانية لتحليل واستخراج النتائج وإثبات الفرضيات أو نفيها بالإضافة إلى برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

الدراسات السابقة

نظرا لاحتواء الدراسة على النظام المحاسبي المالي وعلى المعايير الدولية للمحاسبة وعلى المعايير الدولية للتدقيق بالإضافة إلى واقع المراجعة في الجزائر، فان الدراسات السابقة في الموضوع هي عبارة عن مواضيع منفصلة من أطروحات و مذكرات و أبحاث علمية في دوريات أو ملتقيات علمية، تناولت كل واحدة منها موضوعا مستقلا من معايير المحاسبة أو معايير المراجعة الدولية، فمنها ما تناول الإصلاح المحاسبي(النظام المحاسبي المالي)، ومنها ما تناول إصلاح نظام المراجعة بالجزائر، ومنها من تناول المعايير الدولية للمراجعة، فتم الاعتماد على هذه الدراسات حسب متطلبات البحث حيث تمثلت فيما يلي:

1- دراسة الدكتور محمد عطية مطر 1998

البحث عبارة عن دراسة من الدراسات الاستراتيجية التي تصدر عن مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، تحت عنوان:

الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية.

استهل الباحث دراسته بإطارها النظري الذي بين فيه آثار الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة على مهنة المحاسبة في العالم عامة وفي الأردن خاصة، كما بين الآثار الإيجابية ومعوقات الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، أما الدراسة الميدانية كانت تهدف إلى استكشاف مدى التزام المهنيين في الأردن (المحاسبين والمدققين) بتطبيق القرار رقم (54) الصادر سنة 1989 الذي يلزمهم بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية عند إعداد وفحص القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، كما كانت تهدف إلى استكشاف مدى اقتناع المهنيين أنفسهم بضرورة تطبيق هذه المعايير، وأخيرا استكشاف مدى امتلاك المهنيين فعلا للمعارف والخبرات الفنية اللازمة لتطبيق تلك المعايير.

خلصت الدراسة بأن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية من قبل المهنيين يعد واحدا من أهم شروط اكتساب الدول لعضوية المنظمة العالمية للتجارة كما أن أغلبية المهنيين يلتزمون بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق، لكن أغلبيتهم لا يمتلكون المعارف والخبرات الفنية اللازمة لتطبيق تلك المعايير.

2- دراسة مداني بن بلغيث 2004

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر، ويحمل عنوان: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر.**

يعتبر هذا البحث من الدراسات الرائدة، التي تطرق فيها صاحبها لمدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

3 – مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2003–2004.

تطرقت الدراسة إلى عرض تجارب دولية للمراجعة المالية، ومحاولة تصور إطار للمراجعة المالية في الجزائر، وقد خلصت الدراسة إلى أن واقع المراجعة المالية بالجزائر محدود، يفتقد إلى إطار متكامل يبدأ من التعاقد ومباشرة عملية المراجعة المالية الى غاية الانتهاء منها، فضلا عن تناول الجوانب الفنية لها، مما يجبر أصحاب القرار على ضرورة التفكير في إرساء هذا الإطار، خاصة عند انخراط الجزائر في الفضاءات الدولية وتفعيل دور البورصة، ومن توصيات الدراسة ضرورة اعتماد معايير ترتبط بتقرير المراجع وفق نمط واحد وبعناصر محددة ينبغي أن ترد في هذا التقرير.

4– حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2007–2008.

تعتبر الدراسة استشرافية تحليلية، تطرقت إلى المراجعة في ظل تطبيق معايير الإبلاغ المالي والقيمة العادلة، كما ركزت على إجراء مقارنة بين القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المراجع، وأوصت بضرورة التعامل مع ما يجري من أعمال انسجام وتوافق الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي بجدية، وعلى توحيد جهود المحاسبين والمراجعين للخروج بقوائم مالية صادقة وعادلة.

5– محمد بشير غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010–2011.

تتمحور الدراسة حول المراجعة في ظل التحولات الاقتصادية، وقد تطرقت إلى الأسباب الاقتصادية للطلب على المستوى الدولي، مثل الأسباب المرتبطة بتدويل المراجعة، ودور الشركات متعددة الجنسيات وأسواق رأس المال الدولية في ذلك، اذ تهدف إشكالية البحث إلى دراسة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة، حيث اشتملت على دراسة كمية ارتكزت على استمارة استبيان، وأوضحت بعض المحددات لجودة المراجعة منها استقلالية المراجع في كشف الغش وفجوة التوقعات، وقد بينت الدراسة أنه من بين الحجج المفسرة لفقدان المهنة لمصداقيتها، وإخفاقات المراجعة تتمثل في نقصان الاستقلالية، عدم الكفاءة، وضغوط موازنات المراجعة بسبب انخفاض الأتعاب.

6- محمد سيد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة سعد دحلب بالبليدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2014 / 2015.

هدفت الدراسة في جانبها النظري إلى معرفة مدى نجاح الإصلاح المحاسبي في مواكبة التحديات الدولية وتلبية الاقتصاد الوطني وإلى إبراز التحديات التي تواجه الجزائر في تحقيق التوافق مع الأنظمة الدولية، أما في جانبها النظري، هدفت إلى معرفة رأي المجتمع المحاسبي من أكاديميين ومهنيين حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر بغرض تقييمه وتدعيمه في المستقبل. وخلصت الدراسة بأن التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة المحاسبة، مما أدى إلى ضرورة التوجه نحو التوافق والتوحيد الدوليين، والجزائر لم تختار الإصلاح وإنما فرض عليها، كما تبين أنه لا يوجد رضا من طرف المهنيين والأكاديميين عن الإصلاح المحاسبي في الجزائر لأنه غير كاف وحده وأن النظام المحاسبي المالي متوافق بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية للمحاسبة.

7- لقليطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة) أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2014 / 2015.

يهدف البحث إلى دراسة الواقع المهني لمهنة المراجعة بالجزائر، خاصة ما يرتبط منها بمعايير المراجعة ، لاكتشاف مواطن الضعف واقتراح وسائل العلاج الملائمة في صورة مجموعة من المعايير التي تحكم الجوانب المختلفة للممارسة المهنية بالجزائر. خلصت الدراسة بأن المراجعين الجزائريين يلتزمون بأغلبية المعايير الدولية للمراجعة المتعارف عليها، وأن إرساء معايير محلية للمراجعة يتطلب الكثير من الوقت والجهد والإمكانيات، وأن الخطوة الأساسية والجوهرية لاستجابة المهنيين لمتطلبات البيئة، هي وجود تنظيم مهني يعمل على أن تحقق المهنة لنفسها الوجود الشرعي واعتراف الجمهور بأهمية دور المهنة.

8- محمد سيد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2014 / 2015.

تهدف الدراسة إلى تقييم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال تحليل الظروف الداخلية والخارجية التي سايرت وأثرت على عملية الإصلاح من حيث توقيته، طريقة القيام به، كيفية تسيير المرحلة الانتقالية، آثاره ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى معرفة قدرة الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر على تحقيق معادلة الجمع بين مواكبة التحديات الدولية ومتطلبات البيئة الاقتصادية والاجتماعية والمالية في الجزائر.
خلصت إلى ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي، وذلك من خلال القيام بإصلاحات أخرى تمس القطاعات ذات العلاقة مثل بورصة الجزائر، الجامعات ومخابر البحث المختصة، وتعزيز حوكمة الشركات.

9- محمد بوسماحة، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2002/2001.

وقد تطرقت الدراسة الى الاطار النظري للمراجعة وتطبيقها في الجزائر، وعرض معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، مسار ومنهجية القيام بمهنة المراجعة، ومراجعة عناصر القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة الى ضرورة وجود قواعد قانونية صلبة تحدد ممارسة مهنة المراجعة بالجزائر، وان الجزائر قد بذلت مساعي عديدة في دعم هذا التوجه، وأن الاخلال بأي معيار من معايير المراجعة من قبل المراجع سوف يؤدي الى التأثير على مصداقيته والاخلال في أدائه، وأن اعتماد المراجعة على معايير متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما، من شأنه أن يساهم في تقويم نظام المعلومات المحاسبي، واضفاء المصداقية على مخرجاته وابداء رأي فني محايد حول حقيقة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

10- عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة من خلال الاستبيان)، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2009/2008.

تطرقت الدراسة الى المراجعة الخارجية للحسابات، وعلاقتها بالمحاسبة من خلال زيادة مصداقية القوائم المالية، وقد اشتملت دراسة الحالة على عينة من محافظي الحسابات وفئة معينة من الجمهور متمثلة في اساتذة أكاديميين ومدراء ومستخدمين في بعض المؤسسات، وقد خلصت الى ان المراجعة الخارجية مهمة في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن المراجع الخارجي يقدم تقريره النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند اعداد وعرض هذه القوائم كما أنه يبدي رأيه في مدى تطبيق هذه المبادئ المحاسبية.

11- كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي الجديد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2009-2010.

وقد هدفت الدراسة لمعرفة التصورات المستقبلية لمدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية، معاييرها، ونماذج تقاريرها بالخيار الجزائر القاضي بتبني النظام المحاسبي المالي، وقد خلصت الدراسة الى ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل النظام المحاسبي المالي، مع إمكانية إجراء توحيد دولي لنماذج تقارير المراجعة الخارجية.

12- بن عيسى رقيق، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2009-2010.

تطرقت الدراسة للمعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمراجعين ومقارنتها مع النظم المسيرة للمهنة في الجزائر، وفقا للقانون السابق 91-08، وقد خلصت الدراسة إلى أن إعداد النظام المحاسبي المالي حسب المرجع الدولي، يعتبر تمهيدا لتحضير نضام مراجعة يتوافق مع المرجع الدولي، كما توقعت الدراسة فتح مهنة المحاسبة و المراجعة للأجانب، وفي نفس الوقت سيسمح لأصحاب المهنة في الجزائر بمزاولة المهنة خارج الوطن، وهو مسعى غير مرغوب فيه تماما من معظم أصحاب المهنة.

13- محمد سيد، تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة –دراسة اراء بعض المهنيين و الأكاديميين-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2009-2010.

هدفت الدراسة إلى عرض مراحل المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل التطورات الدولية الحاصلة، بالإضافة إلى عرض المعايير الدولية للمراجعة وتبيان دورها و أهميتها لمختلف الأطراف المستفيدة من عمل المراجع الخارجي، وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها التوصل إلى أن تطور المراجعة الخارجية في الجزائر لم يكن بشكل مناسب مع التغيرات الاقتصادية المتسارعة، بالإضافة إلى أن واقع المهنة في الجزائر يحتاج إلى إعادة تأهيل وانسجام مع الواقع الدولي، وقد أوصت الدراسة بضرورة صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، تسمح لإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للمراجعة أو التكيف معها.

14- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية 2010-2011.

اعتمدنا على هذه المذكرة في الدراسة الاستطلاعية لموضوع بحثنا وفي تنظيم جزئه التطبيقي، حيث تطرقت المذكرة الى البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي، وتبني المعايير الدولية للمراجعة، من خلال التطرق لكيفية صدورها، أهميتها و الانتقادات الموجهة لها، وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية، وقد عرض البحث المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولي، وقد خلصت الدراسة الى أن ممارسة المراجعة في الجزائر مختلفة عن ممارستها دوليا، ويستحسن تكييف المعايير الدولية للمراجعة مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمراجعين.

في أغلبية هذه الدراسات معايير المراجعة التي تم تناولها هي المعايير GAAS وليس المعايير ISA.

حدود الدراسة

بما أن موضوع الدراسة يتمحور حول المراجعة والمعايير الدولية للتدقيق والنظام المحاسبي المالي، وهي مواضيع واسعة ومتداخلة، فمن أجل التحكم في الدراسة تم تحديدها بما يلي:

- اقتصرت الدراسة على المراجعة القانونية في المؤسسات الاقتصادية فقط، دون التطرق للأنواع الأخرى من المراجعة؛
- عند التطرق لواقع المراجعة القانونية في الجزائر، اقتصرت الدراسة على آخر القوانين المنظمة لها والسارية المفعول بتاريخ الدراسة وآخر الهيئات المشرفة عليها إلى غاية سنة 2016؛
- المعايير الدولية للتدقيق التي تم الاعتماد عليها في الدراسة هي المعايير المعدلة والمنشورة سنة 2012؛
- تمت الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من مارس 2016 حتى أكتوبر 2016.

تقسيمات البحث

تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول نظرية بالإضافة إلى الفصل التطبيقي.

خصص الفصل الأول لإبراز الأسس النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية، فتم عرض في مبحثه الأول إلى جانبها النظري من تعريفها وفروضها وأهدافها وأهميتها وكذلك أنواعها ومعاييرها المقبولة عموما، وبين المبحث الثاني جانبها الفني المتعلقة بالشخص القائم بها من مؤهلات، حقوق وواجبات المراجع الخارجي ومسؤولياته وتعامله مع الخطاء والغش واستخدامه للمعاينة من أجل جمع أدلة الإثبات التي يبني عليها رأيه، كما تم التطرق في المبحث الثالث لمفهوم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، ومقوماته وإجراءاته والعلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، أما المبحث الرابع بين الإجراءات الميدانية لعملية مراجعة الحسابات منذ التمهيد لها تم تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلى غاية تنفيذها والتقرير عنها مرورا بمرحلة التخطيط الجيد لها وتوثيقها.

وخصص الفصل الثاني لعرض الإطار المفاهيمي والتنظيمي للمعايير الدولية للتدقيق فجاء في المبحث الأول مفهوم، أهداف وأهمية المعايير الدولية للتدقيق واللجنة المشرفة على إعدادها ونشرها بالإضافة إلى تبويبها، كما ورد في المبحث الثاني نطاق، هدف ومتطلبات كل معيار من معايير المبادئ العامة والمسؤوليات من معايير قبول المهمة وإعداد وثائق التدقيق ومعايير المسؤوليات والتخطيط وتحديد الأهمية النسبية وتقييم الخطر، وبين المبحث الثالث المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بالإثبات من معايير أدلة التدقيق، ومعايير المصادقات الخارجية والأرصدة الافتتاحية ومعايير عينات التدقيق والتقديرات المحاسبية ومعايير الاستمرارية والإقرارات الخطية، وتم ختم هذا الفصل بمعايير الاستفادة من عمل الآخرين ومعايير تقارير المراجعة ومعايير الحالات الخاصة.

كما تم في الفصل الثالث تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) عن طريق النظام المحاسبي المالي، حيث بين مبحثه الأول بعنوان من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، نقائص المخطط الوطني للمحاسبة التي أدت إلى ميلاد النظام المحاسبي المالي والقوانين المنظمة له، وتم عرض في مبحثه الثاني المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبة، كما تم إبراز في المبحث الثالث نتائج تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ومشاكل وصعوبات وآثار تطبيقه، وانعكاسات ذلك على الجباية، واهتم مبحثه الرابع بتقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة وضرورة تحيين أو تحديث النظام المحاسبي المالي.

أما الفصل الرابع خصص لإبراز واقع المراجعة القانونية في الجزائر وإمكانية تكييفها للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) إذ بين المبحث الأول تنظيم مهنة المراجعة القانونية في الجزائر ابتداء من حيث تطورها التاريخي والقوانين المشرفة عليها والنظام الأساسي لمحافظ الحسابات ومهامه القانونية، وبين المبحث الثاني معايير الأداء المهني أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر المتمثلة في التوصيات الست، كما تم التطرق للمعايير الجزائرية للتدقيق في المبحث الثالث وختم الفصل بإبراز أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق في المبحث الرابع من حيث مزايا ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومدى التقارب الموجود بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق، وأخيرا الطرق المتاحة لهذا التكييف أو التبني.

كما خصص الفصل الخامس للدراسة الميدانية إذ تم عرض في مبحثه الأول منهجية الدراسة الميدانية من حيث مجتمع وعينة الدراسة وكيفية بناء أداة الدراسة واختبار ثباتها وصدقها ثم تفريغ بيانات الاستبيان، وتم في المبحث الثاني تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية الثانية المرتبطة به، وتم في المبحث الثالث تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية الثالثة، كما تم في المبحث الرابع تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان واختبار الفرضية الرابعة المرتبطة به المرتبطة وتم في المبحث الخامس تحليل نتائج المحور الخامس من الاستبيان واختبار الفرضية الخامسة المرتبطة به

صعوبة البحث

تمثلت صعوبة البحث في نقص المراجع التي تطرقت للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) ونقص المراجع التي تطرقت إلى المراجعة القانونية في الجزائر في ظل القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 بل معظمها عالج المراجعة في ظل القانون 91-08 المؤرخ في 91/04/27 والذي ألغيت جميع أحكامه منذ سنة 2010، كما انعدمت المراجع التي تطرقت إلى المعايير الجزائرية للتدقيق لأن هذه الأخيرة منها ما صدر سنة 2013 ومنها ما صدر سنة 2016. كما تمثلت الصعوبة في التجاوب السلبي لعينة الدراسة في الإجابة على الاستبيان.

الفصل الاول:

الاسس النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية

تمهيد

نتيجة لتطور المؤسسات الاقتصادية واتساع حجمها بسبب الانفتاح الاقتصادي بين الدول، ونتيجة التطورات التكنولوجية وما رافقها من منافسة على الصعيد المحلي والدولي، مما استدعى من هذه المؤسسات أن تقدم قوائم مالية سنوية تحتوي باختصار على النشاط الاقتصادي للمؤسسة خلال السنة المالية، حتى يتسنى للأطراف التي ترغب في الاطلاع على هذه القوائم المالية، الاستفادة منها، ولكي تتحقق هذه الاستفادة، لابد وأن يقوم شخص مختص بالتحقق من محتوى هذه القوائم المالية ومدى ملاءمتها وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة. لذلك يتم تدقيق هذه القوائم من قبل مدقق الحسابات بهدف الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الانحرافات الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن غش أو خطأ وأنها معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار مقبول لإعداد القوائم المالية، ثم ينجز تقرير عن القوائم المالية والقيام بإجراءات الإبلاغ بخصوص النتائج المتوصل إليها.

وحتى يتمكن هذا المدقق من إبداء رأيه عليه اكتساب معارف معمقة ومختلفة خاصة في المحاسبة والتدقيق والاقتصاد والإحصاء وقانون الأعمال والقانون التجاري وأن يكتسب خبرة عن طريق التدريب المهني قبل مزاولة عمله الذي يؤديه وفق لمعايير المراجعة. وقبل الشروع في عملية مراجعة الحسابات، يقوم المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وعلى إثر هذا التقييم يضع خطة عمله لجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة يبني عليها رأيه، ويصادق على تلك القوائم مصادقة بيضاء أو مصادقة بتحفظ كما يمكنه الإمتاع عن المصادقة في حالة عدم حصوله على تأكيد معقول حول عدالة القوائم المالية أو في حالة وجود ضعف كبير في نظام الرقابة الداخلية، ويمكنه الانسحاب من عملية المراجعة إذا سمحت القوانين بذلك.

وبغية معرفة الإطار النظري للمراجعة جاء هذا الفصل ليبين الجوانب النظرية لعملية المراجعة من حيث تعريفها، أهميتها وأهدافها، فروضها ومعاييرها وأنواعها، كما يبين جوانبها الفنية من حيث مؤهلات، حقوق، واجبات ومسؤوليات الشخص القائم بعملية المراجعة، ليختم بالإجراءات الميدانية التي يقوم بها المراجع منذ التمهيد لعملية المراجعة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية ليتمكن من تخطيطها وتنفيذها والتقرير عنها، وذلك في المباحث الآتية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المبحث الثاني : الجوانب الفنية للمراجعة الخارجية

المبحث الثالث :مفهوم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الرابع: الإجراءات الميدانية للمراجعة الخارجية

المبحث الأول: ماهية المراجعة

يعتبر ظهور المراجعة وتطوها التاريخي ووصولها لما هي عليه الآن أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسات وتعقد وظائفها وتفرها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات الاقتصادية والمالية، فضلا عن الحاجة إلى المراجعة من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسات لما تمدهم به من معلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات. لذلك نستهل موضوع المراجعة من جانبها النظري من حيث تعريفها وتطورها التاريخي، وكذا فروضها وأهدافها وأهميتها، ثم ندرس معاييرها المقبولة قبولا عاما وبعد ذلك نتعرف على أنواعها.

المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها التاريخي.

يرجع أصل المراجعة إلى العصور الوسطى والمراجعة في المعنى الحديث يعود إلى عصر ظهور الشركات الصناعية الكبرى، قبل التطرق للتطور التاريخي للمراجعة، نستهل هذا المطلب بالتعريف الحالية للمراجعة وذلك كما يلي:

1- تعريف المراجعة وأدواتها

1-1- تعريف المراجعة

"مراجعة الحسابات هو عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات و تحديد و إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و معايير محددة مقدما، و يجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستقل و محايد."[1]

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية American Acconting Association (AAA) المراجعة على أنها عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي، تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و تبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.[2]

وعرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.

لم تكتف المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيحا ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.
- تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم.[3]

---

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات- النظري-**،دار الميسرة، عمان، 2011، ص23.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2004 ، ص 18.

[3] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري و الممارسة التطبيقية-**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص9- 10.

كذلك عرفت المراجعة بأنها فحصن للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المراجع من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصورة عادلة وصحيحة المركز المالي للمؤسسة.[1]

و من خلال التعاريف السابقة تستنتج النقاط الموالية:

- المراجعة عملية منتظمة ومنهجية وهذا يعني اعتمادا المراجع على التخطيط المسبق و وضع برنامج عمل؛
- تعتمد المراجعة على جمع وتقديم الأدلة والقرائن؛
- التقييم بشكل موضوعي يدل على الاعتماد بشكل أساسي على الحكم الشخصي للمراجع؛
- المراجع شخص مهني مؤهل ومستقل؛
- توصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المختلفة من خلال تقرير المراجع.

1-2- أدوات المراجعة

تتمثل أدوات المراجعة في[2]:

- **الفحص**: يقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات التي تمت بالمؤسسة وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت؛
- **التحقق**: يقصد بالتحقق مدى إمكانية الحكم على مدى ملائمة القوائم المالية للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، لتكون هذه القوائم معبرة عن الأعمال التي تمت في المؤسسة خلال تلك الفترة الزمنية التي تم فحصها؛
- **التقرير**: يقصد بالتقرير هنا، أنه وبناء على الفحص الذي تم لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية ومن ثم التحقق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة كي يلخص نتيجة الفحص والتحقق يمكن الغير من الحكم على الوضع المالي للمؤسسة، وعلى هذا التقرير أن يكون معبرا عن عمليات المؤسسة، وعن مدى مطابقة سجلاتها وما تم تدوينه فيها لمتطلبات المحاسبة.

1-3- الفرق بين الفحص والمراجعة

يعتبر الفحص أحد أركان عملية المراجعة فهو تختلف اختلافا واضحا عن عملية المراجعة العادية من نواحي متعددة منها الهدف، طبيعة العمل، نطاق العمل، وجوب العقد المكتوب، التوقيت، التقرير، والمسئولية، ونوضح ذلك من خلال الجدول الموالي:[3]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار الميسرة، عمان، 2005، ص14.

[2] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان،2010، ص09.

[3] أحمد حلمي جمعه، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص ص 31-32.

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين الفحص والمراجعة

عناصر المقارنة	الفحص	المراجعة
الهدف	ما يطلبه العميل من المراجع للوصول إلى حقيقة معينة	إبداء الرأي المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية.
طبيعة العمل	الإلمام بنواحي الضعف	حسن النية حتى يثبت العكس
نطاق العمل	مراجعة الكاملة	مراجعة إختبارية
وجوب عقد مكتوب	يوجد عقد مكتوب محدد الهدف والأتعاب	لا يوجد عقد مكتوب
التوقيت	غير دوري، ويتم بعد انتهاء عملية المراجعة	دوري(سنوي)، ويتم بعد انتهاء المؤسسة من إعداد الحسابات الختامية.
التقرير	يشتمل التقرير على رأي المراجع فيما طلب منه، لذلك فهو تقرير غير نمطي طبقا لطبيعة الفحص والغرض.	يشتمل التقرير على رأي المراجع سواء كان نظيفا، مقيدا، سلبيا، معارضا، ولذلك فهو تقرير نمطي أو ما ينص عليه في القانون (المعيار الدولي رقم 700).
المسئولية	المراجع مسئول أمام من يطب منه الفحص	المراجع مسئول أمام موكليه.
المجال	– اكتشاف الغش، وتحديد مدى التلاعب –شراء مؤسسة قائمة. – الحصول على قرض من البنك. – تحديد الربح الخاضع للضريبة. إعداد نشرة اكتتاب في الأسهم. – تحديد قيمة السهم للمؤسسة. – انضمام شريك.	– المراجعة المستندة – المراجعة الحسابية – المراجعة الفنية. – أخرى.

المصدر: أحمد حلمي جمعه، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 32

2– التطور التاريخي للمراجعة:

إن أول من عرف المراجعين هم قدماء المصريين و اليونانيين، الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من سلامتها وخلوها من التلاعب والأخطاء وإثبات صحة عمليات التسجيل، ومع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها

شأن كافة المناحي العلمية والمهنية التي تتطور و تتقدم بمرور الزمن وأيضا بروز المنظمات الدولية و المنشآت الاقتصادية الضخمة. [1]

فقد أدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة مما أدى إلى تطور هذه المهنة. [2]

أما في القرن السادس عشر، و تحديدا في إيطاليا ظهرت أول منظمة لمهنة مراجعة الحسابات حيث تأسست كلية (روكستاتي Roxonati) ومن ثم أصبحت العضوية لهذه الكلية شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة، بعدها جاءت بعض الدول الأخرى وفي مقدمتها بريطانيا حيث تم ممارسة هذه المهنة في النصف الثاني من القرن الثامن عشر، فأنشأت جمعية المحاسبين القانونيين في أواسط القرن التاسع عشر، ففي العام 1862م جاء قانون الشركات البريطاني- من أجل حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم- لينص على وجود المراجعين، و من هنا أصبح الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات ضروريا من أجل تطويرها والتقدم بها، فكانت فرنسا ثم الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا وهكذا أصبحت شاملة لمعظم الدول إن لم تكن لجميعها دون استثناء. [3]

و لقد شهدت الفترة الأخيرة من القرن العشرين تطورات مهمة في أهداف المراجعة وإجراءاتها وبرامجها ومفاهيمها ومن أهمها:

- تغير أهداف المراجعة من حماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية.
- تزايد ممسؤولية المراجع تجاه مستخدمي القوائم المالية.
- تغير طريقة وإجراءات المراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة كاملة اختيارية.
- تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه المراجعة وتحديد نطاقها وتوقيتها.
- تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن الإبلاغ المالي.
- تطور إجراءات المراجعة الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الإلكترونية والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية(EDOS) (Electronic Data Processing System) والحاسب الآلي(Computer). [4]

و في الأخير يمكن التمييز بين مختلف المراحل التاريخية في الجدول الآتي:

---

[1].أحمد محمد خلوف، **المراجعة الداخلية في ضل المعايير الدولية الداخلية– في البنوك التجارية الأردنية**، مذكرة ماجستير في علوم التسير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2007/2006، ص3.

[2]. رأفت سلامة محمود و آخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص18.

[3]. زهير الحدرب، **مرجع سبق ذكره**، ص11.

[4]. رأفت سلامة محمود و آخرون، **مرجع سبق ذكره** ، ص 21.

الجدول رقم (02) : التطورات التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمون.	شخص مهني في المحاسبة أو القانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
1900م إلى 1970م	الحكومة، المساهمون والبنوك.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تحديد مدى صحة القوائم المالية.
1970م إلى 1990م	الحكومات، هيئات أخرى المساهمون.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
بعد 1990م	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص7 -8.

3- العلاقة بين المراجعة و المحاسبة.

توجد علاقة وطيدة بين المحاسبة والمراجعة غير أن طبيعة كل منهما له ما يميزه عن الآخر، فالمحاسبة عمل إنشائي(constructive)، بينما المراجعة عمل تحليلي(analytical) وهذا من ناحية، كما أن المحاسب موظف لدى المؤسسة تنحصر مهمته في العقد أو على ضوء القانون،كما أن وظيفة المحاسبة هي القياس والاتصال (التقرير)، بينما وظيفة المراجعة هي التحقق (الفحص) والتقرير، مع ملاحظة أن عمل المراجع يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

فالمحاسبة هي تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الاقتصادية بشكل منطقي بهدف إمداد متخذي القرار بالمعلومات المالية، وتتمثل وظيفة المحاسبة في توفير أنواع معينة من المعلومات الكمية التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات بواسطة أفراد الإدارة، و لتوصيل المعلومات الملائمة يجب أن يتوافر لدى المحاسب فهما عميقا عن المبادئ

والقواعد التي تمثل أساس إعداد المعلومات المحاسبية، وبالإضافة إلى ذلك يجب أن يتمكن المحاسب من تصميم النظم التي يمكن من خلالها ضمان تسجيل الأحداث المالية بالمؤسسة على نحو ملائم وفي الوقت المناسب وبتكلفة معقولة.

أما مراجعة بيانات المحاسبة فمحور اهتمامها تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي يتم المحاسبة عنها، ونظرا لأن قواعد المحاسبة تمثل المعايير التي يتم من خلالها تقييم ما إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها على الوجه الصحيح، فيجب أن يتوفر للمراجع فهما عميقا لهذه القواعد.

كما يجب على المراجع بالإضافة لفهمه لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يكون خبيرا في جمع وتفسير أدلة المراجعة، و هذه الخبرة هي التي تميز المراجع عن المحاسب. [1]

4- الفرق بين المراجعة و المحاسبة: تتمثل أهم الفروقات بينهما فيما يلي: [2]

- مجال العمل؛ تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي حدثت خلال فترة زمنية معينة، وتلخيص وتفسير هذه العمليات، و إعداد القوائم المالية، بينما تقوم المراجعة بفحص بيانات ومعلومات القوائم المالية وإبداء الرأي المحايد بمدى دلالتها عن المركز المالي.

- مدخلات ومخرجات؛ المحاسبة مدخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات، بينما مدخلات المراجعة القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة، ومخرجات المحاسبة القوائم المالية بينما مخرجات المراجعة الرأي المحايد حول عدالة القوائم المالية من خلال تقرير مراجع الحسابات.

- الاستقلال والحياد؛ المحاسبة أحد نشاطات المؤسسة وتابعة لإدارتها، تنفذ تعليماتها وسياستها فلا تتمتع باستقلالية فهي خاضعة تماما للإدارة، بينما المراجعة وحدة مستقلة عن المؤسسة لا يرتبط برابط التبعية للإدارة ولا يخضع لسلطتها ويتم دون أدنى تدخل منها.

---

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة- مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص23.

[2] رأفت سلامة محمود و آخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

المطلب الثاني: فروض، أهداف و أهمية المراجعة وتصنيفها

تعتبر فروض المراجعة قواعد تحظى بقبول عام وتبقى ثابتة أما أهداف المراجعة تتطور بتطور المراجعة بمرور الزمن وتكمن أهمية المراجعة بالنسبة للأطراف المستعملة لها، ويكون تصنيفها حسب الجهة المنظور منها إلى المراجعة.

1- فروض المراجعة

الفرض هو معتقد ومتطلبات سابقة تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى، كما عرفه البعض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي: [1]

- ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجعة والمعلومات المالية.
- بناء على الفرض الأول يتمثل الفرض الثاني في أن المراجع يستطيع الحفاظ على نزعة الشك المهنية بداخله وهي الالتزام الحياد والاستقلالية.
- يتصرف المراجع كمراجع فقط وتعني المقومات الذاتية التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي.
- يلتزم المراجع بالتزامات المهنية المحددة أو القابلة للتحديد هذه الالتزامات تتمثل في المقومات الموضوعية من تشريعات ما تصدره من الهيئات المهنية من أحكام و قواعد وضمانات.
- النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها، وهذا يعكس عدم التأكد والبحث وجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة لإزالة حالة عدم التأكد.
- نظام الرقابة الداخلي الجيد يمكن الاعتماد عليه، وذلك بسبب الأهداف المرجو تحقيقها من وضع النظام للرقابة داخل التنظيم وهو حماية أصول المؤسسة واختيار دقة البيانات المحاسبية وتحفيز الكفاءة التشغيلية التي أصبحت تمثل محور مهم لعلم المراجعة سيتم التعرف إليه في مجال آخر وهي عبارة عن(مراجعة المهام).
- ما لم يكن هناك العكس فان ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل وهذا الفرض يتعلق بكمية ونوع الأدلة التي يمكن جمعها.
- العرض العادل والصادق يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة مثل قوانين الضرائب وقوانين الشركات والزكاة و غيرها.

2- أهداف المراجعة

يستطيع الباحث من خلال التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف، فقديما كانت عملية المراجعة وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير، ولكن هذه النظرة لعملية المراجعة تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي عام 1897 أن

---

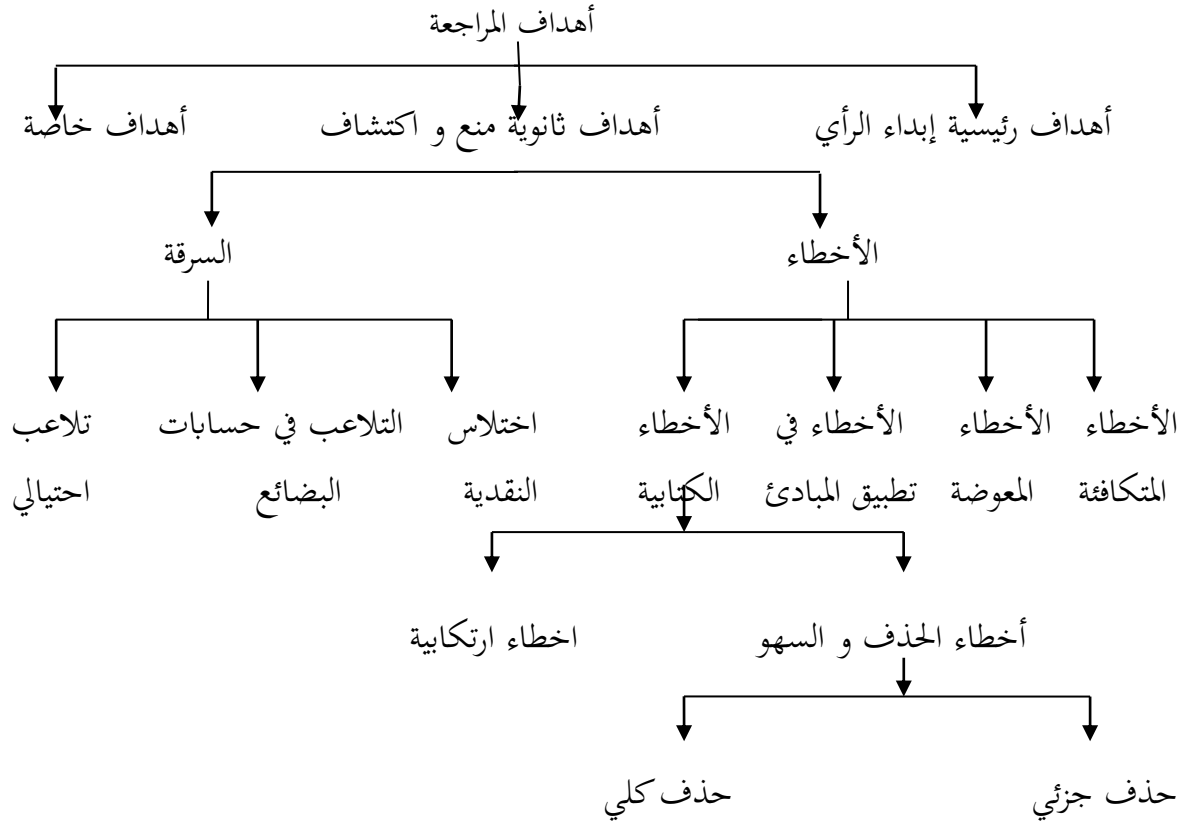
[1] .زهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، عمان، 2009، ص ص 16 -17.

اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف المراجعة وأنه ليس مفروضا على المراجع أن يكون جاسوسا أو بوليسيا سريا. و يمكن بوجه الإجمال، حصر الأهداف التقليدية للمراجعة في نواح عدة أهمها: [1]

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية.

كما يمكن حصر الأهداف التقليدية لمراجع الحسابات في الشكل الموالي: [2]

الشكل رقم (01): الأهداف التقليدية للمراجعة



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 18

أما فيما يخص الأهداف الحديثة والمتطورة فتتمثل فيما يلي: [3]

---

[1]. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية و العملية**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2004، ص ص13- 14.

[2]. غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 18

[3]. رأفت سلامة محمود و آخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمعات.

3- أهمية المراجعة

للمراجعة أهمية كبيرة في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد، والمعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع، والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع الاستثمارية وكذلك البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض، والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن، ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة. وكل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المراجع المستقل والمحايد وهذا الشخص المستقل والمحايد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل بوضوح من جميع جوانبها المادية المركز المالي. [1]

3-1- أهمية المراجعة بالنسبة للمستثمرين

أدى ظهور الشركات الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة وقانون الشركات.

3-2- أهمية المراجعة بالنسبة للبنوك

تقوم معظم الشركات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك الشركات وذلك لضمان قدرة هذه الشركات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة. [2]

3-3- أهمية المراجعة بالنسبة للمحللين الماليين والاقتصاديين

حيث يعتمدون على القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي، عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل استثمار.

---

[1]. محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2007، ص 11.

[2]. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، 2000 ،ص ص8-9.

3-4- أهمية المراجعة بالنسبة للدائنين

للتأكد من المقدرة الحالية والمستقبلية القريبة للمؤسسة على الإيفاء بالتزاماتها.

3-5- أهمية المراجعة بالنسبة للجهات العامة

وذلك لأغراض عديدة منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو اتخاذها أساسا للربط الضريبي، أو لتحديد أسعار بعض المنتجات، أو لتقديم الإعلانات المالية لجهات معينة.

3-6- أهمية المراجعة بالنسبة للنقابات والجمعيات المهنية والعمالية

لغرض التحقق من سير أعمال المؤسسة، وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة، كما يعتمد ممثلو الموظفين والعمال على النتائج المالية المراجعة عند القيام بالتفاوض مع الإدارة حول مرتباتهم وأنصبتهم من الأرباح.

3-7- أهمية المراجعة بالنسبة للجهات الأخرى

إضافة للجهات المشار إليها أعلاه فإن هناك جهات أخرى تحتاج إلى خدمات المراجع و وجود قوائم مالية مراجعة كشركات التأمين في حالة تعويض الخسائر، والشركاء في حالة انضمام شريك جديد، والبائعين والمشترين للمؤسسة ما لتحديد قيمة أصولها والتزاماتها وشهرة المحل. [1]

4- تصنيف المراجعة

تصنف المراجعة حسب الزاوية المنظور منها إلى المراجعة، وذلك على النحو الآتي:

4-1- تصنيف المراجعة من حيث درجة شموليتها

يمكن تلخيصها في النقاط الموالية: [2]

4-1-1- مراجعة عادية؛ الهدف منها التأكد من مدى صحة القوائم المالية ومدى دلالة نتيجة الأعمال والمركز المالي مع إبداء رأي محايد ووفق هذه المراجعة يعتبر المراجع مسئولا عن أي تقصير أو إهمال في عمله.

4-1-2- مراجعة لغرض معين؛ الهدف منه البحث عن حقيقة معينة أو نتيجة معينة يستهدفها الفحص ويكون هذا الفحص قد سبقه فحص أو مراجعة عادية مثال على ذلك فحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش أو الاختلاس أو تحديد قيمة الشهرة أو تحديد قيمة السهم.

---

[1]. حازم هاشم الألوسي، **الطريق الى علم المراجعة و التدقيق- الجزء الأول: المراجعة نظريا**، دار الكتب الوطنية، ليبيا،الطبعة الأولى، 2003، ص 34.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص39.

4-2- تصنيف المراجعة من حيث الهدف

تصنف المراجعة من حيث الهدف إلى مايلي: [1]

4-2-1- المراجعة المالية: يتعلق هذا النوع من المراجعة بفحص أنظمة الرقابة في المشروع بالإضافة لفحص السجلات المحاسبية والمستندات من أجل الوصول إلى رأي مستقل محايد مبينا مدى دلالة البيانات المالية المختلفة للمركز المالي وأعمال المشروع خلال الفترة المالية التي خضعت فيها للمراجعة.

4-2-2- المراجعة الإدارية: أي مراجعة الكفاءة الإنتاجية للإدارة، أي أن أموال المشروع يتم صرفها بشكل اقتصادي، بحيث يتم الحصول على أحسن وأفضل خدمة بأقل تكلفة ممكنة، وتتضمن هذه المراجعة أيضا التأكد من مدى صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية عليها.

4-2-3- مراجعة تحقق الأهداف: ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي قام من أجلها.

4-2-4- المراجعة القانونية؛ وتعني المراجعة القانونية، أن يقوم المراجع بالتأكد من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة التي تشرعها الدولة، وكذلك تقيد الشركة أو المشروع بأنظمته الداخلية وعقد تأسيسه.

4-2-5- المراجعة الاجتماعية؛ وهذا النوع من المراجعة يسعى للتأكد من أن المؤسسة أو المشروع قد حقق الأهداف الخاصة والأهداف العامة، فمثلا الشركة المساهمة تسعى لتحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الرفاهية الاجتماعية والصحية للمجتمع الذي تعمل به.

4-3- تصنيف المراجعة من حيث الإلزام القانوني

تصنف المراجعة من حيث الإلزام القانوني[2] إلى المراجعة الإلزامية والمراجعة القانونية.

4-3-1- المراجعة الإلزامية؛ هي المراجعة التي تلتزم بها المؤسسة وفقا لأحكام القوانين (مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها...). هذا النوع من المراجعة لابد و أن تكون كاملة، بمعنى عدم وجود قيود على عمله المراجع من قبل إدارة المؤسسة.

4-3-2- المراجعة الاختيارية؛ فهي التي تطلبها المؤسسة أو أصحابها بطريقة اختيارية، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المؤسسة.

---

[1] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية، عمان، 2009، ص21.

[2] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين الظرفية و التطبيق**، مؤسسات الوراق، عمان، 2000، ص17.

4-4- تصنيف المراجعة من حيث نطاق عملية المراجعة

تصنف المراجعة من حيث نطاقها إلى مراجعة كاملة ومراجعة جزئية.

4-4-1- المراجعة الكاملة؛ وهنا يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التواصل إلى رأي محايد حول صحة القوائم المالية ككل. و قد كان هذا النوع مراجعة كاملة تفصيلية أي يقوم المراجع بفحص القيد وغيرها 100% لأن المشاريع التي تراجع، حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد. وقد تحول هذا إلى مراجعة كاملة الاختيارية نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المراجع بمراجعة جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات. وإن اتبع أسلوب العينة والاختبار في المراجعة زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المراجع من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة و وجود الثغرات فيها. وهكذا يتضح أن الفرق بين هذين النوعين من المراجعة يكمن في اختلاف نطاق عملية المراجعة فقط. ولا يمكن الحد من سلطة المراجع بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية المراجعة.[1]

4-4-2- المراجعة الجزئية؛ تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقيد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة؛
- إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه؛
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند العهود إليه.

4-5- تصنيف المراجعة من حيث تاريخ الشروع في التنفيذ

تصنف المراجعة من حيث تاريخ الشروع في تنفيذها إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية.

4-5-1- المراجعة المستمرة؛ وهي المراجعة التي يزور فيها المراجع المؤسسة على مدار السنة المالية ويتم تنفيذها منذ الأشهر الأولى للسنة المالية الخاضعة للمراجعة، وفق برنامج زمني محدد. وهذا النوع من المراجعة يلاءم المؤسسات الكبيرة، كالمصارف وشركات التأمين وشركات الطيران.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية و العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص28.

4-5-2- المراجعة النهائية؛ وهي المراجعة التي يقوم المراجع بالشروع في تنفيذها بعد انتهاء السنة المالية للمراجعة الخاضعة للمراجعة، أي بعد إجراء قيود التسوية وإعداد موازين المراجعة والقوائم المالية مما يتيح للمراجع أن يتبع العمليات المحاسبية من أولها لآخرها. وهذا النوع من المراجعة يلائم عادة المؤسسات صغيرة الحجم.[1]

4-6- تصنيف المراجعة من حيث القائم بهذه العملية

تصنف المراجعة من حيث القائم بعملية المراجعة إلى مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.

4-6-1- المراجعة الداخلية؛ هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد بداخل المؤسسة، ولها حرية الحكم والاستقلالية في التصرف، فالمراجعة الداخلية تخول لها أهمية مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

4-6-2- المراجعة الخارجية؛ وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي العام عن صحة وسلامة القوائم المالية.

المطلب الثالث: معايير المراجعة المقبولة عموما
(GAAS) Generally Accepted Auditing Standars

تعتبر معايير المراجعة بمثابة مفاهيم أساسية للمراجعة يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من أن مستويات الأداء التي تلقى قبولا بين أعضاء المهنة.

1- أهمية المعايير والحاجة إليها

تحتل معايير المراجعة أهمية كبيرة نظرا لأنها تبين الأهداف العامة لكل مراجع مستقل، و تعتبر بمثابة مقاييس للحكم على جودة أداء المراجع. ويتوقف هذا الأداء، عادة على التقدير الشخصي للمراجع. ولما كان هذا التقدير قد يتفاوت تفاوتا واسعا بين شخص وآخر، فإن المنظمات المهنية، رغبة منها في تضييق مدى هذا التفاوت، قد حرصت على وضع هذه المعايير المحددة لمهنة المراجعة، تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المراجع في أداؤه لمختلف أعماله قبل إقدامه على إبداء الرأي.

وقد شملت هذه المعايير الجانب الشخصي والعام للمراجع، إضافة لتحديد مستويات العمل الميداني، ومستويات إعداد التقرير.[2]

وقد تم إصدار المعايير العامة للمراجعة من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1954. وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا الموالية لمهنة مراجعة الحسابات: [1]

---

[1] حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق – الجزء الأول :المراجعة نظريا–**، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص 61 .

[2]. حازم هاشم الألوسي ، **نفس المرجع أعلاه**، ص ص 93-94 .

- تدعم الثقة في المراجعة كمهنة معترف بها.
- تساعد هذه المعايير في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل، وبدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة غير مفيدة.
- في غياب المعايير تصبح مهنة المراجعة في غير مكانها الملائم مما يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول مهنة المراجعة من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية.

2- عرض معايير المراجعة المقبولة عموما

قسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

2-1- المعايير الشخصية أو المعايير العامة (General standards)

- يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.
- على مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المنوطة به.
- على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة و وضع التقرير.

و فيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من القواعد:[2]

2-1-1- معيار التأهيل والتدريب؛

يعتبر هذا المعيار مناسبا تماما حسب مفهومه في المراجعة السنوية التقليدية مع مراعاة ما يلي:

- يجب على مراقب الحسابات أن يكون قد سبق له دراسة وتدريب على استخدامات تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة.
- يجب عليه أن يختار برنامجا تدريبيا في هذا المجال كل سنتين تحت إشراف جمعية المحاسبين والمراجعين.

2-1-2- معيار الاستقلال والحياد؛

يعتبر هذا المعيار مناسبا تماما حسب مفهومه ومتطلباته في المراجعة السنوية مع مراعاة الآتي:

- ألا يؤدي نفس المراجع الخدمات الاستشارية لعميله والخاصة بأمن وسلامة المعلومات وتصميم نظام المحاسبة الفوري المباشر.
- يجوز الجمع بين المراجعة المستمرة وخدمة التأكيد المهني على الثقة في موقع الشركة على الانترنيت.

2-1-3- معيار بذل العناية المهنية الكافية؛

يجب أن يبذل مراقب الحسابات العناية المهنية الكافية في قبول التكاليف بالمراجعة المستمرة وتخطيط أداء أعمال هذه المراجعة وإعداد وعرض تقريره، تماما كما في ظل المراجعة السنوية، مع ملاحظة ما يلي: [1]

---

[1].غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره** ، ص 37.

[2]. خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص56.

– أنه سيكون أيضا مسئولا مسؤولية أخلاقية خاصة عن الحفاظ على أسرار وسمعة عميله بصفة مستمرة إذ سيكون من حقه الدخول باستمرار على قواعد بيانات العميل.

– أنه سيكون مسئولا أيضا عن اكتشاف الغش الإلكتروني.

– أنه سيكون مسئولا عن اكتشاف أية تصرفات إلكترونية غير قانونية من جانب عميله.

– أنه سيكون مسئولا كل ثلاثة شهور عن تقييم ما إذا كان هناك شك مبدئي في استمرار مؤسسة العميل.

2-2- معايير العمل الميداني: (Standards of field work)

هي معايير تتعلق بتنفيذ عملية المراجعة وهي: [2]

– يجب أن يقوم المراجع بإعداد خطة لعملية المراجعة والإشراف على مساعدي المراجع (إن وجد)، يمكن للخطة الملائمة أن تساعد في تنفيذ عملية المراجعة في الوقت الملائم كما أن الإشراف على مساعدي المراجع هام جدا لأنهم يقومون بأداء جزء كبير من العمل الميداني.

– يجب أن يقوم المراجع بدراسة وفحص لنظام الرقابة الداخلية للعميل، و نظام الرقابة الداخلية هو عملية تتأثر بمجلس الإدارة، و المديرون، و العاملون بالمؤسسة، و يهدف إلى توفير تأكيدات تتعلق بمدى الاعتماد على التقارير المالية، مدى التماشي مع القوانين والإجراءات، مدى توفير معلومات عن كفاية فاعلية عمليات المؤسسة، وتؤثر درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى الوثوق في أدلة الإثبات المعدة في ظل هذا النظام، وتؤثر على قرار المراجع بأداء عملية المراجعة من عدمه.

– فقد يرى المراجع أن نظام الرقابة الداخلية ضعيف جدا بشكل يسمح بإعداد معلومات مالية لا يثق بها على الإطلاق وبالتالي قد لا يستمر في عملية المراجعة، كما يجب أن يجمع المراجع قدرا وافيا من الأدلة الموثوق فيها ويتطلب اتخاذ قرار بالأدلة الواجب جمعها ونوعها قدرا كبيرا من التقدير الشخصي الذي يأخذ في عين الاعتبار الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

2-3- معايير إعداد التقرير: (Standards of reporting)

معايير التقرير الأربعة تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير المراجع وتشمل: [3]

– يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

[1] شحاتة السيد و آخرون، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص 322-323.

[2]. حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة– مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الأولى، 2007، ص80.

3.هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص2.

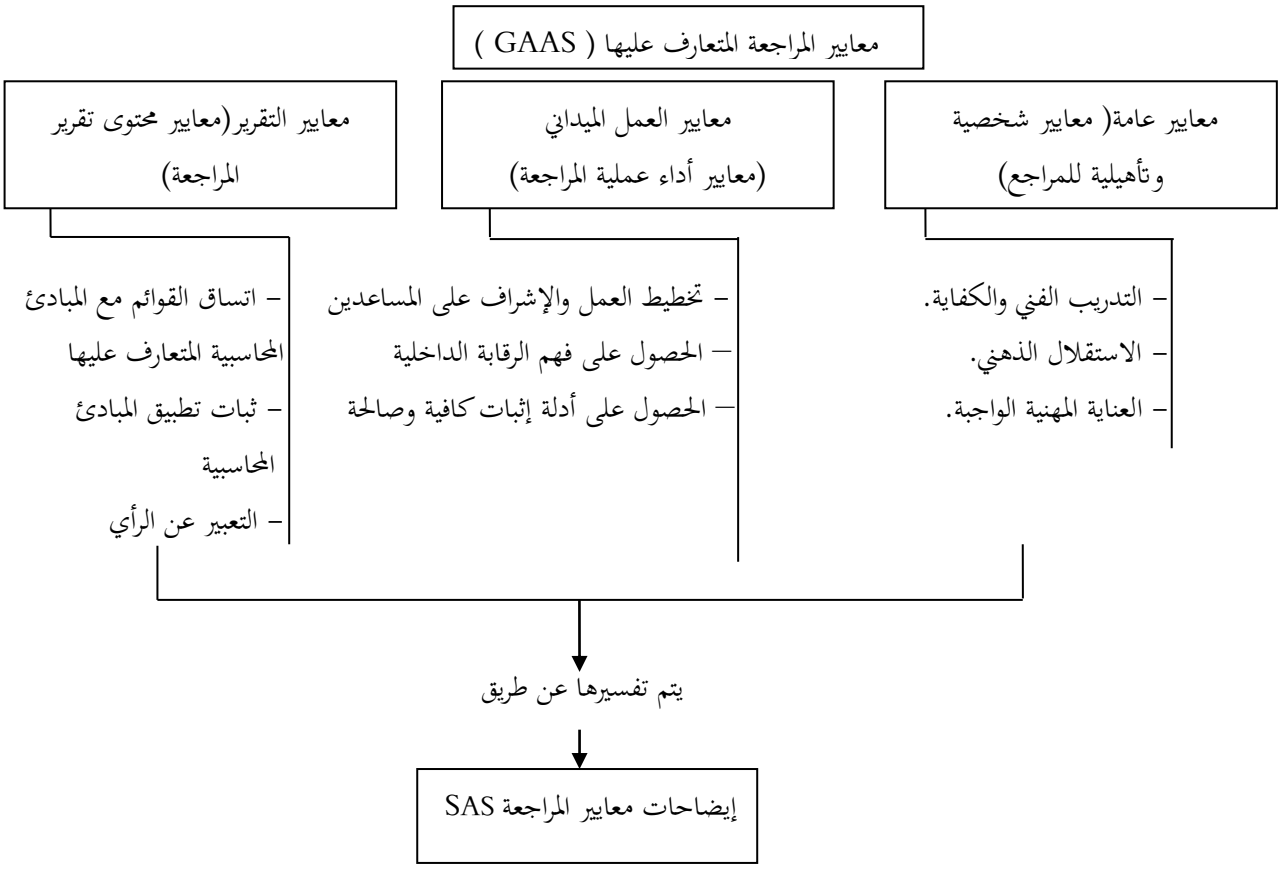
– التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة (أي مبدأ التماثل و الثبات).

– تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلاف لذلك من قبل المراجع.

– يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل (من جميع جوانبها المالية) أو إعطاء رأي متحفظ، رأي مخالف (سالب) أو عدم إعطاء الرأي. وفي حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب وبفقرة شرح قبل فقرة الرأي.

يمكن تلخيص معايير المراجعة المتعارف عليها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(2): ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي،"**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص108.

المطلب الرابع:فجوة التوقعات

من بين التوقعات الخاطئة الشائعة، يعتقد مستخدمو تقرير المراجع بأن هذا الأخير مسؤول عن إعداد القوائم المالية، وأن تقرير المراجع النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وأن المراجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، مما أدى إلى تأثر المراجعة بالظروف المحيطة بها، حيث تناقصت ثقة المجتمع في المراجعة وانخفض الطلب على خدماتها ويمكن تفسير ذلك بفجوة التوقعات.

1- ماهية فجوة التوقعات

الفرق بين ما ينتظره مستخدمو تقارير المراجعة من المراجع وما يستطيع المراجع تقديمه فعلا يدعى فجوة التوقعات، نتطرق لظهوره وتعريفه ومميزاته فيما يلي:

1-1- ظهور فجوة التوقعات[1]

لعل التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية عامة وفي بيئة عمل المراجعين بشكل خاص أثرت في المراجعة كنظرية ومهنة، وقد تأثرت المراجعة كثيرا بهذه التغيرات نتيجة فقدان مصداقية المراجعين وتناقص الثقة في أعمالهم، ويعود ذلك لكون المراجعين أصدروا تقارير نظيفة حول القوائم المالية لشركات متوجهة إلى الإفلاس واعتماد مستخدمي هذه التقارير على عمل المراجع مما عرضهم لمخاطر مالية كبيرة وتحملت مكاتب المراجعة خسائر كبيرة نتيجة الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها، حيث بلغت المصاريف والتعويضات -حسب دراسة قام بها ألكسن سنة 1991- التي تحملتها مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية للدفاع عن نفسها في القضايا التي رفعت ضدها حوالي 477 مليون دولار وهو ما يمثل حوالي 9% من إيرادات مهنة المحاسبة والمراجعة في نفس السنة، وكانت النسبة 7.7% سنة 1990 بمبلغ قدره 404 مليون دولار.

ونتيجة للشك في مصداقية المراجعين بسبب اعتقاد المجتمع (مستعملي التقرير) أن المراجعين لا يؤدون واجباتهم على النحو الذي يتوقعونه منهم، ظهرت فجوة بين ما يتوقعه المجتمع من خدمات المراجعين وبين ما يحصل عليه منهم بالفعل، مما أدى إلى فقدان الثقة في المراجعة وانخفاض الطلب على خدماتها، وزاد الاهتمام بفجوة التوقعات لاعتبارها مشكلة كبيرة للمستثمرين والسياسيين وتحقيق الاستقرار السياسي في المجتمع لأن هذا الأخير، يعتمد بشكل كبير على الثقة في عملية المحاسبة والمراجعة التي يقوم بها المراجع، وكان ظهور مصطلح فجوة التوقعات في أمريكا سنة 1974 عندما أشارت لجنة كوهين التي كلفت بدراسة ما إذا كانت توجد فجوة بين ما يتوقعه الجمهور من المراجع وما يمكن للمراجع أن يقوم به فعلا.

---

[1]- محمد سيد، **تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2010، ص 56.

1-2- تعريف فجوة التوقعات

عرف(Liggio 1974) فجوة التوقعات بأنها الفرق بين مستوى أداء المدقق المتوقع كما يتصوره المدقق من جهة وكما يتصوره مستخدمو القوائم المالية من جهة أخرى[1].

1-3- مميزات فجوة التوقعات:

تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعدة مميزات منها[2]:

- فجوة التوقعات دائما ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة، ونادرا ما تكون كفائض عرض لخدمات المراجعين، وذلك بسبب أن المراجعة مهنة دائمة التطور لتحقيق عوائد مهنية واقتصادية.
- فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها.
- فجوة التوقعات كمية ونوعية، كما أن فائض الطلب على خدمات المراجع هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته من جهة، وفائض في جودة أدائه المهني من جهة أخرى.
- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع، فهي تؤثر على الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، وتسبب تناقص درجة ثقة واعتماد المجتمع على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرار.
- فجوة التوقعات دولية ونسبية، أي تعاني منها دول العالم من دون استثناء ولكن بدرجات متفاوتة.

2- أسباب فجوة التوقعات ومكوناتها

بعد معرفة ماهية فجوة التوقعات، نتطرق فيما يلي إلى أسباب ومكونات فجوة التوقعات.

2-1- أسباب فجوة التوقعات

اختلفت تبريرات فجوة التوقعات بين فريقين مختلفين في تفسير الفجوة، وذلك كما يلي[3]:

الفريق الأول: يرى هذا الفريق أن أسباب فجوة التوقعات يعود إلى جهل مستخدمي تقرير المراجع وعدم معرفتهم بطبيعة خدمات المراجعة ومحدداتها، حيث يعزون نشوء الفجوة إلى عدة أسباب كارتباك مستخدمي تقارير المراجع، عدم فهمهم لطبيعة المراجعة...الخ.

الفريق الثاني: يرى هذا الفريق أن فجوة التوقعات ترجع إلى فشل مهنة المراجعة في العمل على التطور بالسرعة الكافية بما يتماشى مع تغير بيئة العمل وطبيعة الطلب على خدمات المراجعة. والواقع أن فجوة التوقعات ترجع إلى المراجعين ومستخدمي تقريرهم معا، فالمراجع أصبح يهتم بالجانب التجاري وبعدد زبائنه على حساب جودة عمله، ومستخدمي التقرير يغالون في مطالبهم التي لم تعد قابلة للتحقق.

---

[1] علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية – نظرية وتطبيق**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة 2012، ص 17.

[2]- حسين عبيد وشحاتة السيد، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 8.

[3] أحمد البديوي منصور، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المرجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 22.

2-2- مكونات فجوة التوقعات

تتكون فجوة التوقعات في المراجعة من المكونات الموالية[1]:

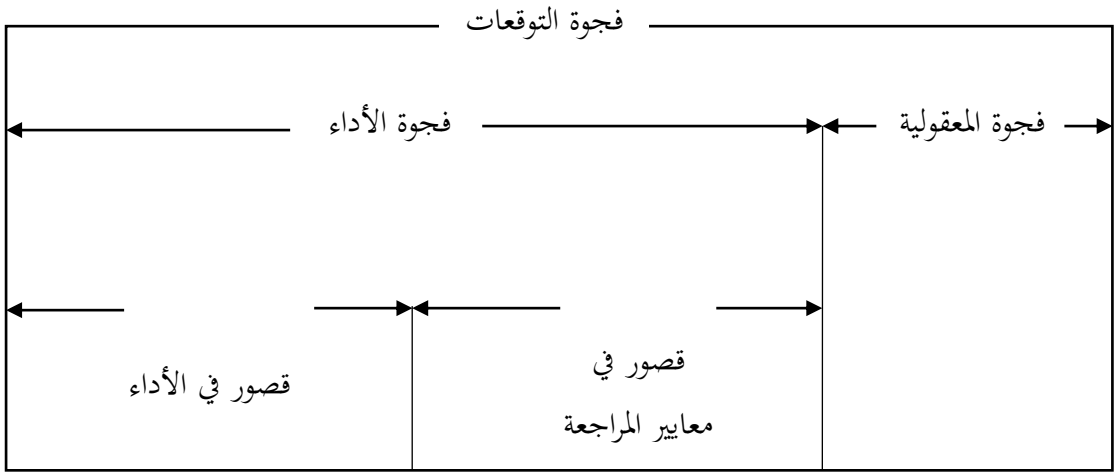
فجوة المعقولية: وتتمثل في التباين بين توقعات مستخدمو القوائم المالية من المراجع، وما يستطيع هذا الأخير أداءه بصورة معقولة.

فجوة الأداء: وتتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المراجع، وبين الأداء الفعلي له، وتنقسم فجوة الأداء إلى قسمين:

- **قصور (عدم كفاية) معايير المراجعة:** هي الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع، وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، حيث تمثل فجوة قصور معايير المراجعة الفرق بين النظرية والتطبيق المعقول المطلوب من المراجع.
- **قصور (عدم كفاية) الأداء:** هي الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، وبين الأداء الفعلي له.

ويوضح الشكل الموالي مكونات فجوة التوقعات:

الشكل رقم (3): مكونات فجوة التوقعات في المراجعة



المصدر: كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 10.

[1]-جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001 ص 7.

3- الحلول الممكنة للحد من فجوة التوقعات

ترتكز فجوة التوقعات على ثلاثة أسباب رئيسية تمثلت في قصور أداء المراجعين، قصور في معايير المراجعة ومغالاة مستخدمي تقارير المراجع في توقعاتهم، فالحلول الممكنة للحد من فجوة التوقعات هي[1]:

3-1- رفع كفاءة المراجعين وتطوير أدائهم ومهاراتهم باستمرار:

ويتم ذلك على مرحلتين:

مرحلة تعليم المحاسبين والمراجعين الجدد وإكسابهم المهارات الأساسية: أي يجب تكوين المحاسبين والمراجعين وتزويدهم بالكثير من المهارات والمعارف، ومن بينها:

- **مهارات الاتصال:** نقل وتلقي المعلومات من الغير.
- **مهارات عقلية:** فهم المشاكل والحقائق والقدرة على التقصي والتفكير المنطقي والتحليل.
- **مهارات التعامل مع الآخرين:** وهي ضرورة تحتمها الوظيفة الاجتماعية للمراجع.
- **المعرفة العامة:** معرفة أساسية (قاعدية) وفهم لعلم النفس، الاقتصاد، الرياضيات، الإحصاء...الخ.
- **المعرفة الإدارية والتنظيمية:** من أجل فهم البيئة التي سيعمل فيها المراجع.
- **المعرفة المحاسبية:** المعرفة الملائمة بفروع المحاسبة المختلفة.

مرحلة الممارسة العملية: يجب على الممارسين أن يعملوا باستمرار على التعلم المستمر لضمان تطوير مهاراتهم وكفاءاتهم وتحديث معلوماتهم حتى تتماشى مع التطورات والتغيرات السريعة في مختلف المجالات، وحتى يمكنهم تفهم طبيعة هذه التغيرات والتعامل معها بكفاءة، كما وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير رقابة جودة الأداء لمساعدة مكاتب المراجعة على تحسين خدماتها*.

3-2- تطوير معايير المراجعة

على المنظمات المهنية المشرفة على المهنة أن تتكفل بهذه المهمة، إذ يجب عليها إعادة النظر في المعايير الموجودة في ظل الظروف والمتطلبات الحالية والعمل على تطويرها حتى يتمكن المراجع من بلوغ توقعات

---

[1]- محمد الفيومي محمد وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.ص 276 - 279.

*- تجدر الإشارة إلى أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أدخل برنامج التعليم المستمر كشرط من شروط استمرار المراجع في المهنة، وأصبح يتطلب من كل مزاول للمهنة أن يقدم ما يثبت أنه تلقى دورات تدريبية في الفروع المختلفة المحاسبة والمراجعة بمعدل 40 ساعة سنويا.

المستخدمين ووضع المعايير اللازمة للقضايا الجديدة كمراجعة باستعمال تكنولوجيا المعلومات، والمراجعة الاجتماعية، والمراجعة البيئية.

ونظرا للتوجه الاقتصادي الحديث في ظل العولمة، فإنه كان من الضروري على الهيئات المهنية الدولية وضع معايير ذات طابع دولي تحكم الممارسات المهنية الدولية وتقرب الممارسات المعتمدة في مختلف الدول.

3-3- الحد من المغالاة في توقعات مستعملي تقرير المراجع

يمكن الحد من فجوة التوقعات بالتقليل من توقعات مستخدمي تقارير المراجعة عن طريق توعيتهم وتثقيفهم وتعريفهم بطبيعة وحدود المراجعة وما لا يستطيع المراجع القيام به سواء لاستحالة تحقيقه أو بسبب ارتفاع تكلفته وللهيئات المهنية والإعلامية والأكاديمية دور كبير في تحقيق ذلك.

كما لتقرير المراجع دور كبير في التعريف بالمراجعة ومحدوديتها، حيث يجب أن يستخدم عند كتابة تقريره عبارات واضحة لتبيان طبيعة المراجعة وهدفها ومسؤوليات المراجع، بالإضافة إلى تحديد المصطلحات المستخدمة بوضوح مثل " تأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية" بدلا من " تأكيد مطلق عن صحة القوائم المالية "، وكذلك استعمال المصطلحات الفنية مثل: المادية، الكفاية، الموثوقية، الصورة الصادقة أو الوفية، درجة معقولة ...إلخ.

المبحث الثاني: الجوانب الفنية للمراجعة.

تتمثل الجوانب الفنية للمراجعة في الشخص القائم بعملية المراجعة من حيث مؤهلات، حقوق وواجبات المراجع الخارجي ومسؤولياته المدنية، الجنائية والتأديبية، وما يتعلق بعمله من أدلة الإثبات الكافية والمناسبة التي يبني عليها رأيه وكيفية تعامله مع الأخطاء والغش ومسؤوليته تجاههما.

المطلب الأول : مؤهلات، حقوق وواجبات المراجع الخارجي

تتمثل المؤهلات في التكوين العلمي والعملي للمراجع، وتتمثل حقوقه في الصلاحيات التي يتمتع بها أما واجبات المراجع تتمثل في المهام الواجب عليه القيام بها طبقا للتشريعات والتنظيمات، نتطرق لكل منها فيما يلي:

1- مؤهلات المراجع الخارجي

تعتبر المراجعة من المهن المتخصصة في أي مجتمع، لذا فإنها تتطلب التأهيل العلمي والمهني كمعيار ملزم من المعايير العامة التي أجمعت كافة التشريعات على ضرورته وأهميته ومن المعروف أن التأهيل هو من ضمن الخصائص الرئيسية التي يجب توافرها مجتمعة في أية مهنة، حتى يمكن أن نطلق على عمل ما مصطلح المهنة. [1]

[1]. حازم هاشم الألوشي، **مرجع سبق ذكره**، ص 106.

1-1- التأهيل العلمي

على المراجع أن يكسب تأهيلا علميا حتى يكون قادرا على القيام بالمهام التي سيكلف بها في مجال المحاسبة والمراجعة، بحيث يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة والتكوين في مختلف المعاهد والجامعات، والتي تقوم بتكوين مراجع المستقبل وتحصنه بمختلف الموارد والمقاييس التي يطلبها تكوينه وحتى بعد انتهاء دراسته، فعلى المراجع أن يبقى دائما باتصال بعمليات التكوين وبصفة مستمرة، ذلك حسب حاجته عن طريق حضور الملتقيات والندوات.لذلك يستلزم على مراجع الحسابات اكتساب معارف مختلفة للقيام بمهمته منها:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.

- معرفة في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها.

- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة المراجعة المعمقة في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

وعليه يجب أن يكون ملما بالقانون التجاري، التشريع الجبائي، قانون العقوبات والقانون المدني.

1-2- التأهيل المهني

من ناحية التأهيل المهني على المراجع أن يكتسب خبرة عن طريق التدريب وهذا قبل ممارسة المهنة بصفة مستقلة، وهذا حتى يتعرف على أكبر قدر ممكن من المشاكل التي يمكن أن يلتقي بها أثناء ممارسته المهنة والتي يجب أن يكون ملما بها.

1-3- التعليم المستمر

على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات والتكوينات باختلافها، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية والعملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة. [1]

2. حقوق المراجع الخارجي

للقيام بمهمة المراجعة يتمتع المراجع الخارجي ببعض الحقوق أهمها:[2]

2-1- حق الاطلاع؛ يحق للمراجع الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت، ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المؤسسة ومتطلبات قانون الشركات. كذلك، يمكن للمراجع الخارجي زيارة المؤسسة في أي

---

[1]. محي الدين محمود عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص44.

[2] رأفت سلامة محمود وأخرون، **مراجع سق ذكره**، ص- ص 113- 114.

وقت ودون إخطار مسبق. وفي حالة عدم تمكنه من ممارسة هذا الحق، فإنه يجب على المراجع رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة والجمعية العامة.

2-2- حق طلب البيانات والإيضاحات؛ يحق للمراجع الخارجي طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب. وفي حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية للمراجع الخارجي فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المراجع يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته أم لا.

2-3- حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين؛ من حق المراجع الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إليهم لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

2-4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين؛ يحق للمراجع الخارجي دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك، كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

2-5- حق مناقشة اقتراح عزله؛ يحق للمراجع مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك، يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين. ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل المراجع عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على المراجع .

2-6- تحديد وقت الجرد؛ يحق للمراجع الخارجي تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزامها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وأن من حقه أن لا يتعمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

3- واجبات المراجع الخارجي

هناك عدد من الواجبات الأساسية للمراجع الخارجي، يمكن ذكر أهم هذه الواجبات:[1]

3-1- إعداد التقرير؛ يعتبر إعداد الواجب الأول من واجبات المراجع الخارجي ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة. ويتضمن التقرير ما يلي:

[1] رأفت سلامة محمود وأخرون، **المراجع السابق** ، ص 115.

– إن المراجع الخارجي تحصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.

– إن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وأن البيانات المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة.

– أن إجراءات المراجعة التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكل أساسا معقولا لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقا لقواعد المراجعة المتعارف عليها عالميا.

– على المراجع الخارجي أن يبدي رأيه النهائي في القوائم المالية ككل.

3–2– حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين؛ يجب على المراجع الخارجي حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته، ويقوم بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المؤسسة.

3–3– المراجعة والتحقيق في أصول وخصوم الشركة؛ يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات المراجع الخارجي وذلك، كونه مطالبا بإبداء رأيه المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع المؤسسة. ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة واستقلالية لا بد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول المؤسسة وخصومها.

3–4– مراقبة سير أعمال الشركة ومراجعة حساباتها؛ من واجبات المراجع الخارجي مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وانه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها.

3–5– فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة؛ من واجبات المراجع أن يقوم بفحص الأنظمة المالية للشركة محل المراجعة والنظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملاءمته.

3–6– الالتزام بأصول المهنة؛ يجب على المراجع الخارجي أن يلتزم بأصول مهنة المراجعة وأن يراعي مصالح الزبون، ويمكن ذكر:

– الاطلاع على قرارات الشركة.

– المحافظة على أسرار الشركة.

– عدم تلويث السمعة المالية للشركة.

– تقديم التقرير.

– استلام كتاب رسمي من إدارة الشركة عند تعيينه.

المطلب الثاني :مسؤوليات المراجع الخارجي وقواعد سلوك المهنة

تنبع مسؤولية مراجع الحسابات من تصرفاته ومدى التزامه بآداب وسلوك المهنة، وكذلك الفحص الذي يقوم به وما إذا كان يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. وبما أن هناك عقدا بين مراجع الحسابات وبين المؤسسة (العميل) فمسؤولية المراجع تتحدد على أساس هذا العقد، عند توقيعه فيجب عليه أن يؤدي عمله بعناية ومهارة وفق الأصول المهنية، وعند وجود أية حالة إهمال من قبل المراجع فانه تتم مساءلته، كونه مسئولا عن هذا الإهمال[1].

يعتبر المراجع على العموم مسئولا مسؤولية عامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، كما يكون مسئول مسؤولية مدينة، جنائية وتأديبية.[2]

1. مسؤولية مدنية

إن المراجع مسئول اتجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

2.مسؤولية جنائية

قد يجد المراجع نفسه مسئولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية (إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية).

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة
- عدم احترام سر المهنة

3. مسؤولية تأديبية

إذا أخل المراجع باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعنى بالأمر إنذارا، لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.

4. قواعد سلوك المهنة للمراجع الخارجي

هناك عدة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والمرتبطة بعمله منها: [1]

---

[1]. رأفت سلامة محمود وأخرون، **مراجع سق ذكره**، 2011، ص118.

[2].محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات– من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص57.

– أن يكون محافظ على أسرار العميل الذي يراجع أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله.

– أن يكون عمليا مواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات.

– أن يكون حرا غير تابع لأية جهة إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية.

– أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل.

– أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.

– أن يكون لبقا في التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح.

– أن يكون أمينا و واقعيا وأن يكون مستقل في رأيه.

– أن لا يقبل عمل لأي عميل قبل أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

المطلب الثالث:أوراق العمل وأدلة الإثبات في المراجعة.

تتمثل أوراق العمل في الوثائق والملفات التي يتركها المراجع كدليل بأنه قام بعمله على أحسن وجه، أم أدلة الإثبات هي كل ما اعتمد عليه المراجع لتكوين رأي حول القوائم المالية، وفيما يلي شرح مفصل لكل منهما.

1- أوراق العمل

تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا فعليا عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة وحجة تبرز فصول أطوارها لذا بات من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير.

1-1- تعريف أوراق العمل

تم تعريف أوراق العمل على أنها "تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لدى الفحص الذي قام به والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص".[2]

---

[1]. غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص81.

[2].محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 125- 126.

1-2- أهداف أوراق العمل

تتمثل أهداف أوراق العمل فيما يلي: [1]

- دليل للعمل المنتهي توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية المراجعة وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

- تقييم الرقابة الداخلية حيث تدخل كل من قوائم الأسئلة المتعلقة بعملية التقييم وجمع أوراق العمل الأخرى في إثبات حقيقة قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- تنفيذ إجراءات المراجعة حيث تمدنا بسجل مستمر عن العمل الذي تم تأديته حتى ذلك التاريخ أي تاريخ الانتهاء.

- إعادة النظر في الاختبار حيث يتعين على الجهات المسئولة ضرورة مراجعة أوراق العمل لتحديد ما إذا كانت قد أعدت بطريقة سليمة وصحيحة.

- إعداد التقرير تساعد الأوراق في إعداد التقرير حيث تعتبر الركيزة الأساسية.

- دليل المراجعة في السنوات القادمة حيث إن مراجع الحسابات يلجأ إلى دراسة أوراق العمل للسنوات السابقة قبل البدء في المراجعة للسنة الحالية كما أن أوراق العمل للسنة الحالية تساعد في السنوات القادمة

1-3-.أغراض أوراق العمل

انطلاقا مما سبق يمكن أن تحدد الأغراض المتوخاة من أوراق العمل للمراجعة في النقاط الآتية :[2]

- **دليل للعمل المنتهي**؛ توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية المراجعة وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

- **تقييم نظام الرقابة الداخلية**؛ توضح لنا أوراق العمل الطريق المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية المراجعة.

- **تنفيذ إجراءات المراجعة**؛ تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء.

- **إعادة النظر في الاختبار**؛ تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء الاختبارات الضرورية لعملية المراجعة.

- **إعداد التقرير**؛ تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المراجع كتابة التقرير استنادا عليها.

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.ص 32.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 127- 128.

– دليل للمراجعة في السنوات القادمة؛ يقوم المراجع عادة عند البدء في المراجعة لسنة جديدة بدراسة أوراق العمل لسنة الماضية بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية المراجعة السابقة، والإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.

1-4- أنواع أوراق العمل

باعتبارها وسيلة لتجميع أدلة الإثبات والقرائن التي يحتاج إليها المراجع لإبداء رأيه حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية. تنقسم أوراق العمل في النقطتين الآتيتين:[1]

1-4-1- الملف الدائم

يحتوي الملف الدائم على العناصر الموالية:

– عموميات؛ تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسئولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

– وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية؛ يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى الدوائر والوظائف.
– الحسابات السنوية والتقارير؛ يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطاليب وحسابات النواتج والأعباء وبرامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

– التحاليل الدائمة للحسابات؛ يكون من المفيد أن يحتفظ المراجع في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية للمقارنة، وعادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات، الموردين، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المراجع أاهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

– كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي؛ يحتفظ المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي.

---

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سبق ذكره**، ص 33

- كل ما يتعلق بالجانب القانوني؛ تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

1-4-2- ملف الدورة الحالية

يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص كافة الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع المراجعة، لذلك يمكن القول بأن هذا الملف يحتوي على:

- برنامج تفصيلي لعملية المراجعة.
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفصوحة.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردون.
- المشاكل التي صادفت المراجع أثناء مهمته.

في الأخير يمكن الإشارة إلى أن هذا الأوراق المدعمة لرأي المراجع ينبغي أن يعتني بها هذا الأخير من خلال حمايتها من كل المخاطر سواء الطبيعة أو المفتعلة بغية تحريف المعلومات الواردة فيها، وذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة واتخاذ إجراءات تدعم حماية وتنظيم مكتب المراجع.

2- أدلة الإثبات

2-1- مفهوم أدلة الإثبات

الإثبات في المراجعة هو حصول مراجع الحسابات الخارجي المستقل على أدلة وقرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها[1].

فرغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

[1]. يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص174.

فالأدلة هي التي تمد الوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع. [1]

2-2- أنواع أدلة الإثبات

يمكن تقسيم أنواع أدلة الإثبات كالآتي: [2]

- **الوجود الفعلي أو المادي**؛ هو من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في التأكد من صحة الرصيد الدفتري لحسابات الأصول (جرد المخزون الصندوق).

- **المستندات**؛ تمثل قرائن وأدلة يستند إليها المراجع عند فحصه للدفاتر والسجلات الموجودة في المؤسسة ومثل هذه المستندات فواتير الشراء فواتير البيع الشيكات، الكمبيالات؛

- **الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة**؛ هناك بعض الأمور لا يستطيع المراجع الحكم عليها لهذا السبب يلجا إلى الإدارة من أجل استشارته فيما يتعلق بالمؤسسة من أمور غامضة يؤكدها المسئولون عن الإدارة بواسطة إقرارات مكتوبة للوصول إلى معلومات سهلة واضحة؛

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية**؛ الذي يساعد على ضبط العاملين على التقيد بالنظام والتعليمات والخطط المرسومة من قبل الإداريين في المؤسسة.

- **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية**؛ أي صحتها من حيث الجمع والطرح والضرب والقسمة.

2-3- إجراءات الحصول على أدلة إثبات

يحصل المراجع على أدلة الإثبات بواسطة واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية[3]:

- **الفحص**:يتضمن الفحص اختيار السجلات والمستندات أو الموجودات الملموسة.
- **الملاحظ**:تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراءات التي يقوم بها الآخرون.
- **الاستمرار والمصادقة**: الاستفسار هو البحث عن معلومات من أشخاص ذوي اطلاع ومعرفة من داخل أو خارج المؤسسة، أما المصادقة فهي الإجابة على استفسار لتأكيد معلومات في القوائم المالية.
- **الاحتساب**:هو التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية.

---

[1]. محمد أمين مازون، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

[2]. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 132- 135.

[3] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص 26.

– الإجراءات المحلية: تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات الهامة والتغيرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

المطلب الرابع: الأخطاء والغش ومسؤولية المراجع عن اكتشافهما

ليس من عمل المدقق البحث عن الأخطاء والغش، لكنه قد يكتشفها أثناء تأدية مهمته.

1– الأخطاء

تعتبر الأخطاء من الجوانب الفنية الهامة في المراجعة، نتطرق لتعريفها وأسباب الوقوع فيها وأنواعها فيما يلي:

1–1– تعريف الأخطاء

تعرف الأخطاء وفقا لمعايير المراجعة الدولية بأنها التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع البيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح. [1]

1–2– أسباب الوقوع في الأخطاء

يعرف وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما:

– الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الواجبة الاتباع في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة.

– السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم بالإضافة إلى هذين السببين الرئيسيين، هناك عدة أسباب لارتكاب الأخطاء يمكن ذكر منها : [2]

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع.
- محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق.
- محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضا معينة.
- محاولة التهرب من الضرائب.

1–3– أنواع الأخطاء

يمكن تلخيصها فيما يلي: [3]

---

[1]– خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

[2]– غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص147.

[3]– حازم هاشم الآلوبي، **مرجع سبق ذكره**، ص76.

– أخطاء السهو؛ قد يحدث الخطأ نتيجة للسهو عن التسجيل أو ترحيل عملية معينة أو طرف منها، وقد يكون السهو كليا بمعنى عدم تسجيل العملية بالكامل في دفتر اليومية، أو قد يكون سهوا جزئيا بحيث يتم تسجيل طرف واحد من أطراف القيد وحذف الطرف الآخر، أو أن يتم ترحيل طرف واحد من أطراف القيد إلى سجل الأستاذ والسهو عن ترحيل الطرف الآخر.

– أخطاء فنية؛ تتمثل في عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو سوء تطبيقها في عملية القيد في دفتر اليومية، وفي إجراء التسويات القيدية والجردية، وإعداد القوائم المالية، وهذه الأخطاء سواء ارتكبت بحسن نية أولا أو عن جهل، فإنها تؤثر على نتيجة نشاط المنشأة أو على مركزها المالي، أو على كليهما في آن واحد في غالب الأحيان.

– أخطاء التسجيل؛ تنشأ نتيجة ارتكاب أخطاء كتابية، كالخطأ في تسجيل الأسماء أو تكرار تسجيل وترحيل القيد مرتين، أو تنشأ نتيجة ارتكاب أخطاء حسابية، كقلب الأرقام، أو الأخطاء الصفرية، أو الخطأ الحسابي عند جمع دفتر اليومية أو ترصيد سجل الأستاذ.

2– الغش

لسبب من الأسباب، يمكن لمعدي القوائم المالية أن يلجئوا للغش، نبرز فيما يلي تعريفه وطرق ارتكابه.

2–1– تعريف الغش

الغش أو التزوير هو الخطأ المتعمد الذي يرتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق من قبل قسم المحاسبة أو الهيئة الإدارية للتضليل أو الإغفاء أو الغش أو الاختلاس أو التأثير على القوائم المالية. [1]

2–2– طرق ارتكاب الغش

يمكن أن يرتكب الغش عن طريق التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو الاختلاس أو بقصد إساءة استعمال أحد الموجودات ومن أمثلة هذا النوع[2]:

- إثبات مدفوعات وهمية في دفاتر المؤسسة وسجلاتها واختلاسها كإضافة أسماء وهمية إلى كشف الأجور.
- عدم إثبات نقدية مقبوضة من أحد العملاء واختلاسها أو استخدامها لتغطية الاختلاس السابق.
- عدم إثبات البضائع الواردة بسجلات المستودعات واختلاسها أو استخدامها في تغطية اختلاسات سابقة في المستودعات.

---

[1]– رأفت سلامة محمود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 59.

[2]– محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 145- 147.

- التلاعبات في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

3- مسؤولية المراجع عن كشف الأخطاء والغش

يمكن أن تكون الوسيلة الأساسية والطريق الطبيعي لمنع الأخطاء والغش وتجنبهما والعمل على تقليلهما، هي إتباع نظام سليم للرقابة الداخلية وأدواتها، وهو ما يعتبر من صميم عمل الإدارة ومسؤولياتها. ومهمة المدقق هنا تقديم ما يراه من مقترحات لتدعيم الرقابة الداخلية وتلاقي نقاط الضعف والثغرات الموجودة بنظام الرقابة الداخلية وأدواتها.

ومع تحويل التدقيق مع تدقيق تفصيلي إلى تدقيق جزئي يقوم على أساس الاختبارات (تقنيات السبر)، ترتب على هذا التحول عدم اعتبار المدقق مسؤولا عن جميع الأخطاء أو الغش أو التلاعب الموجود بالدفاتر.
ويعتبر المدقق فقط عن الأخطاء أو التلاعب التي يظهرها فحصه العادي للدفاتر والسجلات، بشرط أن كمية الاختبارات والعينات التي اختارها ومستوى الفحص المهني الذي قام به قد وصلت إلى المستوى العادي المتعارف عليه والمفروض على أعضاء المهنة أداؤه.

أي أن المدقق لا يعتبر مسئولا عن التلاعب والغش إذا قام بإبداء واجباته وفق الأصول المهنية المرعية ولم يمهل أي جانب منها، أما الحكم على التزام المدقق أو عدم التزامه لواجبه تعود إلى معايير التدقيق المتعارف عليها مع مراعاة ظروف المؤسسة ونصوص العقد عندما لا تكون مراجعة إلزامية[1].

وبالتالي قد يكشف المدقق أخطاء أو غش أثناء عملية التدقيق وإجراءاتها ويكون بطريقة غير مباشرة أو بالتبعية لهدف الأساسية للتدقيق وهو الحصول على رأي فني محايد بالقوائم المالية فلا يمكن الاعتماد عليها في الكشف عن جميع الأخطاء والتلاعب[2].

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية

سيشمل هذا المبحث على نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر بمثابة الأساس الذي يعتمد عليه مراجع الحسابات للقيام بعمله على أكمل وجه، حيث إن المراجع قبل تخطيط عملية المراجعة يقوم بفحصه وتقييمه وعلى إثر نتائج ذلك الفحص يخطط وينفذ عملية المراجعة.

---

[1]- زهير الحدرب، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

[2]- رأفت سلامة محمود وآخرون، **مرجع سابق ذكره**، ص 67.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

نتطرق فيما يلي إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهميته في الحد من الأخطاء واكتشاف الغش، وأهدافه.

1- تعريف نظام الرقابة الداخلية

على حسب منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول و جودة المعلومات و تطبيق تعليمات المديرية و تحسين النجاعة، و يبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة" [1]

وحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي وضع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، و مجموع الطرق و الإجراءات المستعملة لحماية الأصول ومدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية[2].

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن نظام الرقابة الداخلية يعتمد على مايلي: [3]

– الخطة التنظيمية؛ ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، اذ تبنى هذه اللحظة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة.

– الطرق والإجراءات؛ تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، اذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الانتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل مايخص إدارة المؤسسة بالإضافة الى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة. كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

– **المقاييس المختلفة؛** تستعمل داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس درجة مصداقية المعلومات، مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية واحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة او لعودة المعلومات المطابقة.

---

[1]– محمد طواهر التهامي ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 85-86.

[2]– **نفس المرجع أعلاه**، ص 86.

[3] **نفس المرجع أعلاه**، ص ص 87-88.

2. أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

يمكن تلخيص أهمية نظام الرقابة الداخلية فيما يلي: [1]

– ينص المعيار الثاني من المعيار العمل الميداني الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنه: "يجب القيام بدراسة كافية و تقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد عليه، و تحديد مدى الاختبارات اللازمة عن ذلك و التي ستقتصر عليها إجراءات المراجعة".

– وعند قيام مراجع الحسابات الخارجي بإبداء رأيه على صدق وعدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على:

- مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي يتبع القوائم المالية.
- اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية.
- وعند ما يكون نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالا ويمكن الاعتماد عليه، فإن مراجع الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة، و بالعكس عندما يكون هذا النظام ضعيفا.

وبالتالي فإن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الأساسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية.

وعلى ذلك فإن المراجع الخارجي يستطيع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل مخاطر وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية، والاعتماد على اختبارات تحقيق الأرصدة لتقليل خطر عدم اكتشاف المراجع هذه الأخطاء.

3– أهداف نظام الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة في الآتي: [2]

– التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة والأهداف الفرعية التشغيلية التي يسعى إلى تحقيقها، ويختلف تحقيق هذا الهدف الرئيسي العام في المؤسسة الصغيرة عن المؤسسة كبيرة الحجم على أساس ما يلي:

- **في المؤسسة صغيرة الحجم**

يتحقق هذه الهدف الرئيسي العلم بطريقة مباشرة من خلال التعليمات المكتوبة أو الشفوية لصاحب المؤسسة للعاملين فيها بصورة يومية عند مباشرة لعملية المتابعة لما يتم إنجازه من أعمال عن طريق هؤلاء العاملين.

---

[1]–يوسف محمد جوبوع، **مرجع سبق ذكره**، ص ص125–126.

[2]–كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث، 2008، ص ص 234–235.

➢ **في المؤسسة كبيرة الحجم**

يتحقق الهدف الرئيسي من خلال الجوانب الآتية:

- تحديد وتوضيح العلاقة بين كل من السلطات والمسؤوليات على كل المستويات.
- تحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة.

المطلب الثاني: مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية.

تتمثل مقومات نظام المراقبة الداخلية فيما يلي[1]:

1- الهيكل التنظيمي

عند تصميم الهيكل التنظيمي يجب مراعاة تسلسل الاختصاصات، وتوضيح الإدارات الرئيسية مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة، والهيكل التنظيمي لابد منه خاصة في المؤسسات الكبيرة التي تتعذر إداراتها عن طريق الاتصال الشخصي، بل لا بد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المؤسسة ضمن صلاحيات و مسؤوليات معينة.

ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وشكلها القانوني، ولابد أن تراعي فيه البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل، كذلك يجب أن يحقق الهيكل التنظيمي استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل، عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات و الأصول.

2- نظام محاسبي سليم

يعتبر النظام المحاسبي السليم من أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، حيث يشترط أن يتسم النظام المحاسبي بما يلي:

- أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح، الثبات وعدم الجمود، لتحكيم عملية التوحيد المحاسبي؛
- يتضمن النظام المحاسبي طرق وأساليب وإجراءات فنية للتحقق من أن العمليات المحاسبية حقيقية، والتأكد من دقتها وسلامة تبويبها؛
- شمول النظام المحاسبي على مجموعة مستندية (داخلية وخارجية) مجددة للدورات المستندية لكل عمليات المؤسسة؛
- قيد العمليات المحاسبية أو بأول، ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة وطبيعة

[1]- محمد طواهر التهامي ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 98-101.

أعمالها؛

– يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية (التاريخية منها، والحالية، والتقديرية (المستقبلية))؛

– يجب أن يتماشي النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لتسهيل إجراء وتطبيق محاسبة المسؤولية.

3– اختيار الموظفين الأكفاء

مما لا شك فيه أن العامل الكفء يلعبا دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المديرين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن الحصول على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعي في اختيار الموظفين العناصر الآتية:

– شهادات في الميدان العملي.

– خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.

– الالتزام بالسياسات المرسومة.

– احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

4– رقابة الأداء

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياستها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتتمثل في الآتي:

– **الطريقة المباشرة**؛ وتكون بالتدخل المباشرة من المسئول على العمل الذي ينقذه أعوانه.

– **الطريقة غير المباشرة**؛ وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة(ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية وعلاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية

بعد معرفة المقومات الأساسية لنظام فعال للرقابة الداخلية، نحاول إبراز فيما يلي إجراءات نظام فعال للرقابة الداخلية وعلاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية والتكامل بينهما.

1- إجراءات نظام فعال للرقابة الداخلية

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي[1]:

1-1- إجراءات تنفيذية وإدارية

وتضم النواحي الموالية:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزع الواجبات بين الموظفين كي لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية.
- توزع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية.

1-2- إجراءات محاسبية

وتضم النواحي الموالية:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، وهذا لتقليل فرص الغش والاحتيال.
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسئولين.
- عدم اشتراك بأي موظف في مراجعة عمل قام به.
- استعمال الآلات المحاسبية للتقليل من احتمالات الخطأ وتسهيل الضبط الحسابي.
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية...الخ.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات.
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

1-3- إجراءات عامة

يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، وتعني الرقابة المزدوجة القيام بإجراءات

[1]- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 171- 173.

رقابة معينة واحدة عن طريق شخصين مختلفين مثال ذلك: عدم صرف شيك معين بدون وجود توقيعين من شخصين مختلفين يعتمدها البنك وذلك حرصا على أموال المؤسسة، وكذلك عدم فتح خزينة من الخزائن بمفتاح واحد ولكن بمفتاحين مع شخصين مختلفين حرصا على ما تحتويه الخزينة من ممتلكات أو أغراض خاصة.

2- العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.

لما كان الهدف الرئيسي للمحاسبة بصفة عامة هو توفير المعلومات لمتخذي القرارات، فإن هذه المعلومات تحتاج إلى مراجعة للتأكد من أنها تعبر عن نتائج أداء الوحدة الاقتصادية والمركز المالي لها.

وتصبح عملية المراجعة ضرورية كلما ارتفعت نسبة احتمال وجود الأخطاء، ويمكن أن تتم العملية من خلال مراجعة داخلية وأخرى مراجعة خارجية، حيث يبدي المراجع الخارجي برأيه نحو مدى صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن ذلك، أما المراجع الداخلي بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية ومدى الالتزام بتطبيق السياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.وتتمثل العلاقة بين المراجعتين في أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بينهما ومدى التكامل بينهما.

2-1- أوجه التشابه و الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يمكن تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من حيث أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بينهما على النحو الآتي:[1]

2-1-1- أوجه الاختلاف

تكون أوجه الاختلاف في النقاط الموالية:

- من حيث درجة الاستقلال؛ يقصد بالاستقلال مدى حيادية المراجع عن إدارة المؤسسة، والمراجع الداخلي يخضع لتعليمات وأوامر الإدارة، كما أن هاته الأخيرة تقوم بتعيينه، فهو تابع لها ويتلقى منها الأوامر اليومية، ولا يعني هذا عدم تمتعه بأي درجة من الاستقلال، بل نجد في غالب المؤسسات تبعية قسم المراجعة الداخلية مباشرة للإدارة العليا أما المراجع الخارجي فهو شخص محايد ويعتبر مستقلا تماما عن إدارة المؤسسة محل الفحص.

- من حيث نطاق العمل؛ نطاق عمل المراجع الداخلي يتحدد بناءا على احتياجات إدارة الوحدة الاقتصادية، بينما يتحدد نطاق عمل المراجع الداخلي وفق القانون والعرف المحاسبي السائد

[1]- فتحي رزق السوافري وآخرون، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 47.

– من حيث المستفيد من عملية المراجعة؛ تستفيد إدارة الوحدة الاقتصادية من المراجعة الداخلية بالدرجة الأولى وهذا يعود للخدمات التي يقدمها لها المراجع الداخلي، بينما المستفيد الأساسي من المراجعة الخارجية هم المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية كالحكومة، البنوك.... الخ.

2-1-2- أوجه التشابه

تتمثل فيما يلي: [1]

- أن كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي لديهما تأهيل علمي ومهني.

- أن كل منهما يجب أن تتوفر به الاستقلالية.

- أن كل منهما يهدف لوجود رقابة داخلية فعالة لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب.

- أن كل منهما يساعد في توفير نظام محاسبي فعال يقوم بتوفير المعلومات التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية.

- أن كل منهما يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فيسعى كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديده لنقاط قوته ونقاط ضعفه، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة.

- أن كل منهما يستعمل نفس التقنيات (يستعمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها خرائط تدفق الوثائق، وفحص السجلات المحاسبية).[2]

ومنه يمكن التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من خلال الجدول الموالي:

---

[1]- غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره** ،ص 26.

[2]- فتحي رزق السوافري وآخرون، **مرجع سبق ذكره** ، ص 49.

الجدول رقم (3): التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
الهدف أو الأهداف	**الهدف الرئيسي؛** خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. **الهدف الثانوي؛** اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	**الهدف الرئيسي؛** خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش و الانحراف عن السياسات الموضوعة.
نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك	موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
درجة الإستقلال – في أداء العمل – وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع لرغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
المسؤولية.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريرا بنتائج الفحص والدراسات إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين وعقد الاتفاق ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص34 – 35.

2-2- التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية متكاملتان، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام المراقبة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه.

والمراجعة الخارجية مكمل لابد منه للمراجعة الداخلية نظرا لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي. بتعبير آخر أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من الطرف الخارجي، والشعور المهني للمراجع الداخلي ويقينه بأن الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي، بل القضاء على النقائص والانحرافات التي قد يقف عليها المراجع الخارجي، يؤدي، إلى تحسين التسيير وبالتالي إنجاح المؤسسة وازدهارها، وتلك من النتائج المباشرة وغير المباشرة لتكامل المراجعتين. [1]

المطلب الرابع: لجان المراجعة وحوكمة الشركات

يعتبر مفهوم لجان المراجعة ومفهوم حوكمة الشركات مفهومين تابعين ومكملين لنظام فعال للرقابة الداخلية، نتطرق فيما يلي إلى نشأة وتطور لجان المراجعة وضوابط تشكيلها ومهامها بالإضافة إلى آثارها على حوكمة الشركات :

1- نشأة وتطور لجان المراجعة

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة من رغبة أصحاب المصالح في المؤسسة في وجود آلية إدارية تساهم في رقابة وضبط أداء الإدارة والرغبة في الحد من التلاعب والغش والفشل المالي بالإضافة إلى محاولة تجنب ضغط الإدارة على المراجع الخارجي.

ويمكن القول بأن المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي هو الأساس في نشوء فكرة وجود لجنة المراجعة لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين المراجع الخارجي والإدارة[2].

---

[1]- محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**،ص ص 24- 25.

[2]- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، القاهرة، 2007، ص 313.

وقد زاد الاهتمام بلجان المراجعة خاصة في أمريكا والمملكة المتحدة وكندا واستراليا، حيث أوصت بورصة نيويورك للأوراق المالية في تقرير لها سنة 1940[1] بملائمة وجود لجنة مراجعة في المؤسسة.

كما أكدت البورصة ذلك في جانفي 1977 من خلال إصدار نشرة أكدت فيها على ضرورة تشكيل لجان مراجعة تتكون من أعضاء مجالس الإدارة غير المتفرغين من طرف جميع المؤسسات التي ترغب التسجيل في البورصة اعتبارا من 1978/06/30[2].

2- ضوابط تشكيل لجنة المراجعة

توجد ضوابط تحكم تشكيل لجان المراجعة في أي مؤسسة حتى تقوم اللجنة بأعمالها بكفاءة وفعالية، وتتمثل هذه الضوابط في[3]:

- التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات اللجنة؛
- توافر وتكامل الخبرة والمهارة لدى أعضاء اللجنة؛
- تحديد العدد الملائم لأعضاء اللجنة؛
- استقلال لجنة المراجعة تنظيميا،
- إدراك لجنة المراجعة لدورها في حوكمة الشركات.

3- مهام لجنة المراجعة

المهمة الأساسية للجنة المراجعة هي مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية وعلى الوفاء بمسؤوليته وتنفيذ مهامه الأساسية، خاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلال المراجعين الداخليين والخارجيين[4].

كما تساهم اللجان في تطوير مهنة المراجعة وتسهيل عمل المراجع الخارجي وتواصله مع إدارة المؤسسة، وتفيد الإدارة في إعداد القوائم المالية بشكل سليم، عن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها في التقارير السنوية

---

[1]- ظاهر القشي وحازم الخطيب، **الحاكمية في المؤسسة بين المفهوم وامكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة إربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الول، 2006، ص 16.

[2]- محمد سيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 54.

[3]- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاتة، **مرجع سبق ذكره، ص** 315.

[4]- نفس المرجع أعلاه، ص 318.

وتتمثل تلك الأنشطة في[1]:

- **تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين:** وذلك عن طريق التوصية باختيار المراجعين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم وكذا فحص جوانب عدم الاتفاق بينهم وبين الإدارة.

- **فحص نظام الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين،** وذلك عن طريق:

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- فحص تقارير وخطة وجودة عمل المراجعة الداخلية؛
- التأكد من التكامل بين أعمال المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي؛
- وكذا تدعيم الاستقلال النسبي للمراجعين الداخليين.

- **فحص التقارير المالية،** وذلك عن طريق:

- فحص السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تحدث فيها؛
- فحص البنود والعناصر غير العادية؛
- تقييم التقديرات المحاسبية المطبقة؛
- فحص تسويات المراجعة؛
- التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح؛
- التاكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

4- دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات

حوكمة الشركات هي نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد، ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة داخليا أو خارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطة المؤسسة، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمؤسسة، لملاكها وللمجتمع ككل[2].

---

[1]- جورج دانيال غالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 91.

[2]- رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، عمان، الأردن 2005، ص 2.

للجان المراجعة آثار على حوكمة الشركات أهمها:

- تدعيم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية والملائمة لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة؛

- زيادة ثقة أصحاب المصلحة في الشركات في نظام تعيين وعزل المراجع الخارجي أو تجديد عهدته؛

- زيادة اطمئنان أصحاب المصلحة في الشركة إلى خلو القوائم المالية من الاحتيال (الغش الإداري).

المبحث الرابع: الإجراءات الميدانية للمراجعة الخارجية

سيشمل هذا المبحث على أهم الإجراءات الواجب على مراجع الحسابات القيام بها منذ تاريخ التعرف على الزبون و الارتباط به إلى قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة حتى تنفيذ كل مهامه و الوصول إلى رأي فني محايد يجسده في التقرير النهائي.

المطلب الأول: التمهيد لعملية مراجعة الحسابات

يقصد بالتمهيد لعملية المراجعة، التأكد من صحة التعيين والاتفاق على شروط التدقيق وأن للمدقق الوسائل والإمكانيات البشرية والمادية للقيام بمهمته على أحسن وجه، وبعد ذلك يقوم بالتعرف بالزبون والارتباط به.

1- التعرف بالزبون

قبل نهاية السنة المالية يقوم الزبون بالاتصال مع المراجع من أجل أن يتوفر لدى المراجع الوقت الكافي للتقرير ما إذا كان يقبل هذه المهمة أم لا. وأيضا من أجل تخطيط العملية بشكل مناسب وكلما توفر الوقت كلما كان الإعداد لمثل هذه المهمة أكثر دقة. ولذلك فقد اعترف المعيار الأول من معايير العمل الميداني بأن التعيين المبكر للمراجع إنما يكون مفيدا أو نافعا. فالتعيين المبكر يمكن المراجع من إتمام جزءا كبير من مراجعته قبل تاريخ الميزانية (الاختبارات القبلية). الأمر الذي يسمح بإتمام عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة وعلى المراجع أيضا أن يختبر ويفحص بعناية فائقة أمانة وسمعة الزبون وذلك بأحد الوسائل الآتية: [1]

- الإطلاع على القوائم المالية للفترات السابقة.
- الاتصال بالجهات التي تتعامل مع الزبون حاليا وفي السابق كالمحامين، البنوك.
- مناقشة الحاجة إلى المراجعة مع الزبون نفسه.

---

[1]- رحال سمية ومداحي محمد، "**مهنة المراجعة بين سلوكيات وآداب العمل وإشكالية التخطيط والإشراف**"، الملتقى الوطني الرابع حول " تأهيل مهمة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013 ص ص 21- 22.

- الاتصال بالمراجع السابق للزبون والوقوف على وضع الزبون والأخذ بتوصياته.

ولعل من المفيد هنا التحدث عن مجموعة من أمور ينبغي على مراجع الحسابات إنجازها مع الزبون مثل:

– خطاب التعاقد؛ تمت الإشارة سابقا إلى أهمية حدوث أتفاق بين المراجع والزبون بخصوص المهمة الواجب أداءها والمسؤوليات التي يستحملها كل منهما. ذلك الاتفاق يجب أن يكون مكتوبا، وهو ما يعرف بخطاب التعاقد.

– التخطيط لعملية مراجعة الحسابات؛ إن التخطيط لعملية المراجعة يبدأ من اللحظة التي تم الاتفاق فيها مع الزبون وحيث أن التخطيط يتطلب من المراجع تحديد الإستراتيجية الشاملة والمناسبة للمراجعة.
ويجب أن تنسجم عملية التخطيط لنشاط المراجعة مع وثيقة وهي وثيقة رسمية مكتوبة تبين عرض أنشطة المراجعة والصلاحيات، والمسؤوليات وصلاحية إلى السجلات والمكونات المادية في المؤسسة.

– نهاية السنة المالية؛ يستمر التخطيط والعمل التمهيدي إلى نهاية السنة المالية ويفضل أن تنتهي قبل هذا التاريخ حتى يتمكن المراجع من إتمام مهمة المراجعة في الوقت المخطط لها. فالتخطيط المناسب يمكن المراجع من جدولة العمل التمهيدي بالشكل الذي يجعل هناك وقتا كافيا لتقرير طبيعة وتوقيت مدى الاختبارات الأساسية النهائية للأرصدة خلال العمل النهائي للمراجعة.

2– الارتباط بالزبون

بعد قبول المهمة يقوم مراجع الحسابات بإرسال رسالة قبول المهمة إلى إدارة المؤسسة التي عينته،والتي تعتبر عقد بين الطرفين وتساعد في إزالة سوء الفهم بين الأطراف، ومن أهم محتويات هذه الرسالة: [1]

- طبيعة ونطاق هدف المراجعة.
- مسؤولية الإدارة عن تحضير البيانات المالية.
- الأعمال والمعلومات التي سيطلبها مراجع الحسابات من موظفي الشركة تحت المراجعة.
- أسس الاتفاق على الأجور.

وفي بعضا الأحيان ربما يذكر اسم فريق المراجعة والفترة أو التاريخ الذي يتسم به الانتهاء من المراجعة وتقديم التقرير، وربما يتم الإشارة كذلك على أنه في حالة تكليف مراجع الحسابات بأعمال إضافية، فسيتم الاتفاق على الأتعاب.

3– تنظيم المهمة

مراجع الحسابات ينظم تسلسل الأعمال في مدة الزمن ويحدد ما يلي: [2]

---

[1]– هادة التميمي، **مرجع سبق ذكره**، ص 47.

[2]– محمد أمين مازون، **مرجع سبق ذكره**، ص 28.

- اختيار المساعدين في الوظيفة حسب مستوى الخبرة.
- تاريخ ومكان التدخل.
- الوقت المناسب والآجال.
- التنسيق مع المتدخلين الآخرين (الخبير المحاسبي، مجلس القضاء،المختص،...).

إن تنظيم المهمة أو عمل مراجع الحسابات يثبت ما يلي:

- فعالية السياسات المتبعة.
- حسن التسيير الداخلي للمكتب (تدعيم تكاليف العمل خلال العام، تحديد الفترات الصعبة، التوقعات المستقبلية)، إضافة للتحضير الجيد، هذا التنظيم يسهل عموما مناقشة الميزانية مع المؤسسة لأنها تسمح بإثبات صحة عدد الساعات الفعلية في تنفيذ الأعمال.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة ما من قبل المراجع الخارجي هو الخطوة الثالثة في عملية المراجعة الحديثة، التي تعتمد على المراجعة الاختيارية بل المراجعة الشاملة. فبعد تأكد مراجع الحسابات من صحة تعيينه وتثبيت الشروط المتفق عليها مع العميل في خطاب التعاقد، يقوم بوضع خطة العمل الشاملة والتي تتضمن التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة ومعرفة طبيعة عمل العميل وفهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية.

بعد هاتين الخطوتين يتحتم على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية لاتخاذها أساسا لوضع خطة العمل التفصيلية الواجب إتباعها والتي تتمثل ببرنامج المراجعة. إن تقييم نظام الرقابة الداخلية سيتيح للمراجع معرفة مواطن القوة والضعف في النظام، والتي تشكل الأساس لتحديد نطاق المراجعة، وبالتالي إعداد برنامج المراجعة بالشكل الدقيق والمطلوب، كما يساعد هذا التقييم قيام المراجع بإسداء النصح والإرشاد لإدارة المؤسسة في هذا المجال[1].

1- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتمد مراجع الحسابات في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأساليب من أهمها: [2]

- الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية؛ يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسئولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح

---

[1]- حازم هاشم الآلوسي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 238- 239.

[2]- علي مسعودي، **دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة – دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة – ورقلة** جامعة قاصدي مرباح، مذكرة ماجستير، ورقلة، الجزائر، ص ص 9- 10.

للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

– **خرائط التدفق؛** عن طريق هذا الأسلوب يقوم مراجع الحسابات بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجود المؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها العمليات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها.

– **أسلوب قوائم الاستقصاء؛** وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا أسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والتدقيق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك،....الخ.

2– خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية تمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالخطوات الموالية: [1]

– **جمع المعلومات والحقائق على نظام الرقابة الداخلية؛** وتعني هذه الخطوة جمع المعلومات المتعلقة بالدورة المستندية والخرائط التنظيمية والوصف الوظيفي ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل المؤسسة ومن ضرورة حصول مراجع الحسابات على أدلة يمكن الاعتماد عليها في الدفاع على هذه المعلومات وتهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة شاملة وواضحة عن الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها؛

– **فحص النظام؛** ويتم في هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من أن تنفيذه يتم وفقا لما هو مسطر مسبقا؛

– **مجموعة من الاختبارات؛** يعتمد نجاح نظام الرقابة الداخلية على كيفية تشغيل النظام ومدى فهم الموظفين لواجباتهم ومن ثم فإن على مراجع الحسابات ضرورة التأكد من إجراءات الرقابة الداخلية، وتطبق كما هي محدد لها في هذا النظام مع مراعاة توقيت مناسب للاختبارات.

---

[1]– عفان نفيسة، " **أثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات المصرفية – دراسة حالة بنك الجزائر الخارجي وكالة ورقلة** "، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر، 2012، ص 6.

المطلب الثالث:تخطيط عملية مراجعة الحسابات

على إثر النتائج المتوصل إليها من طرف المراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، يقوم بتخطيط مهمته، وذلك على النحو الآتي:

1- وضع خطة المراجعة يجب القيام بالخطوات الآتية: [1]

- **دراسة أولية للمؤسسة**

أول إجراء يتبناه المراجع لوضع خطة سليمة لعملية المراجعة هو دراسة المؤسسة محل المراجعة وأخذ نظرة شاملة على المؤسسة حتى يتسنى له فهم طريقة تسيير العمل داخلها وطبيعة نشاطها، كما عليه القيام بالأعمال الأولية المتمثلة في الاعتماد على المعلومات ذات الطابع النظامي أو القوانين المطبقة في المؤسسة لمعرفة خصوصياتها.

- **تحديد إجراءات المراجعة**

بمجرد قول إجراءات المراجعة فنحن نعني تلك الخطوات التفصيلية التي يحددها المراجع من بداية العمل إلى آخرها حتى يمكنه التحقق من كل عناصر المراجعة المطلوبة والمثال على إجراءات المراجعة هو مجرد العد و التأكد من أصول المؤسسة مثل النقدية والاستثمارات أو أوراق القبض واحدة تلوى الواحدة حسب الأهمية النسبية في عملية المراجعة.

2- مراحل تخطيط عملية المراجعة تتمثل مراحل التخطيط فيما يلي: [2]

- **المرحلة الأولى؛** يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يتفهم طبيعة نشاط العميل فهما كافيا، وأن يحصل على معلومات عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط، كما يجب عليه الحصول على معلومات كافية وكاملة عن النظام المحاسبي المستخدم بواسطة العميل وسياساته وإجراءاته المحاسبية، وبعد فهم طبيعة نشاط العميل ودراسة نظامه المحاسبي يقوم المراجع بتصميم برنامج مراجعة تفصيلي ليلاءم ظروف العملية ويحدد الخطوات أو الأعمال التي يجب القيام بها خلال عملية الفحص التي يطلق عليها فنيا إجراءات المراجعة.

- المرحلة الثانية؛ وهي التي تتعلق بتنفيذ برنامج المراجعة وقد يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع وتقويم أدلة الإثبات، ويبدأ تنفيذ برنامج المراجعة عادة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل وينتهي بفحص الأرصدة النهائية التي تظهر في القوائم المالية.

---

[1]- عزوز ميلود، " **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة** "، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة، الجزائر، 2006، ص 40.

[2]- محمد يوسف جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 58-59.

– المرحلة الثالثة؛ وهي مرحلة التوصل إلى النتائج وكتابة التقرير وإصداره بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها قبولا عاما.

3– أنواع تخطيط عملية المراجعة

ينقسم تخطيط عملية المراجعة إلى نوعين هما: [1]

اعتبارات فنية و اعتبارات إدارية.

3–1– الاعتبارات الفنية

تتمثل في:

– دراسات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أن المراحل القادمة تعتمد على ما تم التوصل إليه في هذه المرحلة فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال وقوي، كلما قام المدقق بتقليل حجم الاختبارات وكلما كان ضعيف ومشبوه بقصور، كلما كثف المدقق من الاختبارات؛

– استخدام أسلوب العينات الإحصائية وغير الإحصائية في عملية المراجعة، حيث يستحيل على المدقق فحص كل الوثائق اللازمة لتكوين رأيه بل يعتمد على تقنيات الصبر؛

– إعداد برنامج المراجعة يحدد فيه المراجع الإجراءات الواجب القيام بها من قبل مساعديه للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتبرير رأيه على صدق القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية، وليتمكن من الإشراف عليهم ومتابعة أعمالهم.

3–2– الاعتبارات الإدارية [2]

تقسيم المكتب وظيفيا إلى:

– إلى أقسام إدارية تتولى العمل الفني (عمليات المراجعة، الاستشارات المحاسبية، وغيرها)؛

– أقسام إدارية تقوم بالخدمات المكتبية التقليدية التي تساعد الأقسام الفنية على القيام بواجباته؛

– تحديد سلطات وواجبات كل قسم وكل موظف من العاملين؛

– تدعيم الأقسام بعدد كافة المؤهلين مهنيا يتناسب مع حجم العمل ونوعياته المتخصصة وتدعيم الأقسام الإدارية بالعاملين الذين تتوافر فيهم الخبرة والكفاءة في الأعمال المختلفة.

---

[1]– محمد يوسف جربوع، **المرجع أعلاه**، ص 59.

[2]– نفس المرجع أعلاه، ص ص 75– 76.

المطلب الرابع: تنفيذ عملية مراجعة الحسابات.

يتولى المراجع القيام بهذه المهمة من خلال ثلاث مهام، فعليه أولا القيام بفحص انتقادي تليها مهمة التحقق التي تتم أثناء الفحص، وأخيرا مهمة التقرير التي تعتبر بمثابة النتيجة التي يتوصل إليها مراجع الحسابات[1].

1- مهمة الفحص

ويقصد بالفحص التأكد من القياس المحاسبي الذي تم لعمليات المؤسسة وهذا القياس يكون في صورة كمية وصورة نقدية للأحداث المالية للمؤسسة وطبقا للنشاط المعين (فعملية شراء بضاعة يتضمن قياس كمية البضاعة المشتراة والتي تضاف إلى كمية البضاعة التي بمخزن المؤسسة وقيمة هذه الكميات معبرا عنه بقيمة النقود وقت الشراء وطبقا للاتفاق مع البائع، وكذلك قيمة الالتزام الذي يترتب على المؤسسة بسبب شراء البضاعة بالأجل وبالنقص في نقدية المؤسسة بسبب سداد قيمة هذه البضاعة نقدا).

ويعني الفحص التأكد من سلامة القياس لهذه العمليات والتي تم وانعكس أثره على ما سجل في الدفاتر وما حلل من بيانات ووسيلة في هذا الفحص هو اللجوء إلى قرائن أو أدلة مختلفة كوسيلة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للعمليات (وأدلة الإثبات تنحصر في: الفحص المادي للأصل كجرد المخزون من البضاعة، المستندات المعتمدة سواء من خارج المؤسسة أو داخله كفاتورة الشراء وأمر الشراء، شهادة شفوية أو تحررية من طرف ثالث مثل: شهادة من البنك رصيد الحساب، العمليات الحسابية وصحتها، الاستفسارات والإجابة عنها، الملاحظات والمشاهدة الشخصية).

2- مهمة التحقق

والتحقق يتم أثناء الفحص بحيث يمكن الحكم على أن السجلات والحسابات تعبر طبقا للفحص عن عمليات المؤسسة طبقا للقرارات التي اتخذت وانتهاء نتيجة أعمال سليمة للمؤسسة وانعكاس صحيح على المركز المالي للمؤسسة. ومهمة الفحص والتحقق مهمتين منفصلتين يمكنا مراجع الحسابات من التوصل إلى رأي بأن عمليات المؤسسة وما أسفرت عنه من قياس انعكست بصورة صحيحة وسليمة على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

3- مهمة التقرير

يعتبر التقرير المنتج النهائي لعملية المراجعة، يبين فيه المدقق أنه أنجز مهمته طبقا لمعايير المهنة ويحدد ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وأنه تحصل على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية ككل من الإختلالات المعتبرة، ويمكن أن يكون تقرير نظيف، أو تقرير ملطخ بتحفظات أو تقرير سلبي (يتم التطرق إلى التقرير وأنواع بالتفصيل في المبحث الثالث من الفصل الرابع).

---

[1]- عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص 200- 201.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل نجد أنه وباعتبار المراجعة مجموعة من التقنيات المستخدمة في عملية منسجمة بهدف تكوين رأي حول إجراءات وشكليات معينة، فإنها لا تستطيع أن تحقق أهدافها والفائدة المرجوة منها من طرف المسيرين والمساهمين والأطراف الأخرى المهتمة بنتائجها، إلا إذا قام بها شخص كفئ يتوفر على كل شروط التأهيل العلمي وعلى الاستقلالية والحياد (في ظل نظرية الوكالة) وبذل العناية الملائمة متبعا جميع المراحل الأساسية لمهمة المراجعة، وهذا ليكون رأيه موضوعيا وذا مصداقية.

تتمثل وظيفة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية ويعتبر المراجع الخارجي باحثا فنيا وراء الحقيقة والصدق، لذ فإن الاهتمام بالمراجعة كمهنة ونظرية زاد من الفوائد العديدة التي يستفيد منها العديد من ذوي المصالح في المجتمع، كما تطورت المراجعة الخارجية بتطور البيئة الاجتماعية والاقتصادية عبر العصور وزيادة حجم خدماتها وتنوعها.

وتتمثل الأسس العلمية والعملية للمراجعة الخارجية من جانبها النظري من حيث ماهيتها، فروضها، أهميتها وأهدافها ومعاييرها المقبولة عموما، والتي تنقسم إلى المعايير الشخصية أو المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، ومن جانبها الفني من حيث الشخص القائم بها من حيث مؤهلاته العلمية والعملية وحقوقه وواجباته المخولة له بموجب قانون أو بموجب العرف المهني، وكذا مسؤولياته المدنية والجنائية والتأديبية كما يمكن اعتباره من الجوانب الفنية، أدلة الإثبات المتمثلة في المعلومات التي يستخدمها المراجع للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى عليها رأيه، وتشمل كلا من المعلومات الواردة في الدفاتر المحاسبية والفواتير والوثائق الثبوتية المختلفة التي تدعم القوائم المالية والمعلومات الأخرى.

وتتكون المراجعة من جانبها العملي من حيث إجراءاتها الميدانية منذ حصول المراجع على مهمة مراجعة حسابات مؤسسة ما، وبعد تأكده من صحة تعيينه يرتبط بالعميل للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف مواطن قوته ومواطن ضعفه لتسليط عملية المراجعة على هذه المواطن، ثم يقوم بوضع إستراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق وتبين الخطوط العريضة لإنجاز برنامج العمل الذي يحتوي على وصف طبيعة ، توقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات الإضافية المتعلقة بالإثبات، ويتعين على المدقق تحديث وتغيير إستراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج العمل في كل ما تطلب الأمر ذلك خلال عملية التدقيق،كما عليه تخطيط طبيعة، توقيت ونطاق التعليمات التي تعطى لفريق عملية التدقيق للإشراف عليهم ومراجعة أعمالهم ، ووضع في وثائق التدقيق الإستراتيجية الشاملة ، برنامج العمل وكل التغيرات الهامة فيها وأسباب تغييرها، وأخيرا يقوم بإعداد تقريره النهائي ليبدي فيه رأيه بالقبول أو مصادقة بيضاء أو مصادقة بتحفظ أو عدم المصادقة مبرر.

الفصل الثاني:

الاطار المفاهيمي والتنظيمي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)

تمهيد

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، و مهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها وأصول ممارستها، و قد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة.

ونظرا لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية، فقد بدا التفكير جديا في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والاحتكام إلى قواعدها و أصول ممارستها حيثما لزم. وقد نجحت بعض الدول الصناعية بوضع قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها و الالتزام بأحكامها عوضا لما كان متعارفا عليه وبالتالي قللت من الاجتهادات في هذا المجال.

ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدا التفكير جديا في إيجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة التدقيق متعارف عليها دوليا لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليميا .

وحيال هذا الموضوع، ومنذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية عدة أسئلة عن ذلك الدور وكان لها آثار بليغة في المهنة وممارسيها، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المدقق في المجتمع ونشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية، وشكلت لجانا خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسا للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام علماء وخبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية في محاولة للاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمرا سهلا وبقى التوفيق صعبا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكان من أهدافها الرئيسية تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم من خلال معايير دولية للتدقيق، نتطرق لماهيتها ونطاقها وأهدافها ومتطلباتها في المباحث الآتية:

المبحث الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق (ISA)

المبحث الثاني : معايير المبادئ العامة والمسؤوليات والتخطيط

المبحث الثالث :معايير التدقيق الدولية الخاصة بالإثبات

المبحث الرابع: معايير الاستفادة من عمل الآخرين، تقارير المراجعة والحالات الخاصة

المبحث الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق البعد الدولي لنظرية التدقيق الخارجي، كما تعبر عن التوجه السائد في ممارسات التدقيق الخارجي دوليا، وبفعل العولمة والتطور التكنولوجي الكبير و المتسارع أصبح وجود إطار نظري موحد وعالمي ضروري للتدقيق الخارجي كنظرية ومهنة.

سنطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم المعايير الدولية للتدقيق، أهمية وأهداف هذه المعايير، اللجنة الدولية المشرفة على هذه المعايير وكيفية إصدارها وتبويبها.

المطلب الأول: مفهوم المعايير الدولية للتدقيق

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية [1]، نتطرق إلى تعريفها ونشأتها وخصائصها.

1- تعريف المعايير الدولية للتدقيق

عرفت معايير المراجعة الدولية عدة تعاريف نذكر منها:

- التعريف الذي قدمه **عيد معيوف الشمري**:" المعايير الدولية للتدقيق هي إرشادات أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال التدقيق والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير التدقيق المحلية" [2]؛

- كما عرف **عطاء الله أحمد الحسبان** بأن: "المعايير الدولية للمراجعة هي إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المراجع سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو المراجعة"[3]؛

- وعرف **وجدي حامد حجازي** المعايير الدولية للمراجعة على أنها " أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذه لمهمته، وتعبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة. فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم"[4]؛

- كما **عرف هورد ستيتلر** (Howard Stettler) معايير المراجعة بأنها " بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال المراجعة، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات"[5]

---

[1] أحمد دحدوح حسين، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزئين الأول والثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص 66.

[2] عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، ط1، 1994، ص 33.

[3] عطاء الله أحمد الحسبان، **مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية**، المؤتمر الثالث، " الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول"، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة، الأردن، 29/28 أفريل 2009.

[4] وجدي حامد حجازي، **المعايير الدولية للمراجعة – شرح وتحليل**، دار التعليم الجامعي، القاهرة، 2010، ص 166.

[5] Howard Stettler **Auditing Principles,** Prentice-Hall, New Jersey, USA, 1989, p 13.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف المعايير الدولية للمراجعة بأنها:

- إرشادات أو قواعد يرتكز عليها المراجع عند أداء مهامه؛
- قابلة للتعديل من أجل مواكبة التطورات التي تحدث في المحاسبة والمراجعة؛
- تبين السلوك المهني للمراجع والعناية المهنية الواجب بذلها للوفاء بمسؤولياته؛
- يتم الرجوع إليها من طرف المدققين عند إصدار أحكامهم وعند قصور معايير التدقيق المحلية؛
- توضع من قبل المنظمات المهنية وتتصف بالعموم.

وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

2- نشأة المعايير الدولية للتدقيق

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA)، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة[1].

وقد انبثقت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير الدولية للتدقيق والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد[2]، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988، وإلى 36 معيار سنة 2014.

وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق والمستفيدين من خدمتها على المستويين المحلي والدولي، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب أكثر إلى الموضوعية.

3- خصائص المعايير الدولية للتدقيق

تمتاز المعايير الدولية للتدقيق بعدة خصائص منها: [3]

-التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني لتقليل التفاوت والاختلاف بين ممارسي عملية التدقيق في نفس البلد وبين الدول والتقرب أكثر من الموضوعية؛

---

[1] أمين عبد الله خالد، **علم التدقيق الحسابات: الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص 95.

[2] GERMOND bernard, **Audit financier**, Dunod, Paris, France,1991 p 45.

[3] عيد حامد معيوف الشمري، **مرجع سبق ذكره**، 1994، ص 35.

– استخدمت اللجنة لفظ "إرشادات التدقيق الدولية" بدلا من "المعايير الدولية للتدقيق"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة؛

– تعتبر المعايير الدولية للتدقيق أكثر عمومية وشمولا من غيرها من المعايير، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير الدولية للتدقيق

يتم الإيضاح من خلال هذا العنصر فعالية المعايير الدولية للتدقيق من حيث منفعتها ومسببات الحاجة إليها، وذلك كما يلي:

1– أهمية المعايير الدولية للتدقيق

تكتسي المعايير الدولية للتدقيق أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين ومستخدمي تقاريرهم على حد السواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة التدقيق وسد حاجاتهم من جهة، وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى وتستفيد عدة جهات من هذه المعايير كجمعيات المهنيين والمنظمات التي تضم المحاسبين والمراجعين والنقابات، والجماعات والمعاهد ومختلف المؤسسات التكوينية، المحللون الماليون، الصحف والمجالات المهنية المتخصصة، الباحثون والطلبة في مجال المحاسبة والمراجعة، أقسام المرجعة الداخلية في مختلف المؤسسات، ومصالح الضرائب....الخ[1]

2– أهداف المعايير الدولية للتدقيق

تسعى المعايير الدولية إلى تحقيق الأهداف الاتية:[2]

–معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛

– جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي؛

– زيادة فعالية تقرير المدقق وجودته لكون المعايير الدولية للتدقيق غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية؛

– سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية؛

– وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

---

[1] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، ج1، دار الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2009، ص99.

[2] عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سبق ذكره، ص 35.

المطلب الثالث: لجنة المعايير الدولية للتدقيق

لجنة معايير التدقيق الدولية هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تبويب، شرح، وتعديل المعايير الدولية للتدقيق.

1- تقديم لجنة المعايير الدولية للتدقيق

انبثقت لجنة المعايير الدولية للتدقيق من الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقد أعطيت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الإتحاد[1].

ويتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس (5) سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ويفترض كلما أمكن ذلك، أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة[2].

ويقوم حاليا بإصدار وتعديل المعايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، والذي يهتم إضافة إلى التدقيق بالفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.

2- إصدار المعايير الدولية للتدقيق

الهدف الأساسي في إصدار المعايير الدولية للتدقيق هو وجود مستويات مهنية للمراجعين وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا، وعادة يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي[3]:

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛

---

[1] محمود السيد الناغي، **المراجعة:إطار النظرية والممارسة**، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، ط2، 1992، ص137.

[2] محمود السيد الناغي، **دراسات في معايير الدولة للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، ط1، 2000، ص 71.

[3] محمد سمير الصبان- عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير التعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 157.

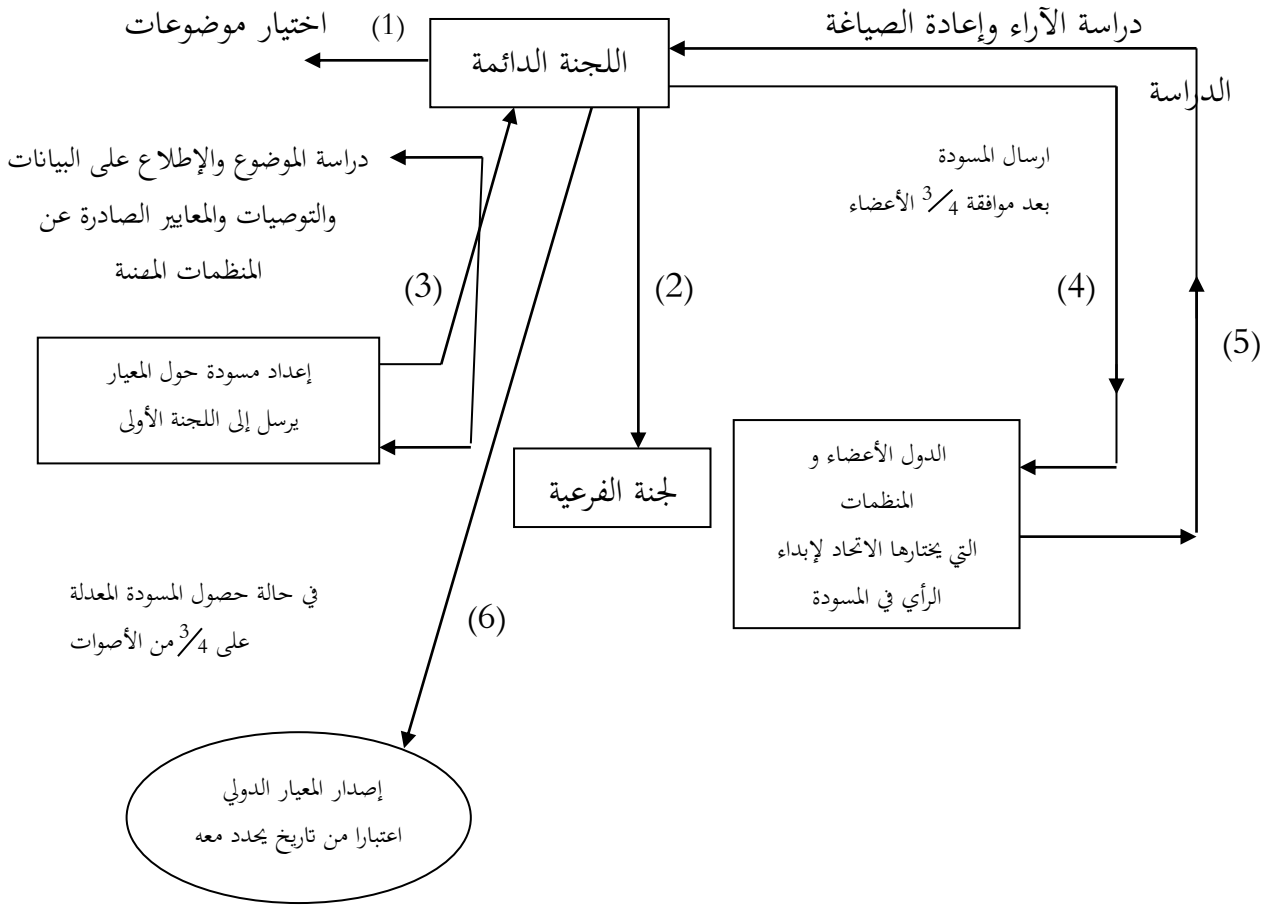
– إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛

– تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛

– يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

وهو ما يمكن توضيحه في الشكل الآتي:

الشكل رقم (04): عملية وضع وصياغة المعايير الدولية للمراجعة



المصدر: محمود السيد ناغي، دراسات في معايير الدولة للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، ط1، 2000، ص 73.

لقد صدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حتى بداية عام 1988 م 27 معيار، تم ترقيمها حسب الترتيب الزمني لصدورها كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04): المعايير الدولية للتدقيق الصادرة قبل سنة 1988

السنة	الرقم	عنوان المعيار	الشهر
1980	1	أهداف ومجالات تدقيق الحسابات	جانفي
	2	كتابة تكليف مدقق الحسابات	جانفي
	3	المبادئ الأساسية في التدقيق	سبتمبر
1981	4	التخطيط	فيفري
	5	الاعتماد على عمل مدقق آخر	جويلية
	6	دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به	جويلية
	7	رقابة الجودة في أعمال التدقيق	سبتمبر
1982	8	أدلة الإثبات في التدقيق	جانفي
	9	التوثيق	جانفي
	10	الاعتماد على عمل المدقق الداخلي	جويلية
	11	الغش والخطأ	أكتوبر
1983	12	المراجعة التحليلية	جويلية
	13	تقرير المدقق على البيانات المالية	أكتوبر
1984	14	المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها	فيفري
	15	التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات	فيفري
	16	أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي	أكتوبر
	17	الجهات التابعة	أكتوبر
1985	18	الاستفادة من عمل خبير	فيفري
	19	العينة في عمليات التدقيق	فيفري
	20	آثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي	سبتمبر
	21	الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية	أكتوبر
	22	الإقرارات الصادرة عن الإدارة	أكتوبر
1986	23	مبدأ الاستمرار	جانفي
	24	تقارير خاصة للمدقق	أكتوبر
1987	25	الأهمية النسبية وخطر التدقيق	فيفري
	26	تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة	أكتوبر
	27	فحص المعلومات المالية المتوقعة	أكتوبر

المصدر: محمود السيد الناغي، المراجعة – إطار النظرية والممارسة – مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، والتوزيع، المنصورة، مصر، الطبعة الثانية، 1992، ص138.

أتبع هذا الإصدار عدة إصدارات بعد تعديل بعض المعايير أو دمجها حسب مقترحات ممثلي الدول الأعضاء.

المطلب الرابع: تبويب المعايير الدولية للتدقيق

لقد تم إصدار المعايير الدولية للتدقيق في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعيد تبويبها طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق، وبالتالي يوجد رقمان لكل معيار، أحدهما طبقا لتاريخ الصدور والثاني طبقا لموضوع المعيار، حيث يأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من (1) والتبويب الثاني يأخذ ترقيما يبدأ من (200)، وقبل 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها ولكن بعد هذا التاريخ تم تبويب المعايير إلى سبعة (7) أبواب رئيسية وتم إعطاء رمز لكل باب من هذه الأبواب من 200 إلى 800 [1] كما هو وموضح في الجدول رقم (05) الموالي:

الجدول رقم (05): هيكل تبويب المعايير الدولية للتدقيق

التبويب		المجموعة وعنوان المعيار
الزمني	الموضوعي	
	299-200	**المجموعة الأولى: المسؤوليات وعددها 06 معايير**
1و3	200	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية
2	210	شروط عملية المراجعة
7	220	الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة
9	230	التوثيق
11	240	الغش والخطأ
31	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية
	399-300	**المجموعة الثانية: التخطيط وعددها 03 معايير**
4	300	التخطيط لعملية المراجعة
30	310	معرفة أعمال المؤسسة
25	320	الأهمية النسبية في المراجعة
	430-400	**المجموعة الثالثة: الرقابة الداخلية وعددها 03 معايير**
6	400	تقييم المخاطر والرقابة الداخلية
15	401	المراجعة في بيئة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب
ملحق 6	402	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسة التي تستخدم مؤسسة خدمية

[1] التميمي الهادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004، ص 34.

	599–500	**المجموعة الرابعة: الإثبات في المراجعة وعددها 09 معايير**
8	500	أدلة الإثبات في المراجعة
28	510	التكليف بالمراجعة لأول مرة
12	520	الفحص التحليلي
19	530	عينة المراجعة
26	540	مراجعة التقديرات المحاسبية
17	550	الأطراف ذات العلاقة
21	560	الأحداث اللاحقة
23	570	فرض الاستمرارية
22	580	إقرارات الإدارية
	699–600	**المجموعة الخامسة: استخدام عمل الآخرين وعددها 03 معايير**
5	600	استخدام عمل مراجع آخر
10	610	دراسة عمل المراجعة الداخلية
18	620	استخدام عمل خبير
	799–700	**المجموعة السادسة: انتهاء عملية المراجعة التقرير عنها وعددها 02**
13	700	تقرير المراجع حول القوائم المالية
29	710	المقارنات
	899–800	**المجموعة السابعة: مجالات متخصصة وعددها معياران**
24	800	تقرير المراجع عن مهمات مراجعة لأغراض خاصة
27	810	مراجعة المعلومات المالية المستقبلية

المصدر: محمود السيد الناغي، دراسات في معايير الدولة للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص 75-76.

لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى إصدار سنة 2012 والتي بلغت 36 معيار، يمكن تبويبها حسب أرقامها الموضوعية (200 – 899) في الجدول الموالي:

الجدول رقم (06): المعايير الدولية للتدقيق وفق إصدار 2012

الرقم	اسم المعيار	الرقم	اسم المعيار
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات المتعلقة بها
210	الموافقة على شروط التكليف بمهام التدقيق	550	الأطراف ذات العلاقة
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	560	الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال
230	وثائق التدقيق	570	استمرارية الاستغلال
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش عند التدقيق	580	التصريحات الكتابية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية	600	الاعتبارات الخاصة– تدقيق القوائم المالية لمجموعة (استعمال عمل مدقق العنصر)
260	الاتصال مع المكلفين بالحوكمة		
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة وللإدارة	610	استخدام عمل المدققين الداخلين
		620	الاستفادة من عمل خبير من تعيين المدقق
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق
		706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة		
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسة خدمية	720	واجبات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة
450	تقييم الإختلالات المكتشفة خلال عملية التدقيق	800	الاعتبارات الخاصة – تدقيق قوائم مالية معدة وفقا لإطار محاسبي خاص
500	أدلة الإثبات		
501	أدلة الإثبات :اعتبارات محددة لبنود مختارة	805	الاعتبارات الخاصة – تدقيق قوائم مالية منفردة أو عنصر أو حساب أو بند محدد
505	المصادقات الخارجية		
510	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	810	الاعتبارات الخاصة – التقرير على قوائم مالية ملخصة
520	الإجراءات التحليلية		
530	تقنيات الصبر في التدقيق		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على إصدار الإتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2012

يلاحظ مما تقدم ما يلي[1]:

1- الإصدار الأول للمعيار ليس نهائيا، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعايير بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء.

2- البعض يعتبر هذه الإصدارات معايير و البعض الأخر يعتبرها إرشادات و البعض الثالث يعتبرها أدلة ، و أيا كان الأمر، فان ترجمة كلمة standards قد يغلب عليها مصطلح المعايير.

3- لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحدا و المعايير الصادرة في السنوات المختلفة، مما يشير إلى أن صياغة و إصدار المعايير تبررها الحاجة من غالبية الأعضاء في الاتحاد ، و إن كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاث الأولى تمثل المدخل الأساسي في دراسة و ممارسة المراجعة و مما يؤكد ذلك ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعادة تبويب و إصدار لهذه المعايير في شكل موضوعي.

4- ضرورة توافر سلطة الإلزام لتطبيق هذه المعايير في الدول الأعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها و التعرف على الآثار الحقيقية لذلك.

المبحث الثاني:معايير المبادئ العامة والمسؤوليات والتخطيط

تحتوي هذه المعايير على معايير قبول المهمة وإعداد وثائق التدقيق، ومعايير المسؤوليات، ومعايير التخطيط وتحديد الأهمية النسبية ومعايير تقييم الخطر، نتطرق بإيجاز لنطاق وأهداف ومتطلبات كل معيار.

المطلب الأول: معايير قبول المهمة وإعداد وثائق التدقيق

المعايير من 200 إلى 230 هي المعايير المخصصة للمبادئ العامة لتدقيق القوائم المالية، بالإضافة إلى تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي والإدارة، وذلك كما يلي:

1- المعيار رقم 200:الأهداف العامة للمدقق وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية

تكتفي فيما يلي بإعطاء نطاق المعيار وهدف المدقق ومتطلبات المعيار

1-1- نطاق المعيار:

يبين المعيار :

- المسؤوليات الكلية للمدقق المستقل عند إجراء عملية تدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛
- الأهداف الكلية للمدقق المستقل ؛
- طبيعة ونطاق عملية تدقيق مصممة لبلوغ الأهداف.

---

[1] محمود السيد الناغي، **مرجع سبق ذكره**، 2000، ص ص 77، 78.

1-2- الأهداف الكلية للمدقق[1]

- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الانحرافات الجوهرية،(أو الاختلالات المعتبرة) سواء كانت ناجمة عن غش أو خطأ مما يمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة، من كافة النواحي الهامة،وفقا لإطار معمول به لإعداد القوائم المالية مقبولا

- إعداد تقرير عن القوائم المالية والقيام بإجراءات الإبلاغ التي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة بخصوص النتائج المتوصل إليها.وفي حالة عدم الحصول على تأكيد معقول يمكن المدقق من التعبير عن رأي، ولما يكون التعبير عن رأي بتحفظ غير كاف تقتضي المعايير الدولية للمراجعة على المراجع بالتصريح باستحالة التعبير عن رأي أو الانسحاب من المهمة إذا كان ذلك ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به.

1-3- المتطلبات[2]

- **متطلبات السلوك الأخلاقي** والمتمثلة في النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني.
- **التشكك المهني**: قد توجد بعض الحالات تؤدي إلى وجود انحرافات جوهرية في القوائم المالية مثل -أدلة تدقيق متعارضة مع أدلة تدقيق أخرى – معلومات تثير تساؤل حول مدى موثوقية الوثائق – حالات قد تدل على وجود غش – حالات تتطلب إجراءات تدقيق أخرى.
- **الحكم المهني**

على المدقق تطبيق المعرفة والخبرة ذات العلاقة على الحقائق والظروف خاصة :الأهمية النسبية – تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة إثبات كافية – طبيعة ونطاق الإجراءات المستخدمة في الميدان.

- **أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق**

على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يتفادى مخاطرة التدقيق المتمثلة في أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي القوائم المالية على انحرافات جوهرية.

تعتبر الانحرافات بما في ذلك الحذوفات جوهرية عندما قد يكون من المتوقع أن تأثر بشكل فردي أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتخذونها على أساس القوائم المالية

- **إجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية**

- الامتثال لكافة المعايير الدولية للتدقيق ذات العلاقة وذلك عندما تكون الظروف التي يتناولها معيار معين قائمة

- يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق وفي تقييم تأثير الأخطاء المحددة والأخطاء غير المصححة على القوائم المالية.

---

[1] داود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، الجزئين الأول والثاني، دار المنشورات الحقوقية، بيروت، لبنان، ط2، 2002، ص27.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 10.

2- المعيار رقم 210: الموافقة على شروط التكليف بمهام التدقيق

تكتفي فيما يلي بإعطاء نطاق المعيار وهدف المدقق ومتطلبات المعيار

2-1- نطاق المعيار:

يبين المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق مع الإدارة (أو المكلفين بالحوكمة) كما يبين طبيعة ونطاق عملية التدقيق المصممة لبلوغ الأهداف.

2-2- أهداف المدقق

هدف المدقق هو قبول أو الاستمرار في عملية التدقيق في حالة الاتفاق على شروط تنفيذها وذلك بـ

- التأكد أن الإدارة تستعمل إطار مقبول لإعداد القوائم المالية؛
- التأكيد على وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة.

2-3- المتطلبات

➢ **الشروط المسبقة لعملية التدقيق** وتتمثل في:

- تحديد ما إذا كان إطار إعداد القوائم المالية مقبولا أم لا...
- رقابة داخلية ضرورية من أجل إعداد قوائم مالية خالية من الانحرافات (الإختلالات) الجوهرية سواء ناتجة عن غش أو أخطاء.
- تزويد المدقق بكل ما يحتاجه في مهمته من معلومات كالمحاسبة والوثائق المرتبطة بها وكل شخص يراه المدقق ضروري من اجل جمع أدلة الإثبات.

➢ **الإتفاق على شروط عملية التدقيق**

يجب تدوين شروط الاتفاق على مهمة التدقيق كتابيا وتحتوي على[1] :

- هدف ونطاق عملية تدقيق عملية تدقيق القوائم المالية
- مسؤولية المدقق ومسؤولية الإدارة
- تحديد إطار إعداد القوائم المالية
- الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق مع احتمالية تغيير الشكل والمحتوى المتوقع في بعض الظروف.

➢ **عملية التدقيق المتكررة**

يمكن أن لا تتم إعادة كتابة شروط المهمة المتفق عليها في الفترة السابقة ومع ذلك يكون ضروريا مراجعة الشروط في الحالات الآتية :

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2005، ص 255.

- وجود مؤشر يدل على عدم فهم الكيان لهدف ونطاق عملية التدقيق؛
- ظهور تعديل في شروط المهمة أو تغيير حديث في الإدارة العليا، أو تغيير هام في الملكية؛
- تغيير هام في طبيعة وحجم أعمال الكيان أو تغيير في المتطلبات القانونية والتنظيمية؛
- تغيير في إطار إعداد القوائم المالية.

➢ **قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق**

- ينبغي ألا يوافق المدقق على تغيير في شروط المهمة عند عدم وجود مبرر معقول لذلك
- إذا طلب من المدقق ، قبل استكمال عملية التدقيق ، أن يغير مهمة التدقيق إلى مهمة أقل مستوى من التأكيد، ينبغي أن يحدد ما إذا كان هناك مبرر معقول لذلك أم لا.
- إذا قبل المدقق إجراء تغيير في شروط المهمة عليه أن يتفق مع الإدارة على الشروط الجديدة وكتابتها.
- إذا رفض المدقق إجراء تغيير في شروط المهمة ، ولم تسمح له الإدارة بالاستمرار في مهمته الأصلية عليه بالقيام بما يلي :

* الانسحاب من المهمة إذا كان ذلك ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به
* تحديد ما إذا كان هناك التزام بالإبلاغ إلى المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو هيئات المراقبة[1].

➢ **اعتبارات إضافية عند قبول المهمة**

في حالة ما إذا كانت معايير إعداد التقارير المالية مدعومة بقانون أو نظام ، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت الإضافات تتعارض مع المعايير، وفي حالة الإيجاب يتفق مع الإدارة :

- إذا كان من الممكن تحقيق المتطلبات الإضافية من خلال الإفصاحات الإضافية في القوائم المالية أو
-إذا كان من الممكن تعديل وصف إطار إعداد التقارير المالية في القوائم المالية.

وإن كان ذلك ممكنا، يحدد المدقق إذا كان من الضروري تعديل رأيه وفقا للمعيار (ISA 705).

3- المعيار رقم 220:رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية

تكتفي بإعطاء نطاق المعيار وهدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار

يعالج المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة عند تدقيق القوائم المالية، ويعالج أيضا، عند الاقتضاء، مسؤولية الأشخاص المكلفين بمراقبة النوعية.

3-2- هدف المدقق

[1] **نفس المرجع أعلاه**، 2009، ص 114.

وضع حيز التطبيق إجراءات مراقبة النوعية أثناء مهمة التدقيق من أجل ضمان بأن:

– مهمة التدقيق تخضع للمعايير المهنية وتمتثل للقوانين والتنظيمات المطبقة[1]؛

– التقرير المنجز مناسب أو ملائم حسب الظروف.

3-3- متطلبات المعيار

– على الشريك المكلف بمهمة مراقبة الجودة أن يبقى في حالة تأهب، من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة، لأي دليل يشير لعدم امتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، من أجل أخذ الإجراء المناسب؛

– على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع سياسات وإجراءات المؤسسة بالشكل الملائم لكل عملية مراجعة، ويجب عليه التأكد من الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال الموكلة لهم وأن هذه الأعمال سوف تؤدي بالعناية المطلوبة[2]، ويكون على المراجع القيام بالتوجيه والإشراف والمتابعة حتى يتضمن جودة المراجعة.

4- المعيار رقم 230: وثائق التدقيق

تكتفي فيما يلي بإعطاء نطاق المعيار، طبيعة وأهداف وثائق التدقيق وهدف المدقق ومتطلبات المعيار.

4-1- نطاق المعيار:

يبين المعيار واجبات المدقق المتمثلة في إعداد وثائق التدقيق.

4-2- طبيعة وأهداف وثائق التدقيق توفر وثائق التدقيق ما يلي :

– أدلة على الأساس الذي يستخدمه المدقق للتوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف الكلية

– أدلة على تخطيط وأداء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

– مساعدة فريق العملية على تخطيط وأداء عملية التدقيق وجعله مسؤول عن عمله

– مساعدة الأعضاء المسؤولين عن فريق العملية على الإشراف وتوجيه عملية التدقيق وإخلاء مسؤوليتهم بخصوص مراجعة أعمال التدقيق المنجزة من طرف الأعضاء أقل خبرة

– الاحتفاظ بأثر للمسائل الهامة تفيد في عمليات تدقيق مستقبلية

4-3- هدف المدقق

هدف المدقق هو تحضير وثائق تكون :

– أدلة كافية ومناسبة على أساسها يتوصل المدقق إلى تكوين رأيه حوا القوائم المالية؛

– أدلة على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ووفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية.

---

[1] التميمي هادي، **مرجع سبق ذكره**، ص 35.

[2] متاح على الموقع www.scribd.com تاريخ الإطلاع: 2015/05/04.

4-4- المتطلبات

➢ **إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد**

وذلك يساعد المدقق على تعزيز جودة عملية التدقيق ويسهل عمليتا المراجعة والتقييم الفعاليتين لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل صياغة تقرير المدقق بصورته النهائية.

➢ **توثيق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها**

***شكل ، محتوى ونطاق وثائق التدقيق** : يعتمد ذلك على[1]:

حجم وتعقد المؤسسة – طبيعة الإجراءات التي سيتم أداؤها – مخاطر الإنحرافات – المنهجية

يمكن أن تجمع على حامل من الورق أو حامل إلكتروني أو أي حامل آخر وتتمثل في:

- برامج المراجعة – التحاليل – مذكرات القضايا – ملخصات المسائل الهامة – مراسلات...

و يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكن مدقق ذو خبرة لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي[2] :

- طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها؛
- المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

من أجل توثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها على المدقق تسجيل

- الخصائص المحددة لعناصر أو مسائل محددة التي تم اختبارها؛
- الشخص الذي قام بعمل التدقيق وتاريخ استكمال هذا العمل؛
- الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أداؤه وتاريخ ونطاق هذه المراجعة.

يوثق المدقق النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها ووقت حدوث مناقشاتها والأشخاص الذين تمت معهم المناقشة.

➢ **تجميع ملف التدقيق النهائي**

- يقوم المدقق بتجميع وثائق التدقيق في ملف التدقيق (أو الملف السنوي) واستكماله ليكون نهائيا في أجل لا يتعدى 60 يوم بعد تاريخ تقرير المدقق.
- بعد استكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء أي نوع من وثائق التدقيق قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها والمحددة بـ عشر سنوات.

---

[1] مرعي عصام، **أدلة التدقيق الدولية**، دار العلم للنشر، بيروت، لبنان، 1996، ص 116.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 225.

المطلب الثاني: معايير المسؤوليات

تمثلت في المعايير 240، 250، 260 و265 الخاصة بالمسؤوليات المتعلقة بالغش، بمراعاة القوانين وبإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية إلى المكلفين بالحوكمة وللإدارة.

1- المعيار رقم 240:مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية

تكتفي فيما يلي بإعطاء نطاق وهدف المعيار ومتطلباته.

1-1- نطاق المعيار:

يبين المعيار واجبات المدقق عن مراعاة الغش عند مراجعة القوائم المالية

1-2- هدف المعيار وتحديد المسؤوليات

يهدف هذا المعيار إلى وضع معيار وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع* في اكتشاف الغش والخطأ عند قيامه بعملية مراجعة القوائم المالية.

- **التفرقة بين مصطلحي الغش والخطأ؛** يفرق المعيار بين المصطلحين كما يلي[1]:

- **الغش:** يشير الغش إلى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص كالإدارة أو الموظفين أو حتى أطراف خارجيين عن المؤسسة، والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية.
- **الخطأ:** يشير الخطأ إلى أخطاء ناتجة عن عمليات غير مقصودة.

- **المسؤوليات:** إن مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة أو المسئولين كل حسب مسؤوليته و لا يعتبر المراجع في أي حال من الأحوال مسئولا عن منع الأخطاء والغش[2].

- **القصور الذاتي للمراجعة:** بالرغم من أن المراجعة عملية دقيقة ومخطط لها بإحكام إلا أنها عرضة لمخاطر جوهرية لا يمكن تجنبها، وتحدد درجة قصور المراجعة وفق معيارين،خطورة عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة من الغش هي أكبر من تلك الناتجة عن الخطأ وخطورة عدم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء. [3]

1-3- المتطلبات

- يجب على المراجع التحلي المهني وروح النقد، حيث يجب عليه التخطيط لمهمته مع تقدير خطر كون الغش والخطأ قد يؤديان قوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

وفي حالة إشارة الإجراءات المتبعة لوجود غش أو خطأ محتمل، يجب على المراجع أن ينظر في التأثير المحتمل لذلك على سلامة القوائم المالية، ويعدل إجراءاته أو يضيف إجراءات أخرى...

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **نشرة الكترونية شهرية**، ص13.

[2] أحمد نور والآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 313.

[3] داود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، الجزئين الأول والثاني، دار المنشورات الحقوقية، بيروت، لبنان، ط2، 2002، ص139.

- ويجب على المراجع الإبلاغ بالسرعة الممكنة بالاكتشاف الفعلي (أو حتى الشك) للغش أو الخطأ الجوهري والهام، وذلك للإدارة ولمستخدمي تقريره وللجهات القانونية والتنفيذية. وقد يرى المراجع بأن الانسحاب من مهمته أمر ضروري إذا تبين له أن المؤسسة لا تقوم باتخاذ الإجراءات التي طالب بها، ومن العوامل التي تؤثر على قرار الانسحاب التورط الضمني للإدارة العليا في المؤسسة والتي تؤثر على استمرارية المراجع في المؤسسة[1].

2- المعيار رقم 250 : مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية

نعرض فيما يلي نطاق المعيار وهدف المدقق ومتطلبات المعيار

2-1- نطاق المعيار

يبين المعيار واجبات المدقق في مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.

2-2- هدف المدقق

- جمع أدلة إثبات كافية ومناسبة بخصوص الإمتثال لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية التي تؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية[2]؛
- تطبيق إجراءات تدقيق خاصة من أجل إكتشاف حالات عدم الامتثال للقوانين التشريعية والتنظيمية الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على القوانين المالية؛
- استجابة المدقق للحالات المشكوك فيها بعدم الامتثال للقوانين والتشريعات.

2-3- المتطلبات[3]

أولا : فحص المدقق لامتثال المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية

- على المدقق فهم الإطار القانوني والتنظيمي المطبق على للمؤسسة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه.
- معرفة كيف تتعامل المؤسسة مع ذلك الإطار.
- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت المؤسسة ممتثلة لهذه القوانين والأنظمة
- فحص المراسلات إن وجدت مع السلطات الترخيصية والتنظيمية.

ثانيا : الإجراءات المطبقة في حالة اكتشاف عدم الامتثال للقوانين أو الشك فيه

- فهم طبيعة الفعل والظروف التي حدث فيها
- الحصول على معلومات إضافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالي

ثالثا : إبلاغ عدم الامتثال المكتشف أو المشكوك فيه

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص109.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 346.

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص203.

- على المدقق أبلاغ عدم الامتثال المكتشف أو المشكوك فيه إلى المكلفين بالحوكمة وان شك في تواطئهم يبلغ الإدارة العليا إن وجدت وإلا يطلب استشارة قانونية.
- إذا كان لعدم الامتثال أثر جوهري على القوائم المالية فعلى المدقق إبداء رأي بتحفظ أو رأي سلبي
- على المدقق إبلاغ السلطات التشريعية والتنفيذية بعدم الامتثال المكتشف أو المشكوك فيه إذا وقعت عليه مسؤولية الإبلاغ بموجب القانون[1].

رابعا : التوثيق على المدقق أن يوثق عدم الامتثال المكتشف وكذا نتائج المناقشة مع الإدارة

3- المعيار رقم 260 : الاتصال مع المكلفين بالحوكمة

تكتفي فيما يلي بإعطاء نطاق المعيار وأهداف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار: يبين المعيار :

يتناول هذا المعيار واجبات المدقق المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية تدقيق القوائم المالية.

3-2- أهداف المدقق

تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

- إبلاغ المكلفين بالحوكمة مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية وإعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما؛
- الحصول على معلومات ذات علاقة بالتدقيق من المكلفين بالحوكمة؛
- تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية؛
- تشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

3-3- المتطلبات

أولا: تحديد المكلفين بالحوكمة

- يحدد المدقق الشخص أو (الأشخاص) المناسب داخل هيكل الحوكمة في المؤسسة ليتم الاتصال معه؛
- عندما يكون الاتصال مع مجموعة فرعية مكونة من المكلفين بالحوكمة كلجنة تدقيق مثلا، يحدد المدقق ما إذا كان يحتاج إلى الاتصال مع جهة الحوكمة.

ثانيا: المسائل الواجب إبلاغها[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص 82.

– مسؤولية المدقق عن رأيه حول قوائم مالية تم إعدادها من قبل الإدارة وتحت مسؤولية المكلفين بالحوكمة؛
– عملية التدقيق لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤوليتهم
–النطاق الشامل لعملية التدقيق والسياسات المحاسبية المستعملة والتغيرات فيها، وأثرها على القوائم المالية؛
–المخاطر الجوهرية المحتملة وأثرها على القوائم المالية وتسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها؛

ثالثا: توقيت وأشكال الاتصال[2]

يتم الاتصال شفويا أو كتابيا وذلك بمراعاة الحجم والهيكل التشغيلي والهيكل القانوني للمؤسسة وكذا طبيعة وقابلية وحساسية وجوهرية الأمور التي يتم توصيلها باستمرار.
وفي كلتا الحالتين (شفويا أو كتابيا) على المراجع توثيق هذه الاتصالات وأي استجابات لتلك الأمور.

4– المعيار رقم 265: الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة وللإدارة

تكتفي فيما يلي بإعطاء نطاق المعيار وأهداف المدقق ومتطلبات المعيار

4–1– نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بالتبليغ، بالشكل المناسب، المكلفين بالحوكمة والإدارة عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها أثناء تدقيق القوائم المالية.

4–2– الأهداف: تتلخص في إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بالشكل المناسب عندما يكتشف :
– بأن الرقابة الداخلية مصممة أو منفذة أو مشغلة بطريقة لا تسمح بمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في القوائم في الوقت المناسب؛
– غياب رقابة داخلية ضرورية لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في القوائم في الوقت المناسب.

4–3– المتطلبات[3]

- على المدقق أن يحدد، على أساس عمل التدقيق الذي تم أداؤه، ما إذا كان قد اكتشف ناحية قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية؛
- على المدقق أن يحدد ما إذا كانت نواحي القصور المكتشفة هامة (أي تستحق عناية المكلفين بالحوكمة)؛
- على المدقق أن يبلغ كتابيا وفي الوقت المناسب عن نواحي القصور الهامة التي اكتشفها؛

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 597.

[2]Compagne nationale des commissaires aux comptes CNCC, France, 2077, p.12

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/01.

- يجب أن يتضمن البلاغ الكتابي المتعلق بنواحي القصور المكتشفة ما يلي :
  - وصف لنواحي القصور وشرح لآثارها المحتملة؛
  - معلومات كافية لتمكن المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم سياق الإبلاغ.

المطلب الثالث: معايير التخطيط وتحديد الأهمية النسبية

وهي كل من المعيار 300، 315 و320 المتعلقة بالتخطيط و تقييم المخاطر وتحديد الأهمية النسبية.

1- المعيار رقم 300:التخطيط لتدقيق القوائم المالية

نبرز بإيجاز نطاق المعيار وهدف المدقق ومتطلبات المعيار المتعلق بتخطيط عملية تدقيق القوائم المالية.

1-1- نطاق المعيار: يبين المعيار واجبات المدقق في التخطيط لتدقيق القوائم المالية في سياق عملية تدقيق متكررة كما يبين الاعتبارات الإضافية قي عملية التدقيق الأولية.

1-2- هدف المعيار

هدف المدقق هو تخطيط عملية التدقيق بحيث يتم أداؤها بطريقة فعالة أي وضع معايير وتوفير إرشادات عملية المراجعة، بالإضافة إلى وضع استراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة[1].

1-3- المتطلبات[2]:

- إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية في التخطيط لعملية التدقيق والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق العملية؛
- القيام بالأعمال المسبقة لعملية التدقيق (الارتباط بالزبون ، تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية وفهم شروط المهمة والاتفاق عنها)؛
- وضع استراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق وتبين الخطوط العريضة لإنجاز برنامج العمل؛
- وضع برنامج عمل يحتوي على وصف طبيعة ، توقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات الإضافية المتعلقة بالإثبات؛
- يتعين على المدقق تحديث وتغيير استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج العمل في كل ما تطلب الأمر ذلك خلال عملية التدقيق؛

---

[1] داود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، الجزئين الأول والثاني، دار المنشورات الحقوقية، بيروت، لبنان، ط2، 2002، ص45.

[2] محمود السيد الناغي، **مرجع سبق ذكره**، 2000، ص .196

- على المدقق تخطيط طبيعة ، توقيت ونطاق التعليمات التي تعطى لفريق عملية التدقيق الإشراف عليهم ومراجعة أعمالهم؛
- وضع في وثائق التدقيق الاستراتيجية الشاملة ، برنامج العمل وكل التغيرات الهامة فيها وأسباب تغييرها؛
- في حالة عملية تدقيق لأول مرة على المدقق أداء إجراءات التعرف بالعميل والارتباط به وشروط قبول المهمة لأول مرة؛
- الاتصال مع المدقق السابق حسب ما تنص عليه قواعد أخلاقيات المهنة.

2- المعيار رقم 315:تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2-1- نطاق المعيار: يبين المعيار واجبات المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة في القوائم المالية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.

2-2- هدف المدقق

تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة سواء ناتجة عن أخطاء أو غش عند مستوى القوائم المالية أو الإثبات.

2-3- المتطلبات

أولا: إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة[1]

- على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر حتى يتمكن من تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى الإثبات . تتضمن إجراءات تقييم المخاطر مايلي :

- استفسارات من الإدارة ومن آخرين داخل المؤسسة للحصول على معلومات تساعد في تحديد مخاطر الإختلالات المعتبرة الناتجة عن أخطاء أو غش؛

- الإجراءات التحليلية والملاحظة والتفتيش؛

- على المدقق أن يتساءل ليعلم إذا كانت المعلومة المتحصل عليها في إطار قبول أو الاستمرار في المهمة ملائمة لتحديد مخاطر الإختلالات المعتبرة؛
- إذا أراد المدقق استعمال معلومات تم الحصول عليها من عمليات تدقيق سابقة، عليه أن يحدد ما إذا كانت مناسبة للتدقيق الجاري ولم تتأثر بالتغيرات التي قد حدثت.
- يجب على فريق العملية إجراء مناقشات لتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المؤسسة و الاستفادة من الأعضاء الأكثر خبرة وفهم كيف وأين تكون القوائم المالية حساسة للانحرافات الجوهرية .

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/02.

ثانيا: فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية[1]

- المؤسسة وبيئتها (إطار إعداد القوائم المالية ، عملياتها ، ملكيتها والهيكل الإداري فيها)
- الرقابة الداخلية للمؤسسة (مجموعة الإجراءات المطبقة في المؤسسة والتي يتم الإشراف عليها من طرف المكلفين بالحوكمة والإدارة من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق الأهداف ومصداقية المعلومة المالية وفعالية وكفاءة العمليات وامتثالها للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة)
- طبيعة وفهم عناصر الرقابة والداخلية (حيث يقوم المدقق باختبار التطبيق الفعلي للرقابة).

ثالثا: تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة

- يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الإختلالات المعتبرة عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى الإثبات؛
- يقوم بتحديد المخاطر من خلال فهم المؤسسة وبيئتها وتقييم هذه المخاطر وربطها مع الأخطاء التي قد تحدث على مستوى الإثبات وما قد ينتج عنها من إختلالات معتبرة.
- المخاطر التي تتطلب اعتبارات تدقيق خاصة (تحديد طبيعتها وهل هي ناتجة عن احتيال)
- مراجعة تقييم المخاطر(عند الحصول على أدلة تدقيق إضافية متناقضة عليه مراجعة حكمه)

رابعا: التوثيق

على المدقق أن يدرج ضمن وثائق التدقيق:

- المناقشة بين فريق العملية والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها؛
- العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية من المؤسسة وبيئتها بما في ذلك كل عنصر مكون للرقابة الداخلية ومصادر المعلومات وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها؛
- مخاطر الأخطاء المعتبرة التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى الإثبات.

3- المعيار رقم 320:الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق

نذكر بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار

يبين المعيار واجبات المدقق في تطبيق مفهوم مبدأ الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق القوائم المالية

3-2- هدف المدقق[2]

---

[1] عبيد بن سعد المطيري، **مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، دت، ص 50.

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص316.

هو تطبيق مفهوم مبدأ الأهمية النسبية عند تخطيط وأداء عملية تدقيق القوائم المالية حيث عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأهمية النسبية بما يلي "تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية"

3-3- المتطلبات[1]:

- عند وضع إستراتيجية التدقيق الكلية على المدقق تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل وتحديد الأهمية النسبية للأداء بهدف تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية الواجبة؛
- على المدقق تعديل الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إذا أطلع، أثناء عملية التدقيق، على معلومات، لو اطلع عليها من قبل، لحدد مبلغا مختلفا عن المبلغ المحدد في البداية؛
- إذا توصل المدقق بأن أهمية نسبية أقل مما كان محددا مبدئيا، للقوائم المالية ككل، مناسبا فإن على المدقق تحديد إمكانية تعديل الأهمية النسبية للأداء وتحديد ما إذا بقيت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية مناسبة؛
- على المدقق إدراج ضمن وثائق التدقيق المبالغ الآتية والعوامل التي أخذت عي الأعتبار عند تحديدها:

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛

(ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لتدفقات العمليات، أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛

(جـ) الأهمية النسبية للأداء؛

(د) أي تعديل لمبالغ (أ) حتى (جـ) أثناء سير عملية التدقيق.

المطلب الرابع: معايير تقييم المخاطر وتقييم الاختلالات.

وهي كل من المعيار 330، 402 و450 المتعلقة بتقييم المخاطر وتقييم الاختلالات بالإضافة إلى الإعتبارات المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسة خدمية.

1- المعيار رقم 330:استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر الإختلالات المعتبرة التي يحددها المدقق ويقيمها وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 315 (المذكور سابقا) في تدقيق القوائم المالية.

---

[1] محمود السيد الناغي، **مرجع سبق ذكره**، 2000، ص 231.

1-2- هدف المدقق :

الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيمة للإختلالات الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

1-3- المتطلبات[1]:

- على المدقق تصميم وتنفيذ استجابات كلية لتناول المخاطر المقيمة للإختلالات المعتبرة عند مستوى القوائم المالية اعتمادا على التشكك المهني، الخبرة،الإشراف الجيد، أدلة تدقيق مقنعة وإدخال تغيرات في الإجراءات؛
- دراسة أسباب تقييم مخاطر اللإختلالات المعتبرة عند مستوى الإثبات لكل تدفق معاملات وأرصدة وإفصاح؛
- على المدقق تصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على أدلة كافية ومناسبة فيما يخص فعاليتها؛
- على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل تدفق معاملات وأرصدة وإفصاحات، للكشف عن الإختلالات المعتبرة اعتمادا على اختبارات التفاصيل واختبارات أنظمة الرقابة؛
- على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية متعلقة بإقفال القوائم المالية اعتمادا على مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية وفحص قيود اليومية الهامة والتعديلات المتعلقة بمرحلة إعداد القوائم المالية؛
- ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق لتقييم فيما إذا كان العرض الكلي للقوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، تم وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به؛
- على المدقق أن يستنتج فيما إذا تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة أثناء تشكيله لرأي معين، عليه أيضا دراسة جميع أدلة التدقيق ذات الصلة؛
- على المدقق في حال لم يحصل على ما يكفي من أدلة فيما يخص تأكيد هام للقوائم المالية، الحصول على أدلة تدقيق إضافية وإلا عليه أن يبدي رأي متحفظا أو يدلي باستحالة إعطاء رأي في القوائم المالية.

2- المعيار رقم 402:اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسة خدمية

فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات مدقق الشركة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عندما تستخدم الشركة خدمات مؤسسة خدمية واحدة أو أكثر.

2-2- هدف المدقق

(أ) الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخدمية وأثرها على النظام المحاسبي وعلى نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة بغرض التخطيط الفعال لعمله؛ و

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص359.

(ب) تصميم وأداء إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر.

2-3- المتطلبات[1]

أولا: اعتبارات خاصة بمدقق المؤسسة التي تستعمل مؤسسة خدمية

- على المراجع تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على المؤسسة محل المراجعة وصلتها بعملية المراجعة، وذلك بمراعاة طبيعة الخدمات المقدمة، شروط العقد والعلاقة بين المؤسستين والمخاطر الملازمة لهذه العلاقة، إضافة إلى مراعاة وجود تقارير من المراجعين الخارجيين أو الداخلين حول المؤسسة الخدمية؛

- عندما تكون نشاطات المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية المراجعة، وعلى المراجع الحصول على معلومات كافية حول المؤسسة الخدمية أو القيام بزيارة إليها أو قراءة تقرير طرف ثالث حولها أو قراءة تقرير مراجع المؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءته المهنية في حدود التكليف المحدد له.

ثانيا: تقرير مراجع المؤسسة الخدمية

- عندما يقرر المراجع استعمال تقرير مراجع المؤسسة الخدمية عليه دراسة طبيعة ومحتوى ذلك التقرير ومدى العمل المؤدى من قبل المراجع المؤسسة الخدمية، ويقوم المراجع بدراسة طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الرقابة التي قام بها مراجع المؤسسة الخدمية، وفيما إذا كانت توفر دليل إثبات كاف وملائم لتقدير المخاطر والرقابة الداخلية؛
- عندما يستعمل المراجع تقرير مراجع للمؤسسة الخدمية يجب عدم الإشارة إلى ذلك في تقرير مراجع المؤسسة الزبونة.

3- المعيار رقم 450:تقييم الإختلالات المكتشفة خلال عملية التدقيق

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار:

يبين المعيار واجبات المدقق عن تقييم تأثير الانحرافات المحددة على عملية التدقيق وتقييم تأثير الانحرافات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية

3-2- هدف المدقق

يهدف المدقق إلى تقيم ما يلي :

- تأثير الانحرافات المحددة على عملية التدقيق ؛
- تأثير الانحرافات غير المصححة إن وجدت، على القوائم المالية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص .363

3-3- تعريف الانحراف[1]

الانحراف، سواء ناتج عن غش أو خطأ هو الاختلاف بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الوارد في بند ما في القوائم المالية والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المفروض أن يكون في هذا البند وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المطبق.

3-4- المتطلبات[2]

أولا: تجميع الانحرافات المحددة

يقوم المدقق بتجميع الانحرافات المحددة خلال عملية التدقيق ما عدا الانحرافات غير المهمة.

ثانيا: الأخذ بعين الاعتبار للانحرافات المكتشفة كلما تم التقدم في عملية التدقيق

- يحدد المدقق ما إذا كانت إستراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق بحاجة إلى المراجعة إذا

– كانت طبيعة الانحرافات المحددة والظروف التي حصلت فيها (مثل انحراف ناتج عن خلل في الرقابة الداخلية أو ناتج عن طريقة تقييم غير ملائمة تم استعمالها بشكل واسع) تدل على احتمالية وجود انحرافات أخرى والتي أن تم تجميعها مع الانحرافات التي تجميعها من قبل يمكن أن تصبح جوهرية؛

– كان مجموع الانحرافات التي تم تجميعها يقترب من عتبة الأهمية المحددة من طرف المدقق.

- إذا طلب المدد من الإدارة فحص وتصحيح الانحرافات التي تم تحديدها ، وقامت الإدارة بذلك التصحيح ، يتعين على المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كانت الانحرافات لا تزال موجودة.

ثالثا: الإبلاغ عن الانحرافات وتصحيحها

- بقوم المدقق بإبلاغ كافة الانحرافات التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم ما لم يحظر القانون أو النظام ذلك.ويطلب من الإدارة تصحيحها.

- إذا رفضت الإدارة تصحيح جزء أو كل الانحرافات التي أبلغ عنها المدقق ، فينبغي عليه

الحصول على سبب الرفض وأخذه بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كنت القوائم المالية ككل خالية من الانحرافات الجوهرية.

رابعا: تقييم تأثير الانحرافات غير المصححة

- قبل تقييم تأثير الانحرافات، يجب على المدقق إعادة تقييم عتبة الأهمية المحددة ليؤكد ما إذا كانت ملائمة.ومن ثم يحدد ما إذا كانت الانحرافات غير المصححة جوهرية بشكل منفرد أو مجتمعة ، ومن أجل ذلك ، ينبغي على المدقق أخذ بعين الاعتبار ما يلي:

---

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/04.

[2] عبيد بن سعد المطيري، **مرجع سبق** ذكره، ص 95.

- حجم وطبيعة الانحرافات غير المصححة والظروف الخاصة بحدوثها؛
- أثر الانحرافات غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على تدفقات العمليات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل.

- على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالانحرافات غير المصححة وإمكانية تأثيرها، منفردة أو مجتمعة، على رأي المدقق ، ما لم يحظر ذلك قانون أو تنظيم وهذا الإبلاغ يخص كل انحراف جوهري بمفرده. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح الانحرافات غير المصححة.

خامسا: الإقرارات الخطية

يطلب المدقق من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، إقرارا خطيا بأنهم يعتقدون أن الانحرافات غير المصححة منفردة أو مجتمعة تعتبر غير جوهرية على القوائم المالية ككل. ويكون ملخص للانحرافات ضمن الإقرار أو مرفق به.

سادسا: التوثيق

على المدقق أن يدرج ضمن وثائق التدقيق ما يلي :

- القيمة التي تعتبر الانحرافات غير مهمة إذا كانت أقل منها؛
- كل الانحرافات التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها أم لا؛
- استنتاج المدقق فيما إذا كانت الانحرافات غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.

المبحث الثالث: معايير الإثبات وفقا للمعايير الدولية للتدقيق

تتمثل معايير الإثبات وفقا للمعايير الدولية للتدقيق في معايير أدلة التدقيق وفي معيار المصادقات الخارجية وفي معيار الأرصدة الافتتاحية وفي معيار الإجراءات التحليلية، وفي معايير عينات التدقيق، التقديرات المحاسبية، والأطراف ذات العلاقة، وفي معايير الأحداث اللاحقة، الاستمرارية والإقرارات الخطية. نتطرق بإيجاز لنطاق، أهداف ومتطلبات كل معيار.

المطلب الأول: معايير أدلة التدقيق

وتتمثل في المعيارين الأساسيين رقم 500 ورقم 501 الخاصة بأدلة الإثبات.

1- المعيار رقم 500: أدلة الإثبات

فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار[1]:

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص381.

يبين المعيار ما الذي يشكل أدلة التدقيق في عملية تدقيق القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأي المدقق.

1-2- هدف المدقق :

تصميم وأداء إجراءات تدقيق بطريقة تتيح للمدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأي المدقق.

1-3- تعريف أدلة الإثبات

هي جميع ما يحصل عليه المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى عليها رأي المدقق، وتشمل أدلة التدقيق كلا من المعلومات الواردة في الدفاتر المحاسبية والفواتير والوثائق الثبوتية المختلفة التي تدعم القوائم المالية والمعلومات الأخرى[1].

1-4- المتطلبات:

أولا: أدلة التدقيق الكافية والمناسبة[2]

- على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف لهدف الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛
- تتأثر كمية أدلة التدقيق بتقييم المدقق لمخاطر الانحرافات المعتبرة وكذلك بنوعية أدلة التدقيق؛
- تكون أدلة التدقيق مناسبة عندما تكون ملائمة وموثوقة في توفير الدعم للاستنتاجات التي يبنى عليها رأي المدقق.

ثانيا: المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق

- يجب أن تكون المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق ملائمة وموثوق فيها؛
- إذا كانت معدة من طرف خبير، على المدقق:
  - تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛
  - الحصول على فهم لعمل ذلك الخبير؛
  - تقييم ملائمة عمل الخبير كأدلة تدقيق للإثبات المناسب؛
- إذا كانت معدة من طرف المؤسسة على المدقق :
  - الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة واكتمال المعلومات؛
  - تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة ومفصلة لأهداف المدقق.

---

[1] علي عبد القادر الذنيبات ،**مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 195.

[2] HAMZAOUI Mohamed, Audit : gestion **des risques d'entreprise et contrôle interne**, Pearson éducation, Paris, France, 2eme édition, 2008, p46.

3- اختيار عناصر للفحص من أجل الحصول على أدلة تدقيق

على المدقق اختيار العناصر بطريقة فعالة من أجل تلبية هدف التدقيق وتتمثل الطرق في:

- اختيار كافة البنود (فحص 100 %) في حالة مجموعة عناصر قليلة ذات قيم كبيرة؛
- اختيار بنود محددة : بنود تزيد عن مبلغ معين أو بنود ذات قيمة عالية أو رئيسية؛
- اختيار عينات للفحص وتعميم نتائج ذلك على المجموعة ككل.

4-عدم الاتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها

إذا كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصدر ما غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر أو كان للمدقق شكوك حول موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق فإن على المدقق أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات التي يجريها على إجراءات التدقيق لحل هذا الأمر وعليه اعتبار أثر هذا الأمر إن وجد على النواحي الأخرى.

2- المعيار رقم 501: أدلة الإثبات – اعتبارات محددة لبنود مختارة

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2-1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار الاعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها عند الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بنواحي معينة تخص المخزون والمنازعات والمعلومات القطاعية في عملية تدقيق القوائم المالية.

2-2- هدف المدقق :

الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بما يلي:

- وجود وحالة المخزون؛
- إحصاء كل المنازعات والمقاضاة التي لها علاقة بالمؤسسة؛
- العرض والإفصاح للمعلومات القطاعية حسب إطار إعداد القوائم المالية المعمول به

2-3- المتطلبات[1]:

أولا: المخزون

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص.382

- إذا كان المخزون معتبرا بالنسبة للقوائم المالية، على المدقق الحصول أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون من خلال ما يلي:
  - حضور الجرد الفعلي (المادي) للمخزون لتقييم إجراءات الجرد وملاحظة تطبيقها وفحص المخزون وعده؛
  - التأكد من إجراءات التدقيق على سجلات الجرد النهائية لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة الجرد الفعلي؛
  - إذا لم يتمكن من حضور الجرد، عليه إجراء بعض الجرد في تاريخ لاحق وتدقيق المعاملات بين التاريخين.

- إذا كان للمؤسسة مخزون هام لدى الغير، على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بوجود وحالة المخزون وذلك بطلب المصادقات من الغير، فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون، كما يمكنه القيام بفحصه.

ثانيا: المنازعات والمقاضاة

- على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق من أجل تحديد المنازعات والمقاضاة التي تتسبب في نشوء مخاطرة الإختلالات المعتبرة، كالاستفسار من الإدارة أو من الآخرين أو من المستشار القانوني الداخلي والخارجي؛
- إذا رفضت الإدارة أو المستشار القانوني الاستجابة ولم يتمكن من أداء إجراءات بديلة، عليه تعديل رأيه.
- على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم إقرارات كتابية بخصوص ما تم الإفصاح عنه من منازعات ومقاضاة؛

ثالثا: المعلومات القطاعية

- على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها حسب إطار إعداد القوائم المالية المطبق، من خلال فهم الأساليب المستخدمة لتحديدها وتقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينجم عن تلك الأساليب معلومات وكذا إختبار تطبيق تلك الأساليب إن أمكن ذلك.

المطلب الثاني: معايير المصادقات الخارجية، الأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية

وهي المعايير 505، 510 و520 الآتية:

1- المعيار رقم 505: المصادقات الخارجية[1]

فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار استخدام المدقق لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق.

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/25.

1-2- الهدف :

هدف المدقق هو تصميم وتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق ذات دلالة ومصداقية.

1-3- المتطلبات:

أولا: إجراءات المصادقة الخارجية

على المدقق السيطرة على طلبات المصادقات الخارجية لاسيما:

- تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها واختيار الطرف المصادق الملائم؛
- تصميم طلبات المصادقة وإرسالها ومتابعتها حيثما أمكن، إلى الطرف المصادق.

ثانيا: رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب المصادقة

- على المدقق أن يستفسر عن الأسباب ويبحث عن أدلة إثبات تثبت صحة ومنطقية تلك الأسباب؛
- على المدقق تقييم انعكاسات رفض الإدارة على تقييمه لمخاطر الإختلالات المعتبرة ذات العلاقة؛
- على المدقق القيام بإجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة؛
- إذا كانت أسباب الرفض غير معقولة؛ ولم تنفع الإجراءات البديلة، عليه الاتصال مع المكلفين بالحوكمة ويجب عليه أيضا اختبار أثر الرفض على عملية التدقيق وعلى رأيه حول القوائم المالية.

ثالثا: نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

- إذا شك المدقق في موثوقية الرد، عليه الحصول على أدلة تزيل الشك، وتقييم أثر الرد المشكوك على التدقيق؛
- في حالة عدم الرد، يقوم المدقق بتطبيق إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة؛
- في حالة عدم الحصول على رد ضروري للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة على المدقق تقيم آثر ذلك.
- على المدقق التحقق من الإجابات غير المصادقة للمطلوب لتحديد ما إذا كانت تعتبر مؤشرا لوجود اختلالات

2- المعيار رقم 510: عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2-1- نطاق المعيار:

يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة القوائم المالية التي تراجع لأول مرة أو عندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراجع آخر.

2-2- هدف المدقق :

على المراجع عند التكليف بالمراجعة لأول مرة أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة بأن: [1]

- الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية للسنة محل المراجعة؛
- الأرصدة الختامية تم ترحيلها إلى قوائم هذه السنة بشكل صحيح، أو تم تعديلها إذا كان ذلك مناسبا؛
- السياسات المحاسبية تم تطبيقها بثبات، وإذا تم تغييرها فإنها قد أخذت بعين الاعتبار و أفصح عنها.

2-3- المتطلبات[2]:

- في حالة القوائم المالية التي تراجع لأول مرة على المراجع مراعاة عدة أمور كالسياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة، طبيعة الحسابات ومخاطر الأخطاء الجوهرية للفترة السابقة.....الخ.
- في حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من طرف مراجع آخر، على المراجع الحالي فحص أوراق عمل المراجع السابق و مراعاة كفاءته واستقلاليته، وكذا دراسة طبيعة تقريره.

- في حالة عدم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فإن المراجع سيحتاج إلى إجراءات أخرى مثل:

- بالنسبة للموجودات والمطلوبات المتداولة؛ يمكن الحصول على بعض أدلة الإثبات كجزء من إجراءات مراجعة الفترة الحالية، مثل حسابات المدينين و الدائنين والحقوق والالتزامات، أما بالنسبة للمخزون فهناك عادة ضرورة لإجراءات إضافية كالإشراف على الجرد الفعلي للمخزون الحالي.

- بالنسبة للموجودات والمطلوبات غير المتداولة؛ يقوم المراجع باختبار السجلات المتضمنة للأرصدة الافتتاحية والحصول على مصادقات خارجية، وفي حالات أخرى قد يلجأ المراجع لإجراءات إضافية.
وبعد قيام المراجع بالإجراءات، وفي حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية فإن تقرير المراجع يجب أن يتضمن: [3]

- في حالة كون الأرصدة الافتتاحية تتضمن أخطاء جوهرية مؤثرة على القوائم المالية للفترة الحالية على المراجع الحالي إعلام الإدارة والمراجع السابق، وفي حالة عدم تسوية تأثير هذه الأخطاء، على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي يلاءم الحالة.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص 229.
[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص411.
[3] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص .387

3- المعيار رقم 520: الإجراءات التحليلية

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار انتفاع المدقق من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية.

3-2- هدف المدقق :

الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية، ووضعها وأدائها قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعده على الاستنتاج ما إذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهمه للمؤسسة.

3-3- المتطلبات[1]:

وتستعمل الإجراءات التحليلية في:

- على المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لفهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة؛
- على المراجع الاعتماد على الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو كلاهما معا، ويعود اختيار الإجراءات التحليلية المناسبة إلى اجتهاد المراجع؛
- على المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب أو في نهاية عملية المراجعة، وذلك عندما يقوم بتكوين قراره العام حول القوائم المالية، ويساعد هذا الإجراء في تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مراجعة الأقسام المتابعة بشكل منفرد أو عنصر من عناصر القوائم المالية، وتحديد العناصر التي تحتاج إلى إجراءات إضافية.

3-4- مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية

درجة الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية سوف يعتمد على تقدير المراجع للمخاطر الناتجة من أن هذه الإجراءات قد تشخص العلاقات كما هو متوقع منها بينما الحقيقة تشير إلى وجود أخطاء جوهرية[2]، ويعتمد المراجع على عدة عوامل لتحديد مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية كالأهمية النسبية للعنصر المعني، إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس العنصر، الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية.

---

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/25.

[2] مرعي عصام، **أدلة التدقيق الدولية**، دار العلم للنشر، بيروت، لبنان، 1986، ص 147.

المطلب الثالث: معايير عينات التدقيق، التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة

وهي المعايير 530، 540 و550 الآتية:

1- المعيار رقم 530: تقنيات السبر في التدقيق[1] (Audit Sampling)

فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار استخدام المدقق للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند وضع واختيار عينات التدقيق وإجراء اختبارات أنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل وتقييم نتائج العينات.

1-2- هدف المدقق :

الحصول على أساس معقول يساعده في التوصل لاستنتاجات حول المجموعة التي اختيرت منها العينة.

1-3- التعاريف :

المعاينة (أو أخذ عينات التدقيق) :تطبيق إجراءات التدقيق على ما يقل عن 100 % من البنود ذات العلاقة بالتدقيق حيث تملك جميع وحدات العينات الفرصة لأن يتم اختيارها بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق في توصله إلى استنتاجات حول المجموعة بأكملها.

المجموعة أو المجتمع : المجموعة الكاملة للبيانات التي اختيرت منها العينة والتي يرغب المدقق في التوصل إلى استنتاجات حولها.

1-4- المتطلبات:

- يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار عند تصميم العينة أهداف الاختيار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منها العينة وطبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية حصول الأخطاء؛
- عند إجراء اختبار للرقابة، يقوم المراجع بتقييم أولي لمعدل الخطأ الذي يتوقع أن يجده في المجتمع الذي سيختبره ومستوى مخاطر الرقابة، وإذا كان عدد الأخطاء المحتملة كبيرا يكون من الملائم إجراء فحص شامل أو استعمال عينة كبيرة الحجم؛

- على المراجع أن ينظر في نتائج العينة وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها وفي تأثيرها الممكن على القوائم المالية وعلى الجوانب الأخرى للمراجعة ثم يقوم بإسقاط الأخطاء التي تم اكتشافها في العينة على المجتمع، ويجب أن يدرس أثر هذا الخطأ على القوائم المالية وعلى الجوانب الأخرى للمراجعة؛

[1] علي عبد القادر الذنيبات ،**مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 287.

- بعدها يقوم المراجع بتقييم نتائج العينة للتأكيد من كون التقييم الأولى لخواص المجتمع قد أكد أو أنه يحتاج إلى تغيير وتحسين[1]، ويمكن للمراجع في حالة وجوب التغيير أن يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة وأن يعدل تخطيط إجراءات المراجعة.

2- المعيار رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات المتعلقة بها

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2-1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق القوائم المالية.

2-2- هدف المدقق :

يتلخص هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا:

- كانت كل التقديرات المحاسبية في القوائم المالية، سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها، معقولا أم لا؛
- كانت الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية ملائمة أم لا في سياق عمل إطار إعداد القوائم المعمول به.

2-3- المتطلبات:

- **إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة**

تعتمد درجة السهولة أو التعقيد في التقدير المحاسبي على طبيعة العنصر، ويتم عمل التقديرات المحاسبية على أساس النظام المحاسبي في المؤسسة أو باستعمال معادلات مبينة على الخبرة (النسب المعيارية)[2]، وعلى المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا في ضل الظروف المحيطة وأن الإفصاح عنه تم بشكل مناسب، وذلك عن طريق استعمال عدة أساليب لمراجعة التقديرات المحاسبية[3] ؛

- **مراجعة واختيار الطرق المستخدمة من قبل الإدارة:** وذلك وفقا للخطوات الآتية:

- تقييم البيانات ومراعاة الافتراضات التي استند إليها التقدير من حيث الدقة والكمال والملائمة واستمرار ملائمة المعادلة المستخدمة في تهيئة التقديرات المحاسبية.

وفي حالة كون عمليات التقدير معقدة وتستلزم تقنيات متخصصة فقد يكون من الضروري على المراجع أن يستفيد من عمل خبير في إطار المعيار الدولي رقم 620.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، 2004، ص 519.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره** ، 2009، ص 16.

[3] **نفس المرجع أعلاه**، 2000، ص104.

- اختبار الاحتسابات المستعملة من حيث التعقيد والطرق المستعملة والأهمية النسبية للتقدير.
- مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية والتأكد من موثوقية التقدير وتسوية الفروقات .
- دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات من طرف مستوى إداري مناسب وأنها موثقة.

➢ **استخدام تقدير مستقل**

قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على تقدير مستقل بغرض مقارنته مع التقدير المعد من طرف الإدارة؛

➢ **مراجعة الأحداث اللاحقة**

قد توفر الأحداث اللاحقة لنهاية الدورة المالية وقبل الانتهاء من عملية المراجعة أدلة إثبات تتعلق بالتقدير المحاسبي الذي قامت به الإدارة، كما قد يقلل هذا الإجراء أو يلغي الأسلوبين السابقين.

ويقوم المراجع بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا إلى معرفته بطبيعة العمل وفيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، وبسبب عدم التأكد الملازم للتقديرات المحاسبية فان تقييم الاختلافات يمكن أن يكون صعبا أكثر من خطوات المراجعة الأخرى.

3- المعيار رقم 550: الأطراف ذات العلاقة[1]

فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار واجبات المدقق المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية تدقيق القوائم المالية.

3-2- هدف المدقق :

الحصول على فهم كاف حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، ليتمكن من تمييز عوامل مخاطرة الغش، إن وجدت، الناتجة عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

3-3- المتطلبات::

➢ على المراجع التأكد من المعلومات التي توفرها الإدارة والمحددة لأسماء كافة الأطراف ذات العلاقة وذلك باستعمال عدة إجراءات كفحص أوراق عمل السنة السابقة، فحص الإجراءات التي تتبعها الإدارة لتحديد الأطراف ذات العلاقة، فحص محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة والسجلات القانونية ذات العلاقة.

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص411.

- يقوم المراجع بفحص المعلومات التي توفرها الإدارة حول المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وعند حصوله على الفهم للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة يجب على المراجع مراعاة كفاية وإجراءات الضبط على عمليات المصدقة والتسجيل الخاصة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة وخاصة التي تبدو عادية.
- عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات العلاقة على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تخص هذه المعاملات.
- على المراجع الحصول على إقرارات خطية من الإدارة بخصوص اكتمال المعلومات المقدمة والخاصة بالأطراف ذات العلاقة وملائمة الإفصاح عنها في القوائم المالية
- في حالة عدم استطاعة المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف أو استنتاجه أن الإفصاح عنها في القوائم المالية غير مناسب فإن على المراجع تعديل تقريره على نحو ملائم.

المطلب الرابع: معايير الأحداث اللاحقة، استمرارية الاستغلال والإقرارات الخطية

وهي المعايير 560، 570 و580 الاتية:

1-المعيار رقم 560: الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال

نبين فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال في إطار عملية تدقيق القوائم المالية.

1-2- أهدف المدقق[1]

- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل القوائم المالية، تنعكس بالشكل المناسب في تلك القوائم المالية؛
- الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المدقق في ذلك التاريخ، لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير.

1-3- المتطلبات

تتمثل الأحداث اللاحقة للمراجعة في:

- **أحداث تقع لغاية تاريخ تقرير المراجع؛** يقوم المراجع بانجاز إجراءات مصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤكد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ التقرير والتي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها

[1] متاح على الموقع: http://www.ascasociety.org ، تاريخ الاطلاع: 2015/07/23.

في القوائم المالية قد تم تشخيصها، وعند معرفة المراجع لهذه الأحداث عليه دراسة ما إذا كانت مثل هذه الأحداث قد تم التعرف عليها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية. [1]

- **حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل إصدار القوائم المالية؛** تقع مسئولية إبلاغ المراجع بهذه الحقائق على عاتق الإدارة، وعلى المراجع دراسة ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلى تعديل إثر هذه الحقائق وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.

وفي حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية نتيجة هذه الظروف وأن المراجع لم يعد تقريره بعد عندئذ يجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره، وإذا كان المراجع قد أرسل تقريره إلى المؤسسة يجب إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسئولية النهائية في إدارة المؤسسة بعدم إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها، وفي حالة نشر القوائم المالية لاحقا يجب على المراجع اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره وذلك بعد قيامه باستشارة قانونية. [2]

- **حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية؛** لا يتحمل المراجع أي مسئولية على هذه الحقائق، وفي حالة علم المراجع بها يجب عليه دراسة وجود حاجة لتعديل القوائم المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب ف تلك الظروف، وإذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية وفحص الخطوات التي قامت بها الإدارة للتأكد من إعلام أي جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا بالتعديل الذي تم.

2- المعيار رقم 570: استمرارية الاستغلال

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لافتراض استمرارية المؤسسة في إعداد القوائم المالية.

2-2- أهدف المدقق[3]

- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية؛

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2000، ص 104.

[2] حسين القاضي- حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ضل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط1، 1999، ص 372.

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/26.

- استنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث تشكك في قدرة المؤسسة على الاستمرار؛

- تحديد أثر ذلك على تقرير المدقق.

2-3- المتطلبات

- على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها، مع العلم أن تقرير المراجع لا يعتبر ضمانا لاستمرارية المؤسسة في المستقبل[1].

- على المراجع مراعاة مخاطر كون فرض الاستمرارية لم يعد ملائما هذه المخاطر تكتشف عن طريق إجراءات تأتي من القوائم المالية أو من مصادر أخرى، ومن أمثلها:

- مؤشر المالية؛ الوضعية المالية للمؤسسة، ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي، عدم القدرة على السداد، عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

- مؤشرات تشغيلية؛ فقدان إداريين قياديين بدون استبدالهم، فقدان سوق رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.

- مؤشرات أخرى؛ عدم تطبيق المتطلبات القانونية ومتطلبات رأس المال، دعاوي قضائية معلقة على المؤسسة والتي في حالة نجاحها لا يمكن للمؤسسة الوفاء بها، تغييرات في التشريع أو السياسات الحكومية.

- يجب على المراجع في حالة وجود شك حول استمرارية المؤسسة، أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة التأكد من هذا الشك وبشكل مقنع، وهناك عدة إجراءات مناسبة للتأكد من فرض الاستمرارية مثل تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية مع الإدارة، وتحليل آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة فحص شروط السندات واتفاقيات القروض، ومراعاة موقف الإدارة فيما يتعلق بطلبات الذمم المدينة غير المنفذة[2].
- يكون المراجع أمام ثلاث حالات: [3]

- اعتبار فرض الاستمرارية ملائم؛ في هذه الحالة لا يقوم المراجع بتعديل تقريره، وفي حالة ملائمة فرض الاستمرارية بناء على خطط الإدارة للأعمال المستقبلية على المراجع التأكد من الإفصاح المناسب لها في القوائم المالية، وفي حالة عدم وجود إفصاح مناسب فعليه إبداء رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا.

- عدم إزالة الشك حول فرض الاستمرارية؛ في هذه الحالة على المراجع دراسة فيما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن الظروف الأساسية التي أثارت الشك، وتبين بأن هناك عدم تأكد يدل على أن المؤسسة

---

[1] متاح على الموقع: http://www.2shared.com/file/2644977/ce38c46f/2_online.html، تاريخ الاطلاع:2015/07/26

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص 149.

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره** ، ص548.

سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة، وإذا رأى المراجع بان هذا الإفصاح كاف فإنه يبدي رأيا غير متحفظ، ويضيف فقرة تأكيدية لمشكلة الاستمرارية، وفي حالة عدم وجود إفصاح مناسب في القوائم المالية يجب على المراجع إبداء رأي سلبي حسب قناعته.

– اعتبار فرض الاستمرارية غير ملائم؛ في هذه الحالة يقرر المراجع بأن فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية غير ملائم، وفي حالة كون نتيجة الفرض غير الملائم جوهرية وشاملة بحيث تؤدي إلى جعل القوائم المالية مضللة، على المراجع إبداء رأي عكسي.

3– المعيار رقم 580: التصريحات الكتابية

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3–1– نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات المدقق في الحصول على إقرارات خطية من الإدارة (أو من المكلفين بالحوكمة) في عملية تدقيق القوائم المالية.

3–2– هدف المدقق[1]

– الحصول على إقرارات خطية من الإدارة تبين بأنها أوفت بمسؤوليتها في إعداد القوائم المالية وفي المعلومات المقدمة للمدقق؛

– دعم أدلة الإثبات بالإقرارات الخطية إذا اعتبرها المدقق ضرورية أو اقتضتها معايير التدقيق الدولية الأخرى؛

– استجابة المدقق للإقرارات المطلوبة المقدمة و للإقرارات المطلوبة غير المقدمة.

3–3– المتطلبات[2]

- على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم والمصادقة على القوائم المالية بشكل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.وفي حالة ما إذا تعذر وجود أدلة إثبات أخرى كافية على المراجع الحصول على إقرارات خطية من الإدارة حول أمور ذات أهمية نسبية في القوائم المالية، ولا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلا عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المراجع بأنه يمكن توفيرها بشكل معقول.
- على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع الأدلة الأخرى أن يستقصي أسباب ذلك.
- يقوم المراجع بحفظ إقرارات الإدارة ضمن أوراق عمله، وتكون إقرارات الإدارة في شكل مناسب حيث يحتوي على التاريخ والتوقيع ن المسئولين المناسبين ممن لهم مسئولية رئيسية في المؤسسة والنواحي المالية لها (عادة المدير

[1] محمود السيد ناغي، **مرجع سبق ذكره**، 2000، ص 417.

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره** ، ص563.

التنفيذي الرئيسي والمدير المالي الرئيسي).وفي هذه الحالة يصبح تحديد لنطاق المراجعة، وعليه فان على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي.

المبحث الرابع: معايير الاستفادة من عمل للآخرين، تقارير المراجعة والحالات الخاصة

وتتمثل في معايير استخدام عمل الآخرين، ومعايير انتهاء عملية المراجعة والتقرير عنها، ومعايير المعلومات المقارنة والمعلومات غير المدققة، ومعايير الاعتبارات الخاصة، نتطرق لنطاق وأهداف ومتطلبات كل معيار بإيجاز.

المطلب الأول: معايير استخدام عمل الآخرين

وتتمثل في المعايير 600، 610 و620 الآتية:

1- المعيار رقم 600: المظاهر الخاصة– تدقيق القوائم المالية لمجموعة (استعمال عمل مدقق العنصر)

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار الاعتبارات الخاصة التي تطبق على عمليات تدقيق المجموعات، خاصة تلك التي تنطوي على مدققي العناصر.

1-2- أهدف المدقق

- باعتباره مدقق القوائم المالية للمجموعة، الاتصال بوضوح مع مدققي العناصر حول نطاق وتوقيت عملهم فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر وخلاصاتهم؛

- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر وعملية دمج الحسابات للتعبير عن رأي حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية للمجموعة وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به.

1-3- المتطلبات

- يجب على المراجع التأكد من أن مساهمة الذاتية كافية لاعتباره مراجع أساسي وذلك عن طريق دراسة أهمية النسبية لجزء القوائم التي سيقوم بمراجعتها، درجة معرفته بطبيعة عمل الأجزاء مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية التي تتم مراجعتها من قبل مراجع آخر، القيام بالإجراءات الأساسية المشار إليها في المعيار[1].

- على المراجع الأساسي[2]:

- مراعاة الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة الخاصة به؛

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره** ، 2009، ص 88.

[2] متاح على الموقع: http://sqarra.wordpress.com/isas2000، تاريخ الاطلاع: 2010./05/12

– تنفيذ إجراءات تأكد بأن عمل المراجع الآخر ملائم لأغراض المراجع الأساسي؛

– إعلام المراجع الآخر بمتطلبات الاستقلالية لكل من المؤسسة والجزء، مجال الاستفادة من عمل المراجع الآخر وتقاريره، والمتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة وتقديم التقارير؛

– دراسة النتائج العامة لعمل المراجع الآخر وتوثيق أعماله.

- يجب أن يتعاون المراجع الآخر مع المراجع الأساسي لمعرفة السياق الذي يستفيد منه كل مراجع.

- عندما لا يستطيع المراجع الأساسي الاستفادة من عمل المراجع الآخر ولم يتمكن من إنجاز إجراءات إضافية، يجب على المراجع الأساسي إبداء رأي متحفظ أو يتمتع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيود حول نطاق المراجعة، وفي حالة قيام المراجع الآخر بإصدار (أو نية إصدار) تقرير معدل، على المراجع الأساسي تقدير أهمية ذلك على تقرير.

- يجب أن يتضمن تقرير المراجع الأساسي إشارة واضحة إلى اعتماد على تقرير المراجع الآخر وحجم جزء القوائم المالية التي تم مراجعتها من قبل هذا الأخير[1].

2– المعيار رقم 610: استخدام عمل المدققين الداخلين

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2–1– نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين، عندما يحدد المدقق الخارجي أن قسم التدقيق الداخلي على الأرجح ملائم لعملية التدقيق.

2–2– أهدف المدقق

– تحديد إمكانية وإلى أي مدى يمكن استعمال بعض أعمال المدققين الداخليين؛

– في حالة استعمالها، يحدد المدقق ما إذا كانت تلك الأعمال مناسبة لاحتياجات عملية التدقيق.

2–3– المتطلبات

- يجب على المراجع الخارجي مراعاة فعاليات المراجعة الداخلية وتأثيرات –إن وجدت– على إجراءاته، حيث أن بعض الأجزاء من عمل المراجعة الداخلية قد يكون مفيدا للمراجع الخارجي[2].

- يجب أن يحصل المراجع الخارجي على فهم كاف لفعاليات المراجعة الداخلية لغرض مساعدته في التخطيط لمهمة وتطوير منهاج فعال لتنفيذها، كما يجب على المراجع الخارجي القيام بتقييم أولى لوظيفة المراجعة

---

[3] إبراهيم طاه عبد الوهاب، **المراجعة:النظرية العلمية والممارسة المهنية**، بدون ناشر، المنصورة، مصر، 2004، ص68.

[2] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، 2004، ص 76.

الداخلية وذلك في ظهور دلائل تشير بأن المراجعة الداخلية مناسبة للمراجع الخارجي في مجالات محددة (اختصار إجراءات المراجع الخارجي)[1].

- يجب أن تتوفر تنسيق بين المراجع الخارجي والمراجعة الداخلية من حيث توقيت الإجراءات مستويات الاختبار، طرق اختيار العينات....، ويكون تبادل للمعلومات بين الطرفين مهم جدا لتفعيل التنسيق، كما يجب توثيق العمل والتقارير المنجزة وإجراءات المراجعة.

- عندما ينوي المراجع الخارجي الاستفادة من عمل معين للمراجعة الداخلية، يجب عليه تقييم واختيار هذا العمل للتأكد من كفايته وملاءمته لأغراض مهمة.

3-المعيار رقم 620: الاستفادة من عمل خبير من تعيين المدقق

فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو مؤسسة، تعمل في حقل خبرة معين غير المحاسبة أو التدقيق وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

3-2- أهدف المدقق

- تحديد ما إذا سيستخدم عمل الخبير الذي عينه أم لا؛
- إذا قرر المدقق استخدام عمل الخبير الذي عينه، عليه تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسبا لعملية التدقيق.

3-3- المتطلبات

- عند تحديد الحاجة للاستفادة من عمل خبير على المدقق مراعاة الأهمية النسبية للعنصر المعني ومخاطره وكمية ونوعية أدلة الإثبات المتوفرة؛
- على المدقق تقييم الكفاءة المهنية للخبير، وذلك بمراعاة الشهادات المهنية وترخيص المزاولة والخبرة والسمعة في المجال عمله، كما يجب على المراجع تقدير موضوعية الخبير ومدى استقلاليته عن المؤسسة؛
- على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بأن نطاق عمل الخبير كاف لغرض التدقيق، ويتم ذلك عن طريق فحص بنود تكليف الخبير وأهداف ونطاق عمله؛

وإذا لم يجد المراجع هذه الأمور بشكل واضح في التعليمات المرسلة للخبير، قد يحتاج للاتصال المباشر به بغرض الحصول على أدلة إثبات بهذا الصدد. [1]

[1] محمود عبد السلام البيومي، **مرجع سبق ذكره** ، 2003، ص191.

- على المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية رهن المراجعة وهذا يشمل تقدير كون نتائج تقرير قد تم انعكاسها بشكل مناسب على القوائم المالية أو كونها تعدم تأكيدات القوائم المالية إضافة إلى مصدر المعلومات المستخدمة والطرق المستخدمة.في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة وأن النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، على المراجع البث في هذا الأمر عن طريق مناقشة الأمر مع الخبير والمؤسسة أو تطبيق إجراءات إضافية بما في ذلك استخدام خبير آخر أو تعديل التقرير.

- إذا أصدر المدقق تقريرا غير معدل يجب عليه عدم الإشارة إلى الخبير لكي لا يساء فهمه بأنه تحفظ أو فصل في المسؤولية.

- إذا قرر المدقق إصدار تقرير معدل استنادا لنتائج عمل الخبير، فإنه من الملائم في بعض الحالات أن يقوم بشرح طبيعة التعديل والإشارة إلى عمل الخبير بعد موافقة هذا الأخير، وفي حالة عدم الحصول على الموافقة واعتقاد المراجع بأن الإشارة للخبير ضرورية على المراجع طلب استشارة قانونية.

المطلب الثاني: معايير تقارير التدقيق

تتمثل المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بالتقارير في المعيار رقم 700 وفي المعيار رقم 705 وفي المعيار رقم 706.

1-المعيار رقم 700: تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول القوائم المالية، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق للقوائم المالية.

1-2- أهدف المدقق[2]

- تكوين رأي حول القوائم المالية القائم على تقييم للاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءا على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛
- التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضا الأساس الذي استند عليه ذلك الرأي.

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص601.

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص.654

1-3- المتطلبات[1]

أولا: تكوين رأي حول القوائم المالية

- ينبغي أن يكوّن المدقق رأيا حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به؛
- في سبيل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية ككل من الإختلالات المعتبرة ، سواء كانت ناتجة عن خطأ أو غش.

ثانيا:شكل الرأي

- ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به؛
- في حال استنتج المدقق، بناءا على أدلة التدقيق التي حصل عليها، أن القوائم المالية ككل تحتوي على إختلالات معتبرة أو كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستنتج أن القوائم المالية خالية من الإختلالات المعتبرة، فينبغي عليه أن يعدل الرأي في تقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق 705.

ثالث: تقرير المدقق

- يجب أن يكون تقرير المدقق على شكل نسخة خطية
- ينبغي أن يشمل التقرير العنوان، المخاطب، فقرة تمهيدية، مسؤولية الإدارة المتعلقة بالقوائم المالية، مسؤولية المدقق، رأي المدقق، توقيع المدقق، تاريخ تقرير المدقق وعنوان المدقق.

رابعا: المعلومات الملحقة المعروضة مع القوائم المالية

- في حال عرض معلومات ملحقة مع القوائم المالية غير معنية بالتدقيق، ينبغي أن يبين المدقق بأنها غير مدققة؛
- إذا كانت تلك المعلومات تشكل جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، ينبغي أن يشملها رأي المدقق.

2-المعيار رقم 705: التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل[2]

فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

---

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/28.

[2] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتاكيد الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن** ، 2009، الطبعة الأولى، ص 43.

2-1- نطاق المعيار

يتطرق المعيار إلى واجبات المدقق المتمثلة في إصدار تقرير مناسب في الحالات التي يخلص فيها إلى ضرورة تعديل رأي المدقق في القوائم المالية والذي يمكن أن يكون رأي متحفظ أو رأي سلبي أو حجب الرأي.

2-2- هدف المدقق

يكمن هدف المدقق في التعبير بوضوح عن رأي معدلا تعديلا مناسبا حول القوائم المالية وذلك عندما:

- يخلص المدقق، بناءا على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن القوائم المالية ككل تحوي إختلالات معتبرة؛
- لا يتحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص بأن القوائم المالية ككل لا تحوي إختلالات معتبرة؛

2-3- المتطلبات

أولا: الحالات التي تتطلب تعديل الرأي هي:

- يخلص المدقق إلى أن القوائم المالية ككل ليست خالية من الإختلالات المعتبرة بناء على أدلة التدقيق؛
- المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن القوائم المالية ككل خالية من الإختلالات المعتبرة.

ثانيا: يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما:

- يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الإختلالات، سواء أخذت منفردة أو مجتمعة، معتبرة، ولكنها ليست واسعة النطاق في القوائم المالية؛
- يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكنه يخلص إلى أن الآثار المحتملة للإختلالات غير المكتشفة على القوائم المالية يمكن أن تكون معتبرة، لكنها ليست واسعة النطاق.

ثالثا: يعبر المدقق عن رأي سلبي حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الإختلالات، سواء أخذت منفردة أو مجتمعة، معتبرة، وواسعة النطاق أيضا في القوائم المالية؛

رابعا: على المدقق أن يحجب الرأي حينما:

- يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها، ويخلص المدقق إلى أن الآثار المحتملة للإختلالات غير المكتشفة على القوائم المالية يمكن أن تكون معتبرة، وواسعة النطاق؛
- في حالات نادرة تنطوي على شكوك عديدة، يخلص المدقق إلى أنه، رغم حصوله على أدلة تدقيق كافية ومناسبة على تلك الشكوك منفردة، ليس من الممكن تكوين رأي حول القوائم المالية، بسبب التفاعل الممكن بين الشكوك وأثرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية.

3- المعيار رقم 706: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل[1]

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبره المدقق ضروريا:

- لشد انتباه المستخدمين لأمر **معروض** أو مفصح عنه في القوائم المالية، والذي تجعله أهميته أساسيا لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛

- لشد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر **غير معروض** أو مفصح عنه في القوائم المالية، ويكون ملائما لفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو لمسؤوليات المدقق أو لتقريره.

3-2- أهدف المدقق :

إن هدف المدقق، بعد تكوين رأي حول القوائم المالية، هو شد انتباه المستخدمين، عندما يرى المدقق لزوم ذلك، من خلال التوضيح الإضافي في تقرير المدقق إلى :

- الأمر الذي تجعله أهميته أساسيا لفهم المستخدمين للقوائم المالية، رغم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية؛

- أي أمر آخر ملائم لفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو لمسؤوليات المدقق أو لتقريره.

3-3- المتطلبات:

أولا: فقرات التأكيد في تقرير المدقق

- ينبغي على المدقق إدراج فقرة التأكيد مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق؛
- ينبغي على المدقق استخدام العنوان " تأكيد أمر " أو عنوان مناسب آخر؛
- ينبغي على المدقق إدراج في فقرة التأكيد، مرجع واضح للأمر الذي يريد تأكيده ومكانه في القوائم المالية؛
- ينبغي على المدقق الإشارة إلى أن رأيه غير معدل بالنسبة للأمر الذي تم تأكيده.

ثانيا: الفقرات الأخرى في تقرير المدقق

إذا رأى المدقق أنه من الضروري الإشارة إلى أمر آخر **غير معروض** أو مفصح عنه في القوائم المالية، ويعتبر ملائم بنظر المدقق، لفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو لمسؤوليات المدقق أو لتقريره، وأن القانون أو النظام يجيز ذلك،

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص711.

ينبغي على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير المدقق تحت عنوان أمر آخر أو عنوان مناسب آخر وينبغي على المدقق إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وفقرة التأكيد، إن وجدت.

ثالثا: إبلاغ المكلفين بالحوكمة

إذا توقع المدقق إدراج فقرة تاكيد أو فقرة أخرى في تقريره، عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بخصوص هذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة.

المطلب الثالث: معايير متعلقة بالمعلومات المقارنة والمعلومات الأخرى غير المدققة

تتمثل هذه المعايير في المعيار رقم 710 وفي المعيار رقم 720.

1- المعيار رقم 710: المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

نكتفي بإعطاء نطاق المعيار، أهداف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالمعلومات المقارنة في عملية تدقيق القوائم المالية

1-2- أهداف المدقق[1]

- الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية حول ما إذا تم عرض المعلومات المقارنة المدرجة في القوائم المالية، في جميع مظاهرها الهامة، وفقا للمتطلبات المتعلقة بالمعلومات المقارنة الواردة في إطار إعداد القوائم المالية المطبق؛
- الإبلاغ عن واجبات المدقق طبقا لمتطلبات تقرير التدقيق المتعلقة بالمعلومات المقارنة.

1-3- المتطلبات[2]

أولا: إجراءات التدقيق

- ينبغي على المدقق تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن المعلومات المقارنة التي يتطلبها إطار أعداد القوائم المالية المطبق، وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب؛
- في حال علم المدقق بوجود اختلال معتبر محتمل في المعلومات المقارنة، أثناء إجراء عملية التدقيق للفترة الحالية، ينبغي عليه أداء إجراءات التدقيق الإضافية التي تستلزمها الظروف للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا كان هنا اختلال جوهري.

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص.723

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/28.

ثانيا: تقارير المدقق

- يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسب، علما بأن إجراءات مراجعة الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، وذلك بالتأكيد من صحة عرض الأرقام المتناظرة وملائمة تصنيفها؛

- على المدقق الحالي أن يبين في تقريره أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها،وإذا كانت هذه الأخيرة من وجهة نظر المدقق خاطئة بشكل جوهري على المدقق أن يطلب من الإدارة تعديلها، أو يعدل تقريره في حالة الرفض؛

- على المدقق إصدار تقرير بالشكل الذي يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات وإذا كان رأيه القوائم المالية للفترة السابقة مختلف عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقا على المدقق أن يبين أسباب ذلك في فقرة التأكيد.

- إذا لم تدقق القوائم المالية للفترة السابقة على المدقق أن يشير إلى ذلك في تقريره وإذا رأى أن القوائم المالية للفترة السابقة تحتوي على أخطاء جوهرية عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو يعدل تقريره في حالة الرفض.

2- المعيار رقم 720: واجبات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2-1- نطاق المعيار[1]

يتناول المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك. وفي غياب أي متطلب لمهمة خاصة، فإن المدقق غير مسئول عن صحة عرض تلك المعلومات، لكن يقرأ المدقق تلك المعلومات لتفادي التعارضات بين القوائم المالية والمعلومات الأخرى.

2-2- هدف المدقق[2]

يكمن هدف المدقق في الاستجابة بالشكل الملائم عندما تتضمن المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك على معلومات أخرى قد تضعف من مصداقية هذه القوائم المالية وتقرير المدقق.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 54.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره** ، ص 54.

2-3- المتطلبات[1]

أولا: قراءة المعلومات الأخرى

- ينبغي أن يقرأ المدقق المعلومات الأخرى ليحدد التعارضات المعتبرة، إن وجدت، مع القوائم المالية المدققة؛
- ينبغي أن يتفق المدقق مع الإدارة للحصول على المعلومات الأخرى قبل إصدار تقريره وإلا، يقرأها لاحقا.

ثانيا: التعارضات المعتبرة المحددة في المعلومات الأخرى المحددة قبل إصدار تقرير المدقق

- إذا حدد المدقق تعارضات جوهرية تستوجب مراجعة القوائم المالية المدققة وترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة، ينبغي أن يعدل المدقق رأيه في التقرير وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق 705 المذكور سابقا؛

- إذا حدد المدقق تعارضات جوهرية تستوجب مراجعة المعلومات الأخرى وترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة، ينبغي أن يبلغ المدقق هذه المسألة إلى المكلفين بالحوكمة(باستثناء إذا كانوا مشاركين في الإدارة)، وأن يقوم بما يلي:

- إدراج المسألة كفقرة أخرى في تقريره بعنوان "أمر آخر" تصف التعارض وفقا للمعيار الدولي للتدقيق 706؛
- الامتناع عن إصدار تقريره والانسحاب من مهمة التدقيق إذا كان ذلك مسموحا بموجب قانون أو تشريع.

ثانيا: التعارضات المعتبرة المحددة في المعلومات الأخرى المحددة بعد إصدار تقرير المدقق

- إذا حدد المدقق تعارضات جوهرية تستوجب مراجعة القوائم المالية المدققة، ينبغي أن يتبع المدقق المتطلبات ذات العلاقة في معيار التدقيق الدولي 560 "الأحداث اللاحقة"
- إذا حدد المدقق تعارضات جوهرية تستوجب مراجعة المعلومات الأخرى وترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة، ينبغي أن يبلغ قلقه إلى المكلفين بالحوكمة (باستثناء إذا كانوا مشاركين في الإدارة)، وان يتخذ إجراء مناسب.

رابعا: الاختلالات الجوهرية في المعلومات الأخرى غير المرتبطة بالمسائل التي تظهر في القوائم المالية

إذا اكتشفها المدقق ولم تصححها الإدارة (أو المكلفين بالحوكمة)، ينبغي عليه أخذ إجراء مناسب آخر.

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص742.

المطلب الرابع: معايير المجالات المتخصصة

وتتمثل في المعيار رقم 800 وفي المعيار رقم 805 وفي المعيار رقم 810.

1- المعيار رقم 800:الاعتبارات الخاصة – تدقيق قوائم مالية معدة وفقا لإطار محاسبي خاص

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1-1- نطاق المعيار[1]

يتناول المعيار الاعتبارات (أو المظاهر) الخاصة من أجل تطبيق معايير التدقيق الدولية عند تدقيق قوائم مالية معدة وفقا لإطار محاسبي خاص، ولا يلغي هذا المعيار متطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى.

1-2- هدف المدقق

يكمن هدف المدقق أثناء تدقيق قوائم مالية معدة وفقا لإطار محاسبي خاص، في تناول الاعتبارات الخاصة بشكل مناسب أثناء قبول المهمة، تخطيط وتنفيذ المهمة وتكوين وإعداد تقارير حول القوائم المالية.

1-3- المتطلبات[2]

أولا: الاعتبارات عند قبول المهمة

- يجب على المدقق أن يحدد مدى قبول الإطار المحاسبي المطبق من أجل إعداد القوائم المالية؛
- عند تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي خاص، على المدقق فهم:
  - الهدف الذي أعدت القوائم المالية من أجله والمستخدمون المقصودون؛
  - العناصر التي تتخذها الإدارة لتحديد كون إطار إعداد القوائم المالية المطبق مقبولا في الظروف.

ثانيا: الاعتبارات عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

- يجب على المدقق أن يمتثل لجميع معايير التدقيق الدولية الملائمة لعملية التدقيق وهل يتطلب ذلك اعتبارات خاصة في ظروف المهمة.
- في حال تم إعداد القوائم المالية وفقا لأحكام عقد ما، على المدقق فهم كل التفسيرات الجوهرية للعقد الذي أبرمته الإدارة من أجل إعداد القوائم المالية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **نفس المرجع أعلاه**، ص .54

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، www.ifac.org/IAASB، تاريخ الاطلاع 2015/07/28.

ثالثا: تكوين رأي واعتبارات إعداد التقرير

- يجب على المدقق أن يقيم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى أو تصف بشكل مناسب إطار إعداد القوائم المالية المطبق. وعلى المدقق في حال تم إعداد القوائم المالية بموجب أحكام عقد أن يقيم ما إذا كانت القوائم المالية تصف بشكل مناسب أي تفسيرات جوهرية للعقد الذي بنيت القوائم المالية على أساسه؛

- يجب أن يبين تقرير المدقق الهدف الذي تم من أجله إعداد القوائم المالية و، إذا دعت الحاجة، المستخدمين المقصودين أو الإشارة إلى الملاحظة في الملاحق التي تحتوي على تلك المعلومات؛

- يجب أن يتضمن تقرير المدقق فقرة تأكيد على مسألة ما تنبه المستخدمين إلى أن القوائم المالية معدة وفقا لإطار محاسبي خاص وأن القوائم المالية نتيجة لذلك يمكن ألا تكون مناسبة لهدف آخر

2- المعيار رقم 805: الاعتبارات الخاصة – تدقيق قائمة مالية مفردة أو عنصر أو حساب أو بند محدد

فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

2-1- نطاق المعيار

يتناول المعيار الاعتبارات الخاصة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية أثناء تدقيق قائمة مالية مفردة أو مكونة أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية معدة وفقا لإطار الأهداف العامة أو خاصة.

2-2- أهداف المدقق

يتلخص هدف المدقق أثناء تدقيق قائمة مالية مفردة أو مكونة أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، في تناول الاعتبارات الخاصة بشكل مناسب أثناء قبول المهمة، تخطيط وتنفيذ المهمة وتكوين وإعداد تقارير حول القائمة المالية المفردة أو المكونة أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية.

2-3- المتطلبات[1]

أولا: الاعتبارات عند قبول المهمة

- عند تدقيق قائمة مالية مفردة أو مكونة أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، يجب على المدقق أن يمتثل لجميع معايير التدقيق الدولية الملائمة لعملية التدقيق، بغض النظر عما إذا كان المدقق مشاركا أيضا أو لا في تدقيق المجموعة الكاملة من القوائم المالية. لكن عندما لا يكون مشاركا، عليه تحديد إمكانية تطبيق كل المعايير.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي ، **مرجع سبق ذكره** ، 2002،ص ص147-148.

- عند تدقيق قائمة مالية مفردة أو مكونة أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الصيغة المتوقعة للرأي مناسبة في الظروف.

ثانيا: الاعتبارات عند التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها

عند تخطيط وتنفيذ تدقيق قائمة مالية مفردة أو مكونة أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، على المدقق أن يكيف جميع معايير التدقيق الدولية الملائمة لعملية التدقيق حسب اللزوم في ظروف العملية[1]

ثالثا: تكوين رأي واعتبارات إعداد التقرير

- عند تكوين رأي وإعداد تقارير حول قائمة مالية مفردة أو مكونة أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، على المدقق أن يطبق المتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 700، وأن يتم تكييفها حسب الضرورة في ظروف العملية.

- إذا شارك المدقق في عملية إعداد تقرير حول قائمة مالية مفردة أو مكونة أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية إلى جانب عملية تدقيق المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمؤسسة، على المدقق أن يبدي رأيا منفصلا حول كل عملية.

3- المعيار رقم 810: الاعتبارات الخاصة – التقرير على قوائم مالية ملخصة

نبرز بإيجاز فيما يلي نطاق المعيار، هدف المدقق ومتطلبات المعيار.

3-1- نطاق المعيار

يتطرق المعيار إلى واجبات المدقق المتعلقة بعملية إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية من قبل المدقق نفسه.

3-2- أهداف المدقق

- تحديد ما إذا كان من المناسب قبول مهمة يكون هدفها إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة؛

- اذا تمت المشاركة في إعداد تقارير حول البيانات المالية الملخصة، يجب تكوين رأي حول البيانات المالية الملخصة بناءا على تقييم الاستنتاجات المستقاة من الأدلة التي تم الحصول عليها، والتعبير عن ذلك الرأي تعبيرا صريحا من خلال تقرير خطي يصف أيضا أساس ذلك الرأي[2].

---

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين ، **مرجع سبق ذكره** ، 2010،ص763.

[2] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 783.

3-3- المتطلبات

- لا يقبل المدقق مهمة إعداد تقرير حول قوائم مالية ملخصة، إلا إذا كان مشاركا في تنفيذ تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، للقوائم المالية المدققة (أي القوائم المالية التي تشتق منها القوائم المالية الملخصة)؛

- على المدقق أن يتبع الإجراءات الآتية وأي إجراءات أخرى ضرورية وأساسية لرأيه حول القوائم المالية الملخصة؛

– تقييم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح عن طبيعتها الملخصة وتحدد القوائم المالية المدققة؛

– مقارنة القوائم المالية الملخصة مع المعلومات المقابلة في القوائم المالية المدققة لتحديد توافقها أو إعادة حسابها؛

- يجب أن يحتوي رأي المدقق غير المعدل على إحدى العبارات الآتية:

– القوائم المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المدققة وفقا للمعايير المطبقة؛

– القوائم المالية الملخصة عبارة عن ملخص عادل للقوائم المالية المدققة وفقا للمعايير المطبقة.

- يجب أن يشمل تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة على:

– عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل وموجه إلى المخاطب؛

– فقرة افتتاحية تحدد القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المدققة وتقرير المدقق حولها وتاريخه؛

– وصف لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقا للمعايير المطبقة وتبيان مسؤولية المدقق عن رأيه؛

– فقرة تعبر بوضوح عن رأي المدقق، توقيعه، تاريخ التقرير وعنوان المدقق.

- إذا لم تكن القوائم المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع، أو أنها ليست عبارة عن، ملخص عادل للقوائم المالية المدققة ولم توافق الإدارة على التغيرات الضرورية، يعبر المدقق عن رأي سلبي.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل نجد أن المعايير الدولية للمراجعة هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من قبل المستويات المهنية الدولية، والتي لا يتعارض بالمرة مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية ولا تمنع أية دولة من إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها من ناحية أخرى.

جاءت هذه المعايير لتقليل التفاوت وتضييق الهوة بين الممارسات المهنية والأطر النظرية للمراجعة بين الدول وذلك عن طريق تقديم معايير أو أدلة دولية (غير إجبارية) تلقى القبول العام وتخدم مصلحة المراجعين والمستفيدين من أعمالهم على حد السواء، حيث أنها حظيت بالقبول من طرف المراجعين نفسهم لتوحيد ممارساتهم محليا وبين الدول، وحظيت بالقبول من طرف مستخدمي مخرجات المراجعة حتى يطمئنوا بعمل المراجع، كما حظيت بالقبول من طرف المؤسسات محل المراجعة حتى تحضر نفسها لاستقبال المراجعين ومساعدتهم في أعمالهم.

وقد نابت لجنة المعايير الدولية للمراجعة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في إصدار المعايير الدولية للمراجعة وتم إصدارها حسب تسلسلها الزمني و وفقا للأهمية النسبية لكل معيار، ثم تولى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية تعديل المعايير القديمة وإصدار معايير جديد حسب المتطلبات المهنية.

وفي ضل الظروف الراهنة والتي تلزم جميع الدول بالخروج من عزلتها والتفتح على العالم، زاد الاهتمام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، وصار من الضروري الأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للمراجعة من طرف كل دولة تريد اقتحام الأسواق العالمية وذلك لما يميز هذه المعايير من تسهيل لعملة التواصل والاستفادة من المعلومات (الموحدة) وتقليل التكلفة والوقت اللازم للترجمة وتعديل تقارير المراجعين.

ومن خلال دراسة الإطار المفاهيمي والتنظيمي للمعايير الدولية للتدقيق من حيث أهميتها وأهدافها واللجنة التي تشرف على إعدادها ونشرها وكيفية تبويبها، تم التوصل إلى أنها تنقسم إلى ثلاثة مجموعات كبيرة تتمثل المجموعة الأولى في معايير المبادئ العامة والمسؤوليات والتخطيط وتقييم الخطر، وتتمثل المجموعة الثانية في المعايير المتعلقة بالإثبات، والمصادقات الخارجية، والأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية، ومعايير عينات التدقيق، والتقديرات المحاسبية، والأطراف ذات العلاقة، ومعايير الأحداث اللاحقة، الاستمرارية والإقرارات الخطية، وأخيرا معايير الاستفادة من عمل الآخرين ونهاية المراجعة والتقرير عنها، أي أن هذه المعايير تغطي كل عمل المدقق منذ قبوله العهدة حتى انجاز تقاريره وهي تكمل بعضها البعض كما رأينا عند عرضها ولهذا يجب تطبيقها بالكامل حين تكون ظروف تطبيقها قائمة وبالتالي على الدول الراغبة في تطبيقها، أن تتبناها كاملة وليس جزء منها فقط.

الفصل الثالث:

تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي

تمهيد

قبل التطرق إلى واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وإمكانية تكييفها للمعايير الدولية للتدقيق، نحاول عرض وتقييم طريقة تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة وما نتج عن ذلك من صعوبات، كما نحاول إبراز المسار الذي مرت به المحاسبة في الجزائر التي اعتمدت بعد الاستقلال في ميدان المحاسبة على المخطط المحاسبي العام الفرنسي ولعدم مسايرته للتوجهات الاقتصادية ، تم استبداله بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 1976 وكان أكثر مسايرة لتحقيق الأهداف التي كانت تسعى الدولة لتحقيقها عند إعداده، إلا أنه بقي يعاني من عدة نقائص، بسبب عدم مسايرته للتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي وطنيا ودوليا، فبعد التحول إلى نظام اقتصاد الحر وفي ظل الإصلاحات الاقتصادية المنتهجة، لم تبقى المحاسبة وسيلة للإثبات وأداة لتحديد وحساب الضريبة فقط، وإنما أداة ضرورية لأطراف عديدة على رأسها المستثمرون في اتخاذ القرارات وإجراء المقارنات بين المؤسسات، لذلك فإن الإبقاء على تطبيق هذا المخطط بدون إعادة إصلاحه وتكييفه بشكل جوهري في ظل الظروف الجديدة، قد يزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية، ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي، الذي أصبحت الممارسة المحاسبية فيه مستندة لإطار مرجعي دولي يحكم عملية التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، من خلال انتشار تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) دوليا، والتي تختلف بشكل جوهري عن المخطط الوطني للمحاسبة، وهو ما كان له أثر في قيام المجلس الوطني للمحاسبة بالتفكير في إجراء إصلاح على المخطط، ومحاولة تكييفه مع المستجدات الاقتصادية الوطنية والدولية، والذي نتج عنه إعداد النظام المحاسبي المالي، المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، حيث اشتمل على إطار تصوري للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للمحاسبة التي كانت سارية المفعول سنة 2004، تاريخ بداية إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي، حيث تمت المصادقة عليه سنة 2007، الأمر الذي جعل الجزائر تتبنى المعايير الدولية للمحاسبة بطريقة ضمنية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ الفاتح جانفي 2010، وعليه يتم توضيح نتائج هذا التبني وتقييمه في المباحث الآتية:

المبحث الأول: من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبة

المبحث الثالث: نتائج تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي

المبحث الرابع: ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

المبحث الأول: من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

نظرا للنقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني، وعدم مسايرته للتغيرات التي حصلت على الصعيد الوطني والدولي، بات من الضروري التفكير في إصلاحه، فجاءت في بادئ الأمر فكرة الإبقاء على شكله الحالي وإدخال عليه بعض التعديلات لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي على المستوى الداخلي والخارجي أو تزويده ببعض النصوص التقنية المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، لكن تم التخلي عنه في الأخير وتم اعتماد استراتيجية توحيد محاسبي نتج عنها ميلاد نظام محاسبي مالي جديد وكان ذلك بالقانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 وما تبعه من مراسيم تنفيذية وقرارات تطبيقية وتعليمات ومذكرات.

المطلب الأول: نقائص المخطط الوطني للمحاسبة

كان المخطط الوطني للمحاسبة أكثر مسايرة لتحقيق الأهداف التي كانت تسعى الدولة لتحقيقها عند إعداده، لكونه كان أقرب لتلبية احتياجات الاقتصاد الوطني الموجه من المخطط المحاسبي العام الذي كان قبله، إلا أنه رغم ذلك بقى يعاني من عدة عيوب ونقائص تخص المخطط نفسه، ونقائص أخرى تخص البيئة الاقتصادية، خاصة منذ أن تخلت الجزائر عن نظام الاقتصاد المخطط وانتهجت نظام الاقتصاد الحر، وما يميز هذا الأخير من انفتاح اقتصادي وسيادة المنافسة على نواحي الحياة الاقتصادية، في ظل العولمة وتوسعها في الاقتصاديات الدولية، والتي نتج عنها ظهور معايير محاسبية عالمية موحدة.

1- نقائص الحسابات

من بين نقائص الحسابات المتعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة نذكر[1]:

- لم يميز المخطط الوطني للمحاسبة بين الأصول الجارية و الأصول غير الجارية؛
- يتضمن صنف الاستثمارات عنصر المصاريف الإعدادية، التي تعتبر حسب المخطط الوطني للمحاسبة من الاستثمارات بينما في الواقع هي عبارة عن مصاريف كما تشير لذلك تسميتها؛
- أهمل المخطط الوطني للمحاسبة تصنيف الاستثمارات المالية ضمن الاستثمارات، وصنفها ضمن الحقوق؛
- لم يميز المخطط الوطني للمحاسبة بين الخصوم الجارية و الخصوم غير الجارية؛
- مجموع صنف الأعباء يمكن أن يعط قيمة للتكاليف أكبر من التكاليف الحقيقية، وذلك لكون بعض التكاليف مسجلة مرتين في السنة، مثل ما هو عليه الحال مع المصاريف الإعدادية التي تسجل في المرحلة الأولى حسب طبيعتها في الصنف السادس، ثم تسجل في الحساب رقم 699 "مخصصات استثنائية" عند الإطفاء السنوي للمصاريف الإعدادية،

---

[1]- رشيد سفاحلو، **النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011، ص .79

- يوجد ضمن صنف النواتج كل من الحساب رقم 75 "تحويل تكاليف الإنتاج" والحساب رقم 78 "تحويل تكاليف الاستغلال"، رغم أنهما لا يمثلان إيرادات حقيقية، باعتبارهما حسابان وسبطيان خصصهما المخطط الوطني للمحاسبة لتصحيح التكاليف، وعليه فوجودهما من شأنه أن يُصعب القراءة الجيدة لحسابات صنف النواتج.

2- نقائص متعلقة بتنظيم المحاسبة والتسجيل المحاسبي

النقائص المتعلقة بتنظيم المحاسبة والتسجيل المحاسبي والتقييم لعناصر القوائم المالية كثيرة، نذكر منها:

- تسجل وتقيم مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد أساسا على التكلفة التاريخية[1] فقط دون مراجعة ذلك التقييم بالاستناد إلى طرق أخرى للتقييم حتى لا تفقد القوائم المالية مصداقيتها وقدرتها على التمثيل الصادق للوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

- لا يمكن للمؤسسة أن تسجل لديها أصول تحصلت عليها بواسطة قرض إيجاري (Crédit-bail) ضمن أصولها، لأنها ليست مالكة لها، بينما الواقع الاقتصادي يقتضي تسجيلها ضمن الأصول، لأن المؤسسة تملك الرقابة والسيطرة عليها وتستفيد منها، وليس اشتراط ملكيتها فقط؛

- لم يجبر المخطط الوطني للمحاسبة المؤسسات على مسك دفتر الأستاذ؛

- لم يعالج المخطط الوطني للمحاسبة بعض العمليات مثل البنايات المنجزة على أراضي الغير، الاندماج التصفية، الضرائب المؤجلة؛

- خلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري، امتيازات المرفق العام، عقارات التوظيف وغيرها[2].

3- نقائص القوائم المالية

يمكن تلخيص النقائص المتعلقة بالقوائم المالية فيما يلي[3]:

---

[1]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص:158.

[2]- كتوش عاشور:" **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**"، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ص 295.

[3]- الحاج نوي، **إنعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2008/2007، ص:98 .

- القوائم المالية المطلوبة كثيرة ومتعددة ، وهي بنفس العدد(17 جدول) لكل المؤسسات الخاضعة لأحكام المخطط الوطني للمحاسبة مهما كان حجمها أو نشاطها؛
- في الميزانية لا تظهر معطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة وتحديد اتجاه المركز المالي للمؤسسة، كما أنه ضمن الأصول والخصوم في الميزانية، لا تظهر بعض المجاميع الهامة مثل الأصول الثابتة، الأصول المتداولة، الأموال الدائمة، الديون أو الحقوق الطويلة والقصيرة الأجل.
- في جدول حسابات النتائج لا تظهر معطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة وتحديد اتجاه أداء المؤسسة، ولم يعتمد بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي مثل الفائض الخام للاستغلال أو طاقة التمويل الذاتي، ولا يسمح جدول حسابات النتائج بتقديم رقم الأعمال بشكل واضح، بحيث يكون موزعا بين مبيعات البضائع ، والإنتاج المباع وأداء الخدمات ؛
- أهمل المخطط الوطني للمحاسبة جدول تدفقات الخزينة (التدفقات النقدية)، الذي يهدف إلى تحليل التغيرات الحاصلة في الخزينة وتفسير شكلها ومحتواها.

4- عدم توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

لا يتوافق المخطط الوطني للمحاسبة مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) بسبب النقائص المذكورة أعلاه، بالإضافة إلى نقائص أخرى نذكر منها[1]:

- لم يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة إطارا تصوريا يهدف إلى إعطاء تمثيل نافع للمؤسسة ويكون دليلا لإعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات ويحدد أهداف القوائم المالية وخصائصها النوعية، و المصطلحات المستعملة و المبادئ والاتفاقيات المحاسبية المطبقة، ويعرّف عناصر القوائم المالية وطرق تقييمها.
- لم يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة معايير محاسبية مستمدة نصوصها من المعايير المحاسبة الدولية التي تعتبر أحكام تطبيق الإطار التصوري، حيث تشرح كيفية التسجيل المحاسبي والتقييم وكذلك العرض في القوائم المالية للعمليات والأحداث الاقتصادية التي وقعت في المؤسسة؛ مما يسمح بالحصول على معلومة مالية عالية الجودة، سهلة الفهم من طرف المستثمرين، ملائمة لاتخاذ القرارات، موثوق بها في الأسواق المالية وقابلة للمقارنة قي الزمان والمكان.

لا يمكن إذن للمخطط الوطني للمحاسبة أن يتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) لأنه صمم لفترة سابقة تميزت بانتهاج نظام الاقتصاد المخطط، ولم يتم إعادة النظر فيه بشكل جوهري، وعليه فإنه مع انتقال الجزائر وتحولها نحو نظام الاقتصاد الحر، وإبرام اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والسعي المتواصل للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، يجعل من الضروري القيام بإصلاحات محاسبية ضمن الإصلاحات الاقتصادية المنتهجة،

---

[1]- عبد القادر بكيحل، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2008/2007، ص:12.

يكون الهدف منها إما تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع التغيرات الحاصلة على الصعيدين الوطني والدولي وإما استبداله بنظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع الإصلاحات المنتهجة من جهة كما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من جهة أخرى وهذا ما يتم معرفته في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: ميلاد النظام المحاسبي المالي

نظرا للنقائص الموجودة في المخطط الوطني للمحاسبة، وعدم مسايرته للتغيرات التي حصلت على الصعيد الوطني والدولي، بات من الضروري التفكير في إصلاحه، فجاءت في بادئ الأمر فكرة الإبقاء على شكله الحالي وإدخال عليه بعض التعديلات لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي على المستوى الداخلي والخارجي أو تزويده ببعض النصوص التقنية المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، لكن تم التخلي عنه في الأخير وتم اعتماد إستراتيجية توحيد محاسبي نتج عنها ميلاد النظام المحاسبي المالي وكان ذلك بالقانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 وما تبعه من مرسومين تنفيذيين وقرارات تطبيقية وتعليمات ومذكرات.

1- محاولة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة[1] (أعمال لجنة PCN)

بعدما تم التفكير في القيام بإصلاح على المخطط الوطني للمحاسبة لتكييفه مع التغيرات الحاصلة، أوكلت هذه المهمة للمجلس الوطني للمحاسبة، الذي أنشء في سنة 1996، للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية.

بعد أن أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الرسمية للتوحيد المحاسبي في الجزائر، تم تكليفه من طرف وزارة المالية في 28 مارس 1998، بمراجعة المخطط الوطني للمحاسبة لتكييفه مع تحولات الاقتصاد الوطني ، فكوّن المجلس فوج عمل للنظر والتفكير في مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة. وسرعان ما تمت المصادقة على خطته، تحول الفوج إلى لجنة المخطط الوطني للمحاسبة.

في إطار مهمتها قامت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة بإعداد استبيانان (Questionnaires)، يحتويان على أسئلة خاصة بتقييم المخطط ويطلب الإجابة عنها، أرسل الأول لممارسي مهنة المحاسبة في جانفي 1999، وأرسل الثاني كذلك إلى ممارسي مهنة المحاسبة في جويلية 2000. وأخذا بالأجوبة المقدمة عن الاستبيان الأول، اختارت الجنة مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة وعدم تغييره، حتى لا يتم التأثير على الممارسة المحاسبية، وكذلك بالنظر لارتفاع تكلفة الإصلاح المحاسبي.

[1] عبد القادر بكيحل، المرجع السابق، ص:14.

وأعدت اللجنة في فيفري 2000، تقريرا أوضحت فيه مختلف الاقتراحات التي وضعتها بغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة، والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الشاملة. ولكن توقفت أعمال اللجنة في فيفري 2001.

2- اقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي للجزائر (البدائل المتاحة)

بعد إن توقفت أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في سنة 2001، ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي محل مناقصة، تم على إثرها قيام المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بمهمة الإصلاح المحاسبي بتمويل من البنك العالمي، وبعد دراسته للمخطط الوطني للمحاسبة، قام فوج العمل التابع للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتقديم ثلاثة (03) مقترحات لإصلاحه، وقدمها للمجلس الوطني للمحاسبة الجزائري من أجل اختيار المقترح الأمثل، وكانت المقترحات الثلاثة كما يلي[1]:

- الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛
- الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة ببنيته وهيكله، مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية؛
- إعداد نظام محاسبي جديد استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

3-الموافقة على الاقتراح الثالث و إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي

بعد تقديم المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي لمقترحاته الثلاثة، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري بعد دراستها من طرف الهيئات التابعة له باختيار المقترح الثالث وذلك باعتماد المجلس على إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني للمحاسبة بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي، المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من مختلف الجوانب، لاسيما القوائم المالية، الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، المستعملين للمعلومة، المبادئ المحاسبية، وقواعد التسجيل والتقييم.

ويعبّر هذا الاختيار عن تغير جذري[2] مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة، بالتوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، المعترف بها دوليا والمطبقة في دول عديدة من العالم من بينها دول

---

[1]- مداني بن بلغيث، **مرجع سبق ذكره** ص: .173

[1] Amar Kaddouri et Ahmed Mimeche,**Cours de comptabilité financière Selon les Normes** (IAS/IFRS) et le SCF 2007, Enag Edition, Alger, 2009, p 39.

الاتحاد الأوروبي، وتم إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المجددة إلى غاية 2004 سنة الانتهاء من كتابة المشروع الذي لم يتم التصديق عليه إلى غاية 25 / 11 / 2007، ولم يدخل حيز التطبيق حتى الفاتح جانفي 2010.

المطلب الثالث: القوانين المنظمة للنظام المحاسبي المالي

يستمد النظام المحاسبي المالي قوته القانونية من قوة القوانين والمراسيم المنظمة له والمتمثلة في القانون 11/07 ومرسومين تنفيذيين وقرار التطبيق، بالإضافة إلى قوانين المالية السنوية والتكميلية وتعليمات نتطرق بإيجاز إلى كلا منها فيما يأتي:

1- القانون[1] رقم 07 / 11 المؤرخ في 25 / 11 / 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي

تضمن هذا القانون 43 مادة قسمت على سبعة فصول، نلخصها فيما يلي:

- **الفصل الأول بعنوان التعاريف ومجال التطبيق،** حيث جاء فيه:
  - تعريف المحاسبة المالية؛ (المادة 3)؛
  - الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المعنيون بمسكها؛(المادة 4)؛
  - إمكانية مسك محاسبة مالية مبسطة. (المادة 5)
- **الفصل الثاني بعنوان الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية،** حيث جاء فيه:
  - مضمون النظام المحاسبي المالي (المادة 6)؛
  - تعريف وهدف الإطار التصوري الذي اعتبره القانون دليلا لإعداد المعايير المحاسبية(المادة 7)؛
  - الغرض من المعايير المحاسبية التي اعتبرها القانون بأنها تحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والمنتجات كما تحدد محتوى الكشوف المالية وكيفية عرها؛(المادة 8)؛
  - مدونة حسابات(المادة 9).
- **الفصل الثالث بعنوان تنظيم المحاسبة،** وجاء فيه:
  - العمليات الإجبارية؛(من المادة 10 حتى المادة 16)
  - الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية؛؛(من المادة 17 حتى المادة 23)
  - شروط وكيفية مسك محاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي(المادة 24)
- **الفصل الرابع بعنوان الكشوف المالية،** وجاء فيه:
  - محتوى الكشوف المالية؛(المادة25)
  - هدف الكشوف المالية، تاريخ وكيفية عرضها. ؛(من المادة 26 حتى المادة 30)

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2007/11/25، العدد 74.

- **الفصل الخامس بعنوان الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة وجاء فيه:**
  - إلزام كل شركة أم بإعداد وعرض كشوف مالية مدمجة (من المادة 31 حتى المادة 33)
  - إلزام المجموعات الاقتصادية بإعداد وعرض حسابات مركبة(من المادة 34 حتى المادة 36)
- **الفصل السادس بعنوان تغيير التقديرات والطرق المحاسبية**
  - الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية (المادة 37 والمادة 38)
  - كيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية(المادة 39 والمادة 40)
- **الفصل السابع بعنوان أحكام ختامية** وجاء فيه:
  - تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ (01 / 01 / 2009) الذي أجل إلى 01 / 01 / 2010 بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008؛
  - الإلغاء التلقائي للمخطط الوطني للمحاسبة مباشرة بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ.

ورد في هذا القانون **تسعة ارجاءات** (تأجيلات) إلى المرسوم التنفيذي 08 / 156 **وإرجاء واحد** إلى المرسوم التنفيذي 09 / 110، من أجل تحديد شروط وكيفيات تطبيق المواد التي وردت فيها هذه التأجيلات.

2- المرسوم التنفيذي[1] رقم 08 / 156 المؤرخ في 26 / 05 / 2008

جاء هذا المرسوم بـ 44 مادة تضمنت تطبيق أحكام القانون 07 /11 المذكور أعلاه و خاصة **التسعة مواد** التي وردت فيها تأجيلات وتطرق إلى المحاور الآتية:

- **غرض، هدف ومحتوى الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛**
- **المعايير المحاسبية**[2] حيث عرفها بأنها الوسائل أو النصوص التقنية التي تحدد طرق تقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية وصنفها إلى:
  - **المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات؛**
  - **معايير ذات الصفة الخاصة؛**
  - **المعايير المحاسبية المحددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.**
- **مدونة حسابات؛**
- **الكشوف المالية؛**
- **الحسابات المدمجة** حيث تطرق إلى تعريف الرقابة وطرق الإدماج؛
- **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛**

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2008/05/28، العدد27.

[2] نتطرق بالتفصيل إلى المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري في المبحث الثاني.

➢ **المحاسبة المالية المبسطة والكشوف المالية الخاصة بها.**

جاء في هذا المرسوم 16 **إرجاء** (تأجيل) إلى القرار الصادر عن الوزير المكلف بالمالية.

3- المرسوم التنفيذي[1] رقم 09 / 110 المؤرخ في 07 / 04 / 2009

جاء هذا المرسوم بـ 26 مادة تضمنت تطبيق أحكام المادة 24 من القانون 11/07 المذكور أعلاه حيث حدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي و أوجب على كل محاسبة ممسوكة بنظام الإعلام الآلي أن تلبي مقتضيات الحفظ والعرف والآمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

4- قرار[2] التطبيق المؤرخ في 26 / 07 / 2008

ينقسم هذا القرار إلى جزأين.جزء يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وجزء يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

4-1- قرار مؤرخ في 26 / 07 / 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

جاء هذا القرار بـ 5 مواد تضمنت تطبيق أحكام 15 مادة من المرسوم التنفيذي 156/08 وذلك في ثلاثة ملاحق نبرزها فيما يلي:

4-1-1- الملحق الأول: نظام المحاسبة المالية

قسم هذا الملحق إلى الأبواب الثلاثة الآتية:

➢ **الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات**

جاء في هذا الباب **محتوى جزء من المعايير المحاسبية** المنصوص عليها في المادة 8 من الفصل الثاني من القانون 11/07 و في المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكورين أعلاه، و هي المعايير التي تحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات. كما ورد في هذا الباب محتوى **معايير أخرى** لم تنص عليها المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 ولكن نص عليها الفصل الخامس والفصل السادس من القانون 11/07 كما رأينا ذالك سابقا ، والمتمثلة على الترتيب في:

- الإدماج وتجمع الكيانات؛
- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان.

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في2009/04/08، العدد 21.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2009/03/25، العدد 19.

- **الباب الثاني: عرض الكشوف المالية**

جاء في هذا الباب محتوى الجزء الثاني من المعايير المنصوص عليها في المادة 8 من الفصل الثاني من القانون 11/07 المذكور سابقا، وهي المعايير التي تحدد محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

كما ورد في هذا الباب نماذج للكشوف المالية.

- **الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها**

جاء في هذا الباب بمدونة حسابات ذات رقمين اثنين الواجبة التطبيق في جميع الكيانات، ومدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام وقواعد سيرها.

4-1-2- الملحق الثاني: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة

عالج هذا الملحق المحاور التالية:

- متابعة العمليات الجارية خلال السنة المالية؛
- مبادئ تصحيحات آخر السنة المالية؛
- الكشوف المالية السنوية.

4-1-3- الملحق الثالث: معجم تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية

اختتم هذا القرار بمعجم لقائمة التعاريف لـ 99 مصطلح ورد في النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر هذا المعجم جزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي المالي وبدونه لا يمكن فهم بعض المصطلحات والكلمات الدالة التي استعملت في النصوص القانونية والتنظيمية المذكورة سابقا.

4-2- قرار مؤرخ في 26 / 07 / 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

تطبيقا للمادة 43 من المرسوم التنفيذي 156/08 جاء هذا القرار بثلاثة مواد وحدد حسب كل نشاط أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين من أجل مسك محاسبة مالية مبسطة.

5- قوانين المالية السنوية والتكميلية والتعليمات والمذكرات

تعتبر قوانين المالية السنوية والتكميلية والتعليمات التي بدأت تصدر منذ سنة 2008 مكملة للقوانين السابقة المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، مثل التعليمة رقم 02 المؤرخة في 09/10/29 المتعلقة بأول تطبيق والمذكرات الملحقة بها. (أنظر محتوى المذكرة المتعلقة بالتثبيتات المعنوية في الملاحق).

المطلب الرابع: التنظيم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وأهميته بالنسبة إلى المراجعة

فرض النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات الخاضعة له تنظيم للمحاسبة المالية حيث أوجب على كل مؤسسة أن تحدد الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم للمحاسبة يسهل إجراء الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية. وبين الفصل الثالث من القانون 11/07 المذكور سابقا، كيفية تنظيم المحاسبة وذلك من المادة 10 حتى المادة 24، حيث بينت هذه المواد العمليات الإجبارية المفروضة وذكرت بمبدأ عدم المقاصة ومبدأ القيد المزدوج، وتطرقت إلى الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية، وشروط مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. كما بينت المادة 30 من نفق القانون، تاريخ إقفال السنة المالية.

1- العمليات الإجبارية

تتمثل العمليات الإجبارية فيما يلي[1]:

- يجب أن تستوفى المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها و عرضها وتبليغها؛
- يحدد كل كيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية و الخارجية على السواء،
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية المذكورة سابقا؛
- تكون أصول و خصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل **جرد** من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل ، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

2- مبدأ عدم المقاصة ومبدأ القيد المزدوج المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

إضافة إلى **التسعة مبادئ** المذكورة سابقا والتي وردت في الإطار التصوري للمحاسبة المالية، ورد مبدأ عدم المقاصة في المادة 15 من القانون 11/07 المذكور سابقا، وجاء مبدأ القيد المزدوج في المادة 16 منه.

2-1- مبدأ عدم المقاصة

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية.

---

[1]- من المادة 10 حتى المادة 14 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

2-2- مبدأ القيد المزدوج

تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى " القيد المزدوج " الذي ينص على أن كل تسجيل محاسبي يمس على الأقل حسابين اثنين احدهما مدين والأخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

3- الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية

وردت الوثائق الثبوتية في المواد 17 حتى 19 من القانون 11/07 المذكور سابقا، أما الدفاتر المحاسبية وردت في المواد 20 حتى 23 منه.

3-1- الوثائق الثبوتية

حدد النظام المحاسبي المالي الوثائق الثبوتية الإجبارية وكيفية مسكها وذلك على النحو الآتي[1]:

- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.

3-2- الدفاتر المحاسبية الإجبارية

تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة[2]؛

- يتفرع الدفتر اليومي و الدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة و السجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان؛
- تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة و الأعباء و منتجات الكيان.

---

[1]- من المادة 17 حتى المادة 19 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

[2]- المواد 20، 21 و23 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فان الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)؛

- يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة؛
- تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10)سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛
- يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد؛
- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة و المؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

4- إمكانية مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي

تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، ويجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ و العرف و الأمن و المصداقية واسترجاع المعطيات[1].

5- تاريخ إقفال السنة المالية

- مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية[2] ؛

- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهرا لاسيما في الحالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

6- أهمية التنظيم المحاسبي الوارد في النظام المحاسبي المالي بالنسبة للمراجعة

بين النظام المحاسبي المالي بموجب أحكام المواد المذكورة أعلاه، كل ما يجب على المؤسسة الالتزام به وبالتالي هذا يسهل من عمل المراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وعند التحقق من امتثال المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية حتى تكون له فكرة منذ الوهلة الأولى على الانضباط داخل المؤسسة قبل البدء في عمليات الفحص والتحقق.

---

[1]- المادة 24 من المرجع المذكور سابقا.

[2]- المادة 30 من المرجع المذكور سابقا.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبة

بهدف مسايرة التحديات الاقتصادية التي طرأت على المستوى الداخلي والخارجي للبلاد، جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بمعايير[1] محاسبية مستمدة نصوصها من نصوص المعايير المحاسبية الدولية، وأعطى لها قوة القانون حيث أدرجها ضمن النظام المحاسبي المالي بموجب **المادة 6** من القانون 11/07 المذكور سابقا، التي نصت على أن النظام المحاسبي المالي **يتضمن** إطارا تصوريا ومدونة حسابات **ومعايير محاسبية** التي هي موضوع دراسة هذا المبحث.

وأضافت **المادة 8** من القانون 11/07 المذكور سابق، بأن المعايير المحاسبية تحدد:

- **قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء و المنتوجات؛**
- **محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.**

كما نصت **المادة 29** من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، بأن المعايير المحاسبية المنصوص عليها في المادة 8 من القانون 11/07 المذكور سابق، تشكل النصوص التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية، والمصنفة بواسطة **المادة 30** من نفس المرسوم إلى:

- معايير متعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات نلخصها في المطلب الأول من هذا المبحث؛
- معايير ذات الصفة الخاصة، نلخصها في المطلب الثاني.

أما المعايير المحددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها، نلخصها في المطلب الثالث.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات

تتكون هذه المعايير من القواعد العامة والقواعد الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، نبين فيما يلي المواد التي نصت على تلك المعايير، الفقرات من قرار التطبيق التي وردت فيه، والبنود التي عالجتها وعلاقتها بالمعايير المحاسبية الدولية.

1- المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول

نصت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، بأن المعايير المتعلقة بالأصول تتمثل في:

- التثبيتات العينية والمعنوية،
- التثبيتات المالية؛
- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

[1] - Rachida Boursali, Les Normes Comptables du SCF, Aloulfia Talita, Oran, 2010, p : 7.

1-1- معيار التثبيتات العينية والمعنوية

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الأول من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **121-1** حتى **121- 27** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف التثبيتات العينية والمعنوية وشروط إدراجها في الحسابات؛
- مبادئ تجميع أو فصل الأصول العينية؛
- تكلفة إدراج تثبيت عيني أو معنوي في الحسابات؛
- معالجة النفقات اللاحقة على تثبيتات مدرجة في الحسابات؛
- اهتلاك التثبيتات وشرط إثبات خسارة في القيمة للتثبيتات؛
- حذف التثبيتات من الميزانية؛
- شروط تثبيت نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لمشروع داخلي؛
- الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة والحالة الخاصة بالأصل البيولوجي؛
- تقييم التثبيتات: معالجو أخرى مرخص بها.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 16 "التثبيتات العينية"، IAS 38 "التثبيتات المعنوية" ، IAS 36 " انخفاض قيمة الأصول " ، IAS 40 "العقارات الموظفة" و IAS 41 "الزراعة").

1-2- معيار التثبيتات المالية

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثاني من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **122-1** حتى **122- 9**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف وتصنيف التثبيتات المالية؛
- التقييم الأولي للتثبيتات المالية؛
- التقييم اللاحق للتثبيتات المالية؛
- التنازل عن التثبيتات المالية والمعلومات الواجب ذكرها في الملحق.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيارين المحاسبيين الدوليين: (IAS 32 "الأدوات المالية: العرض" و IAS 39 "الأدوات المالية: التسجيل المحاسبي والتقييم").

1-3- معيار المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثالث من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **123**-1 حتى **123**- 7 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف المخزونات؛
- تقييم ومتابعة المخزونات؛
- الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2 " المخزونات").

2- المعايير المحاسبية المتعلقة بالخصوم

نصت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، بأن المعايير المتعلقة بالخصوم تتمثل أساسا في:

- الإعانات،
- مؤونات المخاطر والأعباء؛
- القروض والخصوم المالية الأخرى؛
- **رؤوس الأموال الخاصة**[1].

2-1- معيار الإعانات

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الرابع من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **124**-1 حتى **124**- 6 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف الإعانات العمومية؛
- المعالجة المحاسبية للإعانات العمومية؛
- عرض الإعانات العمومية في الميزانية؛
- تسديد الإعانات العمومية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 20 "محاسبة الإعانات العمومية").

[1]- لم يرد محتوى هذا المعيار في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المذكور سابقا.

2-2- معيار مؤونات المخاطر والأعباء

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الخامس من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **125**-1 حتى **125**- 4 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف مؤونات المخاطر والأعباء وشروط إدراجها في الحسابات؛
- إعادة تقدير المؤونات في نهاية كل سنة وعدم استعمال المؤونات في غير موضعها.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37 "المؤونات، الأصول المحتملة، الخصوم المحتملة").

2-3- معيار القروض والخصوم المالية الأحرى

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم السادس من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **126**-1 حتى **126**- 3 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- التقييم الأولي للقروض والخصوم المالية الأخرى؛
- التقييم اللاحق للقروض والخصوم المالية الأخرى؛
- معالجة تكاليف القروض (معالجة أخرى مسموح بها).

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23 "تكاليف الاقتراض").

3- المعايير المحاسبية المتعلقة بالأعباء والمنتوجات والأعباء والمنتوجات المالية

3- 1- معيار المنتوجات والأعباء (الأيرادات والتكاليف)

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الأول من الفصل الأول من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **111-2** حتى **111- 6** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- شروط إدراج المنتوجات في الحسابات وكيفية تقييمها
- شروط ربط الأعباء والمنتجات المتعلقة بالأحداث للسنة المالية المقفلة؛
- علاقة الأعباء بالاحتياطات وشروط إدراج الأعباء في حساب النتائج.

أخذت نصوص هذا المعيار من الإطار التصوري لـ IASBومن نصوص المعيارين المحاسبيين الدوليين: (IAS 18 "نواتج النشاطات العادية" و IAS 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال").

3-2- معيار تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم السابع من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نص الفقرة **127**-1، التي عالجت البنود الآتية:

- أخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن؛
- العمليات المرتبطة بتأجيل الدفع تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18 "نواتج النشاطات العادية").

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية ذات الصفة الخاصة

نصت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، بأن المعايير ذات الصفة الخاصة تتمثل أساسا في:

- معيار العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير؛
- معيار العقود طويلة المدى؛
- معيار الضرائب المؤجلة؛
- معيار عقود إيجار- تمويل؛
- معيار امتيازات المستخدمين؛
- معيار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية؛
- **معيار الأدوات المالية[1]؛**
- **معيار عقود التأمين[2].**

كما يمكن تصنيف ضمن المعايير ذات الصفة الخاصة معياران آخران لم تنص عليهما المادة 30 المذكورة أعلاه وهما:

- معيار الإدماج، تجمع الكيانات والحسابات المدمجة (نصت عليه المادة41 من نفس المرسوم)؛
- معيار تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان (نصت عليه المادة 42 من نفس المرسوم).

[1]- لم يرد محتوى هذا المعيار في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المذكور سابقا.

[2]- لم يرد محتوى هذا المعيار في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المذكور سابقا.

1- معيار العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الأول من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **131-1** حتى **131- 8** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- شركات المساهمة؛
- العمليات المنجزة لحساب الغير.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 31 "المساهمات في المؤسسات المشتركة").

2- معيار الحسابات المدمجة والحسابات المركبة

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثاني من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **132**-1 حتى **132**- 21 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف الحسابات المدمجة؛
- إلزامية الشركات التي تراقب كيان أو عدة كيانات بإعداد ونشر كشوف مالية مدمجة؛
- شروط الإعفاء من إعداد ونشر حسابات مدمجة؛
- تعريف المراقبة والكيانات التي لا تدخل في محيط الإدماج؛
- تعريف طريقة التكامل الشامل لإدماج الفروع؛
- طريقة تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية؛
- تعريف الكيان المشارك وتعريف النفوذ الملحوظ؛
- تعريف طريقة المعادلة لإدماج الكيانات المشاركة؛
- تعريف فارق الإدماج الأول وتعريف فارق الاقتناء (Goodwill)؛
- تعريف الحسابات المركبة وشروط إعدادها وتقديمها.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 27 "القوائم المالية المدمجة والمنفردة"، IAS 28 "المساهمات في المؤسسات المشتركة" و IFRS 3 "تجمع المؤسسات" .

3- معيار العقود طويلة المدى

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثالث من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **133**-1 حتى **133**- 4 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف العقود طويلة الأجل؛
- طرق إدراج الأعباء والمنتوجات في الحسابات؛
- شرط تكوين مؤونة الخسائر.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11 "عقود الإنشاء").

4- معيار الضرائب المؤجلة

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الرابع من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **134**-1 حتى **134**- 3 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف الضريبة المؤجلة؛
- مراجعة الضرائب المؤجلة.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12 "الضرائب على النتيجة").

5- معيار عقود إيجار تمويل

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الخامس من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **135**-1 حتى **135**- 4، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف عقود الإيجار وتصنيفها؛
- التسجيل المحاسبي عند المستأجر؛
- التسجيل المحاسبي عند المؤجر.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17 "عقود الإيجار").

6- معيار امتيازات المستخدمين

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم السادس من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **136**-1 حتى **136**- 2، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- شروط إدراج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين كأعباء؛
- إثبات التزامات الكيان في مجال المعاش والتقاعد كمؤونات في نهاية السنة؛
- تحيين هذه المؤونات.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19 "امتيازات المستخدمين").

7- معيار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم السابع من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **137**-1 حتى **137**- 7، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تحويل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة؛
- تحويل الحقوق والديون المحررة بالعملة الأجنبية؛
- معالجة الفوارق الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف والمعالجة المحاسبية لخسائر أو أرباح الصرف.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 21 "آثار تغيرات أسعار الصرف").

8- معيار تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثامن من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **138**-1 حتى **138**- 5، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية ومعالجة التأثيرات الناتجة عن تغير التقديرات المحاسبية؛
- أسباب تغيير الطرق المحاسبية؛
- المعالجة المحاسبية لتغير التقديرات أو الطرق المحاسبية ومعالجة تأثير تغيرات التوجهات الجبائية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8 "الطرق المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء").

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية المحددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها

وردت هذه المعايير في **الباب الثاني** من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وتمثلت هذه المعايير في:

1- معيار تعريف وتحديد الكشوف المالية

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الأول من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **210-1** حتى **210- 5**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- الكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة؛
- إعداد وتقديم الكشوف المالية وفق الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛

- الموازنة بين المنافع الموفرة للمستعملين والتكاليف المتحملة عند إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- المعلومات التي تحملها الكشوف المالية ومسؤولية وتاريخ إصدارها؛
- عرض مبالغ السنة المالية السابقة إلى جانب مبالغ السنة المالية الحالية بهدف إمكانية المقارنة؛
- جعل المقارنة ممكنة في الملحق إذا تعذرت المقارنة على القوائم الأخرى.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

2- معيار محتوى وعرض الميزانية

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الثاني من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **220-1** حتى **220- 5**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- عناصر الميزانية الدنيا الواجب عرضها من الأصول والخصوم؛
- إبراز عناصر الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية؛
- المعلومات الأخرى التي تظهر في الميزانية أو في الملحق؛
- المعلومات الواجب إظهارها في ميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة؛
- لا تجرى مقاصة إلا على أسس قانونية أو تعاقدية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

3- معيار محتوى وعرض حساب النتائج

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الثالث من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **230-1** حتى **230- 8**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف حساب النتائج؛
- المعلومات الدنيا الواجب إظهارها في حساب النتائج؛
- المعلومات الأخرى المكملة التي تظهر في حساب النتائج أو في الملحق؛
- إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق؛

- تقديم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والمؤثرة في نجاعة الكيان، في فصول خاصة؛
- فصل النتيجة غير العادية عن النتيجة العادية؛
- المعلومات الدنيا الواجب إظهارها في حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة؛

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

4- معيار محتوى وعرض جدول سيولة الخزينة

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الرابع من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **240-1** حتى **240- 5**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- الهدف من جدول سيولة الخزينة؛
- فصل كلا من تدفقات الأنشطة العملياتية وتدفقات أنشطة الاستثمار وتدفقات أنشطة التمويل؛
- عرض فوائد وحصص الأسهم كلا على حدة بصورة دائمة ضمن أنشطة الاستثمار أو التمويل؛
- الطريقة المباشرة الموصى بها والطريقة غير المباشرة لعرض تدفقات أموال الأنشطة العملياتية؛
- تعريف الموجودات المالية؛
- التدفقات المالية التي يمكن عرضها بمبلغ صاف.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 7 "جدول تدفقات الخزينة").

5- معيار محتوى وعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الخامس من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نص الفقرة **250-1** التي عالجت البنود الآتية:

- تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات الدنيا الواجب إظهارها في جدول تغيرات الأموال الخاصة.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

6- معيار محتوى وعرض ملحق الكشوف المالية

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل السادس من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **260-1** حتى **260- 4**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- **تعريف الملحق؛**
- **القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية مثل:**
  - مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير. كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها
  - بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية.

مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج ، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة مثل:

- بيان الأصل المثبت مبينا بالنسبة إلى كل باب: للمخزونات والمدخولات والتحويلات من فصل إلى فصل.
- بيان الإهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة، والمخصصات والاسترجاعات التي تمت خلال السنة المالية.

- **المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التجارية التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها؛**
- **المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة.**

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

المبحث الثالث: نتائج تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة مستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة، يصعب استيعابها من طرف المحاسبين غير المطلعين على المعايير الدولية للمحاسبة، ولم تدرس من قبل في المعاهد ولا الجامعات، نتجت عنها مشاكل وصعوبات وانعكست سلبا على الجباية، نتطرق لها في محاولة إبراز نتائج تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مستجدات النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المحاسبي المالي ، فقد تم ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية، و اقتراح طرق و بدائل القياس المحاسبي تستخدم إلى جانب التكلفة التاريخية ، و هو ما سنوضحه كما يلي:

أولا : بعض العناصر الجديدة

العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن القوائم المالية المقترحة في النظام المحاسبي المالي لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني ، فقد تم إدراج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا من أجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة من جهة و مسايرة المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى ، و يمكن إبراز أهم العناصر الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، و التي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني من جهة ، و تتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى ، و ذلك كما يلي[1] :

1- العقود طويلة الأجل

تتضمن العقود طويلة الأجل انجاز سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها و الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة و يمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء ، عقود إصلاح حالة أصول ، عقود تقديم خدمات .

و تدرج في حسابات الأعباء و الإيرادات التي تخص عملية العقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الانجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع و بمقياس انجاز العملية (نسبة الانجاز) و هو ما يتوافق عقود الإنشاء مع المعيار IAS 11.

2- الضرائب المؤجلة

الضرائب المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضرائب مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية .

تنجم الضرائب المؤجلة عن اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما و أخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور (متوقع)؛ عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (تحميلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

وفق النظام المحاسبي المالي، تسجل الضرائب المؤجلة في الميزانية وفي جدول النتائج بما يتوافق مع المعيار الدولي IAS 12 المتعلق بضرائب الدخل المؤجلة.

3-عقود الإيجار التمويلية

و هي عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال (الانتفاع) أصل مقابل دفعة أو عدة دفعات ، و يترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر و منافع ذات صلة بملكية الأصل إلى المستأجر ، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها ، و هو المتعلق بعقود الإيجار ما يتوافق مع المعيار IAS 17.

و لقد تم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار ، بحيث كانت تعالج ضمن حسابات الأعباء و الإيرادات

---

[1]- محمد سيد، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني**، أطروحة دكتوراه في العوم التجارية، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2014 / 2015. ص 229.

(جدول حسابات النتائج) وفق المخطط المحاسبي الوطني ، و أصبحت تعالج من خلال حسابات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي.

4- الحسابات المدمجة و الحسابات المجمعة

يقصد بالحسابات المدمجة تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيان كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ، و كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ، و يكون إعداد و نشر البيانات المدمجة على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته و مراقبته .

و هناك اندماج الكيانات المشاركة ، حيث يمارس الكيان المدمج نفوذا ملحوظا و هو ليس بكيان فرعي و لا بكيان انشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة ، و النفوذ الملحوظ تكون فيه الحيازة تمثل 20 % أو أكثر من حقوق التصويت ، و يكون التمثيل في الأجهزة المسيرة و المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية و المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة .

كل ما تم ذكره سابقا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ، في كل من :
IAS 28 , IAS 27 , IFRS 3.

ثانيا : الجديدة في المقياس التقييم المحاسبي[1]

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم الاعتماد في بعض الحالات على بدائل أخرى لتقييم بعض العناصر أهمها:

1- القيمة الحقيقية

و تعرف بالقيمة العادلة، و هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل بين أطراف على دراية كافية و موافقة و عاملة ضمن شروط المنافسة العادية (التامة).

2- قيمة الإنجاز الصافية

و تعرف بصافي القيمة القابلة للتحقيق ، و هي عبارة عن سعر البيع المقدر الأصل مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام الأصل و التكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع ، و تستعمل هذه القيمة لإثبات تدهور قيمة الأصول.

3- القيمة المحينة

و هي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة (المستقبلية) في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

---

[1]- الفقرة 112-1 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**.

ثالثا . إضافات أخرى

و يمكن أن نذكر الإضافات التالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و التي لم تكن موجودة ضمن المخطط المحاسبي الوطني :

– إنشاء إطار المحاسبة المالية ، الذي يبين اعتماد فكرة الصورة الصادقة كهدف لتحديد المعلومة المالية، وصف اعتماد المبادئ المحاسبية الأساسية ، إدخال فكرة حسابات التجميع ؛

– تطوير عرض القوائم المالية بالأخذ بعين الاعتبار إمكانية عرض حساب النتيجة حسب الوظيفة ، مع إلزامية عرض بيانات الدورة السابقة على مستوى الميزانية وجدول النتيجة ؛

– تكملة طرق التطوير المحاسبي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال اعتماد جدولي تغيرات الأموال الخاصة و تحليل تدفقات الخزينة ، و اعتماد ملاحق أكثر تعبيرا عن نشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: مشاكل وصعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

استمر العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لمدة 33 سنة كاملة، وهو ما يدل على ترسخ العمل بأبجدياته لدى المحاسبين والمؤسسات ذات العلاقة (كالبنوك، مصلحة الضرائب وغيرها)، لذا فقد كان من المنطقي ظهور مشاكل تنظيمية ومفاهيمية وتقنية عند اعتماد النظام المحاسبي المالي لأول مرة بداية دورة 2010، حيث واجهت المؤسسات مشكلة مزدوجة بالنسبة للحسابات السنوية، وهو ما سنوضحه فيما يلي[1]:

– تحويل أرصدة الحسابات المعدة وفق قواعد المخطط المحاسبي الوطني الى حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد
– مقارنة حسابات سنة 2010 المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع حسابات سنة 2009 المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

لم يتم الفصل في الطرق التي يجب على المؤسسات اعتمادها بشكل موحد لضمان التجانس في حسابات هذه المؤسسات خاصة وأن هذا الآمر يقتضي اعتماد محاسبة مزدوجة في مرحلة انتقالية خلال سنة 2009 أو السنة التي تسبق اعتماد النظام المحاسبي المالي رسميا، وكذلك بالنسبة لتحويل أرصدة حسابات سنة 2009 المعدة وفق النظام القديم إلى حسابات النظام الجديد التي أدخلت عليها تغييرات جذرية سواء تعلقت بهندسة هذه الحسابات وتفريعاتها وطبيعتها والمبادئ التي تحكم عملها وحركتها.

[1]– محمد سيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 232.

ويعد غياب دليل عملي يضبط وينظم عملية التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد من أهم المشاكل المطروحة في عملية الإصلاح لأن هذا الأمر سيفتح باب الاجتهادات عند المؤسسات لتصور الحلول المناسبة للتحول، وهو ما سينتج عنه بالضرورة اختلافات كبيرة ومهمة قد يكون لها تأثير بالغ على قراءة وفهم القوائم المالية لهذه المؤسسات وإمكانية ضمان المقارنة بينها.

وقد يبدو المشكل مؤقتا، مرتبطا بالفترة الانتقالية فقط، وفي الحقيقة فإن غياب دليل عملي رسمي في تاريخ الانتقال يجعل المحاسبين يجتهدون في ممارستهم، فيصبح كل محاسب يعمل بما يراه جيدا له ولمؤسسته، فتترسخ هذه الممارسات لدى المحاسبين وتصبح وكأنها قواعد وأسس صحيحة، وفي الحقيقة هي عرف محاسبي فقط.

تعاملت هيئة التوحيد الوطنية، ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة CNC، مع هذه المشاكل بنوع من عدم الاهتمام، ومرد ذلك إلى الكثير من المشاكل التي تحيط بمهنة المحاسبة في الجزائر، أهمها طبيعة ومسار عملية لتوحيد وإعداد المعايير التي تكتسي الصفة العمومية بمعنى اضطلاع الإدارة بشكل كلي بهذه العملية مع غياب شبه كلي لعمل منظم من قبل أصحاب المهنة نتيجة لوجود صراعات بينهم واختلاف وجهات النظر في الغالب بينهم وبين الإدارة.

الواقع أن النظام المحاسبي المالي الجديد هو في الأصل نسخة عن المخطط المحاسبي العام (الفرنسي)، أوكلت مهمة إعداده إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، مع بعض الاختلافات البسيطة، والرهان في الجزائر قائم على إسقاط التجربة الفرنسية على الجزائر، وبالتالي على كل التفاصيل والإيضاحات والتحديثات التي تصدر عن هيئة التقييس المحاسبي الفرنسية، ولقد انقسم أصحاب المهنة والمهتمون بالمحاسبة في الجزائر بين مناد بضرورة تسريع عملية التحول للنظام الجديد، ومن يرى بضرورة بذل المزيد من الوقت والجهد لضمان انتقال وتحول سلس، ومناد بمعارضة صريحة لعملية الإصلاح برمتها[1].

المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية

لعل علاقة المحاسبة بالجباية هي علاقة تأثير متبادل، فالمحاسبة تستنبط قواعدها من التشريعات والقوانين الجبائية في حين أن إدارة الضرائب تعتمد على المحاسبين وتقنياتهم لتحديد الوعاء الضريبي ومختلف استحقاقات المؤسسة وعليه فإنه من المتوقع أن تصاحب عملية الإصلاح المحاسبي صعوبات جبائية، وهو ما سيتم توضيحه فيما يلي:

[1]– مراد أيت محمد: **الممارسة المحاسبية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، مجلة دراسات اقتصادية، جمعية الاقتصاد السعودية جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، العدد 16، 2010، ص ص 47-48.

1- النظام المحاسبي المالي والجباية

تعتبر الجزائر من بين الدول التي تتبع النموذج القاري الأوروبي، والذي يتميز بعلاقة وطيدة بين النظامين المحاسبي والجبائي، وبالمقابل فإن معايير المحاسبة الدولية لا تمنح أي مجال لتأثير الأنظمة الجبائية على القواعد المحاسبية لضمان العرض العادل للقوائم المالية، وباعتماد الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسات مطالبة بعرض قوائم مالية غير مشوهة بالاعتبارات الجبائية لضمان الصورة الصادقة وفي ذات الوقت هي مطالبة بتحديد الوعاء الضريبي.

وتتميز العلاقة بين المحاسبة والجباية بكونها علاقة اتصال بين الطرفين، حيث تؤثر المحاسبة على الجباية وفي نفس الوقت تتأثر بها (تؤثر الجباية على المحاسبة)، فيتم تحديد الضرائب المستحقة على الشركات من خلال المحاسبة، أين تفرض قواعد التقييم الجبائية من أجل تحديد النتيجة المحاسبية، كما أنه في المحاسبة لا يتم إدراج الإيرادات إلا الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى التشريع الجبائي، ولا تطرح النفقات إلا النفقات القابلة للحسم ضريبيا، وهذا ما يسمح بالوصول إلى النتيجة الخاضعة للضريبة[1].

وفي المقابل فقد زادت أهمية المعلومات المحاسبية بظهور المعايير المحاسبية الدولية والتي تستند على إطار مفاهيمي يتجاهل أي تأثير قانوني (وخاصة الجبائي) على القواعد المحاسبية، أين ظهر مفهوم الصورة الصادقة وهيمنة الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني كمبدأين أساسيين في عرض القوائم المالية، مما يستدعي وجوب استقلال المحاسبة عن كافة التشريعات والقوانين بما فيها القانون الجبائي.

2- الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

أدى تطبيق مبدأ أولوية المظهر الاقتصادي على المظهر القانوني، إلى إحداث اختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وتعود أسباب هذه الاختلافات إلى فك العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية والجبائية في ظل المخطط المحاسبي الوطني، في حين أن تبني النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة يعمل على الاستجابة المستثمرين بالدرجة الأولى[2]، والذي سيكون له أثر مباشر في عناصر تحديد الضريبة على النتائج، ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد.
وفي هذا السياق يمكن ذكر بعض العناصر التي تمثل عائق في التقريب بين النظامين المحاسبي والجبائي، والتي تجعل من تطبيق النظام المحاسبي المالي صعبا، وهذا كما يلي:

---

[1]- سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق عملية العولمة وتطور الأسواق العالمية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 124-125.

[2]- محمد براق، تسعديت بوسبعين، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي الحالي**، مداخلة ضمن فعالية الملتقى الدولي" النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011، ص 4.

2-1- الاهتلاكات

تعريف الاهتلاك في ظل المخطط المحاسبي الوطني كان يتعلق أساسا باسترجاع تكلفة الأصول الثابتة، والتي تتدنى قيمتها حتميا مع مرور الزمن بفعل الاستعمال أو التقادم، بحيث تسمح هذه العملية بإعادة تكوين الأموال المستثمرة[1]، أما حسب النظام المحاسبي المالي أصبح الاهتلاك توزيعا منتظما للمبالغ المهتلكة للأصل طوال مدة حياته المحتملة[2]، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها، بحيث أصبح الاهتلاك يمثل استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصول الثابتة المادية والمعنوية، وبالتالي فعلى المؤسسات عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، أن تعيد تحديد مدة وطريقة اهتلاك الأصول القابلة للاهتلاك، وبالتالي التأثير على أقساط الاهتلاك، وعلى الوعاء الخاضع للضريبة، باعتبار أن هذه الأقساط تكون محتواة ضمن الوعاء.

أما مدة الاهتلاك، فتؤخذ بعين الاعتبار في النظام المحاسبي المالي المدة المقدرة للاستعمال، وليس مدة حياته، والتي تعكس بفعالية أحسن طريقة استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، خلافا للقواعد الجبائية التي تظهر أن المدة الجبائية للاهتلاك تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقة له.

2-2- الخسارة في القيمة

يؤثر هذا العنصر على القواعد الجبائية، نظرا لوجود تسجيل محاسبي للخسارة في القيمة ضمن الأعباء من أجل قيمة الأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل، كما تؤدي الخسائر في القيمة إلى تغييرات متكررة في مخططات الاهتلاك.

2- 3- مصاريف الأبحاث والتطوير

حسب النظام المحاسبي المالي، مصاريف البحث عند تحملها يتم تسجيلها محاسبيا ضمن الأعباء، أما مصاريف التطوير والتي تؤدي إلى زيارة المنافع الاقتصادية المستقبلية تحسين أداء الأصل ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به، فتسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، ويؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الاهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، ويمكن أن تواجه المؤسسة وكذا إدارة الضرائب صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير.

---

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 15.

[2]- الفقرة 121-7 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**.

2-4- إعادة تقييم الأصول الثابتة

عند إعادة تقييم عنصر من الأصول الثابتة، فإن كل الأجزاء المشكلة له يعاد تقييمها، وتشكل القيمة المعاد تقديرها قاعدة جديدة للاهتلاك، كما أن تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة، قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة هذا التقييم، باعتبار أن القواعد الجبائية تعتمد في ذلك أساسا على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات، ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغييرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة[1].

2-5- المؤونات

التعريف الجديد للمؤونات يؤدي إلى استبعاد مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليحات الكبرى، وتبقى فقط المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، لأن الشروط الجديدة لتسجيل المؤونات تؤدي إلى تقليص تشكيلها، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الضريبي، وهناك عنصر جديد وهو مؤونة التزامات المؤسسة تجاه عمالها.

2-6- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل في نهاية الدورة، الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، ضمن الأعباء إذا كانت خسارة ناجمة عن التحويل، أما إذا كانت ربح فتسجل ضمن النواتج، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط.

2-7- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

يقصد بالتغيير في الطرق والتقديرات المحاسبية أنه تعديل القيمة الدفترية لأي أصل من أصول المؤسسة أو خصومها، أو تعديل قيمة الاهتلاك، وينشأ هذا التعديل من تقدير المؤسسة للموقف الحالي والمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والخصوم[2]، وفي هذه الحالة تقوم المؤسسة بتحميل الآثار الناتجة ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية، بدون التسجيل ضمن الأعباء والنواتج، ويؤثر ذلك على القواعد الجبائية لأنها تعتمد على النتيجة المحاسبية في تحديد الضريبة على أرباح المؤسسة، وخاصة عندما تمس هذه التغييرات عناصر تؤثر على أعباء ونواتج دورات سابقة، مما يؤدي إلى التأثير على مقدار الضريبة الحقيقي بالنقصان.

---

[1]- محمد براق ، تسعديت بوسبعين، **مرجع سبق ذكره**، ص 6.

[2]- لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012، ص 35.

2-8- الاستحداث (التحيين)

تأخذ القواعد المحاسبية الجديدة بمفهوم الاستحداث لبعض العمليات، من أجل أخذ عنصر الزمن بعين الاعتبار فمثلا عند حساب القيمة القابلة للتحصيل الخاصة بالأصول، يتم حساب قيمة المنفعة باستحداث التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المتواصل لتلك الأصول، وهو عنصر جديد يحدث صعوبات جبائية.

2-9- تكاليف الاقتراض

إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن إضافتها لقيمة الأصل وإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة[1].

2-10- العقود طويلة الأجل

تسجل العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي حسب طريقة تقدم الأشغال، وفي حالة استحالة تحديد النتيجة المحاسبية بصورة صادقة فيتم التسجيل حسب إتمام الأشغال.

جبائيا تتم معالجة العقود طويلة الأجل حسب نص المادة الرابعة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث تسجل عقود طويلة الأجل حسب طريقة تقدم الأشغال لأنها تسمح بتسجيل الأعباء والإيرادات الخاصة بالعمليات الخاصة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة.

المطلب الرابع: أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي

نتجت عن تطبيق النظام المحاسبي المالي أثار متعددة، نذكر منها أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على دعم الشراكة مع الإتحاد الأوروبي من تدعيم البيئة الملائمة للاستثمارات الأوروبية في الجزائر، ومن تفعيل الخوصصة والحيازة و الاندماج وأثار على المؤسسات الجزائرية، وأثار على المراجعة الخارجية في الجزائر، نبرزها بإيجاز فيما يلي:

1- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على دعم الشراكة مع الإتحاد الأوروبي

طبقت الجزائر النظام المحاسبي المالي المتوافق بدرجة كبيرة مع معايير المحاسبة و المعلومة المالية الدولية ، ويأتي هذا بعد تطبيق نفس المعايير في دول الاتحاد الأوروبي منذ سنة 2005 ، وهو نفس التاريخ الذي دخل فيه اتفاق الشراكة بين الجانبين حيز التنفيذ ، والذي كان من بين أهدافه ترقية الصادرات الجزائرية نحو الاتحاد الأوروبي ، وجلب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأوروبية نحو الجزائر ، وبدورها تهدف المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أساسا إلى مساعدة المستثمرين من داخل وخارج الجزائر في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، من خلال توفير

[1]- محمد براق، تسعديت بوسبعين، **مرجع سبق ذكره**، ص 7.

المعلومات و القوائم المالية المتوافقة مع متطلبات اتخاذ هذه القرارات ، وعليه فإن تطبيق المعايير في الاتحاد الأوروبي ، وفي ظل بيئة محاسبية جزائرية متكيفة مع متطلبات المعايير ، يجعل من المؤسسات الجزائرية والأوروبية تعمل في بيئة محاسبية موحدة ، والتي تتطلب ضرورة تأدية بورصة الجزائر لدور فعال في تمويل المؤسسات.

ويمكن توضيح الإصلاح المحاسبي في تفعيل الشراكة الأورومتوسطية كما يلي[1]:

1-1- تدعيم البيئة الملائمة للاستثمارات الأوروبية في الجزائر

بالإضافة للعوامل المشجعة و التسهيلات المقدمة في إطار الشراكة للمتعاملين الاقتصاديين الأوروبيين في مجال الاستثمار بالجزائر ، تأتي المعلومة المالية التي يتطلبها النظام المحاسبي المالي لتدعم تلك العوامل ، لان هذه المعلومة تكون موثوق بها لدى المستثمرين الأوروبيين ، بما أنها أعدت وفقا لنفس المعايير المطبقة في الاتحاد الأوروبي ، وهو ما يجلب شفافية أفضل في الحسابات والقوائم المالية للمؤسسات العاملة بالجزائر ، وفي نفس الوقت يمكن هذا التجانس من تسهيل التجميع المحاسبي للمؤسسات الأوروبية ، التي تستثمر في الجزائر من خلال الفروع التابعة لها.

المؤسسات القابضة والمجمعات الأوروبية المسعرة في البورصات الأوروبية، يجبرها القانون الأوروبي رقم 2002/1606 على إعداد قوائم مالية مجمعة ، بما فيها قوائم الفروع التابعة في دول العالم، باستعمال المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية، ومن المتوقع أن تواجه الشركات الأوروبية الباحثة عن فرص الاستثمار بالجزائر صعوبات في هذا المجال، والتي بإمكانها أن تؤثر رفقة عوامل أخرى على قراراتها بالاستثمار في الجزائر .

عند قيام مؤسسة أوروبية بالاستثمار في الجزائر من خلال إحدى فروعها، وفي ظل اختلاف طبيعة البيئة القانونية من دولة إلى أخرى ، فان هذه الفروع و المؤسسات الأوروبية التابعة تعتبر ذات شخصية قانونية مستقلة حسب القانون التجاري الجزائري ، وسوف تخضعها هذه الشخصية للنظم المحاسبية والرقابية السائدة في الجزائر، والمتمثلة بالأساس في المحاسبة الجزائرية والقواعد الجبائية الجزائرية .

و تجد المؤسسات الأوروبية صعوبات ناتجة عن هذا الاختلاف ، بحيث تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية وفقا للعديد من الأنظمة المحاسبية ، بحسب عدد المؤسسات التابعة لها في دول مختلفة و من بينها الجزائر ، ثم عليها أن تعيد صياغة قوائم موحدة بالاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية ، بحيث تشمل هذه القوائم على حسابات كل المؤسسات و الفروع التي تقع تحت مراقبتها ، و ذلك استجابة لما ينص عليه القانون الأوروبي رقم 2002/1606 و المعيار الدولي للمحاسبة رقم 27 " القوائم المالية المجمعة و الفردية " بالإضافة إلى أغراض اتخاذ القرارات الداخلية للمؤسسة ، وصولا إلى توفير معلومة مالية متجانسة و موثوق بها عن المؤسسة ككل .

---

[1]- عبد القادر بكيحل، **مرجع سبق ذكره**، ص:96.

يمكن أن تزول هذه الصعوبات بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي، وتجد المؤسسات الأوروبية نفسها في بيئة محاسبية تلائمها، بيئة محاسبية تشبه إلى حد بعيد بيئتها المحاسبية الأصلية المعتمدة على معايير المحاسبة الدولية.

1-2- تفعيل الخوصصة، الحيازة و الاندماج

يمكن للمؤسسات الجزائرية والأوروبية أن تقوم بعمليات الحيازة أو الاندماج مع بعضها البعض، للاستفادة المشتركة أو زيادة التنافسية خاصة مع التوجه السائد نحو تشجيع القطاع الخاص، و بالنظر للأهمية التي يحتلها هذا الأخير في اتفاق الشراكة، لكن في ظل اختلاف الطرق المحاسبية المطبقة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، فإنه يترتب على عملية الاندماج والحيازة مشاكل محاسبية عديدة على المؤسسات تتطلب الاهتمام والدراسة، ومن أهمها مشاكل المحاسبة عن الشهرة المشتراة، و المشاكل المرتبطة بالتقييم، وهو ما سيتم تفاديه باعتماد النظام المحاسبي المالي.

1-3- تسهيل دخول المؤسسات الجزائرية إلى البورصات الأوروبية

يفرض الاتحاد الأوروبي على المؤسسات المسجلة والتي يتم تداول أسهمها في البورصات التابعة له، بأن تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، من أجل حماية المستثمرين وزيادة ثقتهم بالأسواق المالية الأوروبية، وزيادة تداول رؤوس الأموال بها، لأنها تطبق القواعد المحاسبية المطلوبة، وتوفر المعلومات الضرورية عنها للمستعملين لمعلوماتها، مع الأخذ بعين الاعتبار الشروط الأخرى للدخول إلى هذه البورصات.

2- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

تطبيق النظام المحاسبي المالي أثر إيجابا على المؤسسات الجزائرية من خلال العناصر الآتية[1]:

- يشكل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع مستعملي قوائمها المالية؛
- يزيد من مصداقية وموثوقية المعلومة المالية المعروضة في القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة؛
- يقترح حلولا للمعالجة المحاسبية لعناصر لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة؛
- يمكن من إجراء مقارنات بين عدة مؤسسات من نفس القطاع تساعد في اتخاذ قرارات الاستثمار أو التسيير؛
- يتوافق مع وسائل وبرامج المعلوماتية التي طورتها الدول السباقة في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة؛

[1]- محمد سيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 233.

– يساعد المؤسسات الجزائرية من الحصول على التمويل اللازم خاصة تلك التي ترغب في التوسع والاستثمار في داخل وخارج الوطن بنشرها لقوائمها المالية القابلة للفهم والحملة للمعلومة المالية الضرورية للراغبين في الاستثمار.

3– أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية في الجزائر

أثر تطبق النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية في الجزائر من حيث إعادة هيكلة المنظمات المهنية ومن حيث المصادقة على القوائم المالية بتحفظات كثيرة، نبرزها فيما يلي[1]:

3–1– أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المنظمات المهنية

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي بمثابة تغيير جذري في مهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إعادة هيكلة المنظمات المهنية بموجب القانون 10-01 المذكور سابقا والمراسيم التنفيذية التابعة له حيث تم نقل مهمة الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية وهكذا ظهرت هيئات جديدة يتم التطرق لها بشيء من التفصيل في المطلب الثاني من المبحث الثاني من الفصل الموالي.

3–2– أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية المراجعة في الجزائر

زيادة على تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تنظيم مهنة المراجعة، نذكر تأثيره على عملية المراجعة في حد ذاتها وذلك من خلال المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المحاسبية والمفاهيم الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي حيث يصعب تطبيقها من طرف المحاسب عن إعداد وعرض القوائم المالية بمفهومها الجديد خاصة في السنوات الأولى من التطبيق مما ينعكس سلبا على المراجع خاصة إذا لم يكن ملما بتلك المفاهيم مما يلجأ، لحماية نفسه، إلى المصادقة على تلك القوائم بتحفظات كثيرة، مما جعل القوائم المالية أكثر عرضة للتحفظات من طرف المراجعين القانونيين في السنوات التي تلت أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

وحتى يتمكن المراجع من تأدية عمله على أحسن وجه، عليه دراسة وفهم، زيادة على ما ورد في النظام المحاسبي المالي، كل المعايير الدولية للمحاسبة التي استمد النظام المحاسبي المالي نصوصه منها، ومن هنا تتجلى أهمية وضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للمراجعة بعد تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة.

---

[1]– محمد براق، عمر قمان، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، مداخلة ضمن فعاليا المؤتمر العالمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 30/29 نوفمبر، 2011، ص 10.

المبحث الرابع: تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة وضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي

بعد ست (06) سنوات من تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي نريد إبراز الأهمية والفوائد الناتجة عن ذلك التطبيق، ثم نقيم ذلك التبني من حيث المدة المستغرقة واستعداد البيئة المحاسبية الجزائرية والطريقة التي تمت بها عملية التبني وارتباط النظام المحاسبي المالي بالمخطط المحاسبي الفرنسي وعلاقة الجزائر بمجلس معايير المحاسبة الدولية وكذا برامج الإعلام الآلي.

المطلب الأول: أهمية وفوائد تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي

يعتبر تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي أمرا ضروريا في ظل الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر راغبة في مراعاة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي، وعليه فإن عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي تكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية تعود بفوائد معتبرة على الاقتصاد الوطني، نحاول إبراز ذلك فيما يلي:

1.أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

يتوقع أن تكون هناك آثار إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي ترتكز في العموم حول العناصر التالية[1]:

- يشكل فرصة للمؤسسات من اجل تحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوامها المالية.

- النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها عالميا.

- يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الإيجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

---

[1]– عبد القادر بكيحل، **مرجع سبق ذكره**، ص:98.

– يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.

– يتوافق مع الوسائل والبرامج التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط باقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها.

– يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافية للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتجيات للاستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار.

– تستفيد الشركات العابرة للحدود من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة الدولية.

2– مزايا الإصلاح المحاسبي

نتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، مجموعة من المزايا والامتيازات، استفادت منها المؤسسات كما يستفيد منها الاقتصاد والوسط الاقتصادي ككل، وهو ما يوضح كالآتي[1]:

– تبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية من شانه فتح الأبواب للمنافسة على المستوى الدولي.

– تشجيع الاستثمار بكافة أنواعه بما يسمح طمأنة المستثمرين المحليين والأجانب وتلبية حاجاتهم من معلومات محاسبية كافية ودقيقة تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة والرشيدة.

–الانتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم يسمح بتسهيل عملية إجراء التحليل المالي في المؤسسات، مما ينجز عنه تذليل صعوبات التحليل المالي وفقا للمخطط المحاسبي الذي لا يوفر المعلومات المالية الكافية وبصورة ميسرة ومباشرة، مما يصعب تقييم الوضعية المالية للمؤسسة ويجعل المقارنة غير ممكنة في ظروف التضخم.

[1]– محمد سيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 256.

– تسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد الدولي مما يسمح للمؤسسات الجزائرية من زيادة درجة قراءة المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى الشركات الأجنبية عند إعدادها بلغة محاسبية موحدة.

– الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي من خلال تنشيط سوق الأوراق المالية عن طريق تطوير بورصة الجزائر لتصبح أكثر حيوية بواسطة شركات مسعرة تلتزم بمعايير محاسبية دولية تضمن مستوى عال في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمحتملين[1]؛

– يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية؛

– يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية؛

– يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية؛

– تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛

– يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي لم يعاجلها المخطط الوطني المحاسبي[2]؛

– يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة؛

– تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية؛

– توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

---

[1]– علي بودلال، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مداخلة ضمن فعالية الملتقى الدولي" النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011، ص 8.

[2]– عاشور كتوش: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، 2009، ص9.

المطلب الثاني: تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي

يتم في هذا المطلب تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي ، من حيث المدة المستغرقة، الطريقة المنتهجة والصعوبات واستعداد البيئة المحاسبية والهيئات التي كلفت بالمهمة، كالآتي[1]:

1- تقييم المدة المستغرقة في عملية تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة

يفترض عادة ضرورة خضوع عمليات الإصلاح لبرنامج زمني محدد وأن تكون إجراءات الإصلاح متواصلة فيجب أن تكون العملية وفق خطة مدروسة بكامل الخطوات اللازمة لسياسات الإصلاحات للاستجابة للمتغيرات والمستجدات.

المتتبع لعملية الإصلاح المحاسبي يجد أنها استغرقت فترة زمنية طويلة، فعملية انطلاق برنامج الإصلاح تم في سنة 1999 من خلال القيام بتقييم المخطط المحاسبي الوطني أما التجسيد الفعلي للإصلاح في الميدان فقد تم في سنة 2010 أي بعد أكثر من 10 سنوات وصاحبت العملية تأجيل بحيث كان من المفترض التطبيق سنة 2009 بحجة إعطاء وقت أكثر للتحضير لعملية الانتقال.

2- تقييم ملاءمة واستعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لتبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة

يعيش الاقتصاد الجزائري والمؤسسات بشكل خاص واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المحاسبي المالي[2] فنجاح تطبيقه يتطلب توفر شروط يجب على الدولة القيام بها، منها[3]:

- العمل على التطبيق أو الإدخال التدريجي للنظام المحاسبي المالي

- التكفل بتكوين ورسكلة كل من الإطارات والمختصين والأكاديميين والمهنيين لهذا النظام.

- تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون، وكذا توضيح مختلف معالم النظام المحاسبي المالي من خلال تنظيم الملتقيات والمنتديات والورشات للأطراف المعنية.

- الانخراط في البرامج التي تنظمها الجمعيات المحاسبية الدولية.

---

[1]- مدني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر في الجزائر دراسة تحليلية تقييمية**، مداخلة ضمن فعاليا المؤتمر العالمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 30/29 نوفمبر، 2011، ص ص 06.

[2]- كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مرجع سبق ذكره،2009، ص36.

[3]-جودي محمد رمزي، "**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتولفق مع المعايير المحاسبية الدولية**"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية، العدد 06، ديسمبر 2009، ص 84.

ولكن المتتبع للإصلاح المحاسبي يرى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يكن بشكل تدريجي، فقد كان عبر إحلال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، وفيما يخص التكوين والرسكلة، فإن المؤسسات قد تكفلت شخصيا بذلك مع ملاحظة تجميد التربصات التطبيقية للمهنيين نتيجة إعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، منذ سنة 2010 إلى منتصف سنة 2014.

ويلاحظ أن الدول التي تحضر لتطبيق مثل هذا النظام الجديد قد شرعت في التكوين سنوات قبل التطبيق مثلا تونس حضرت لذلك أزيد من عشر سنوات وفرنسا خمس سنوات، وتكمن أهمية التكوين والتخصيص الوقت اللازم لكونه تلقين جديد يجب ترك له الوقت الكافي لأن الجديد مختلف تماما عن الشيء القديم[1].

3- تقييم الهيئات التي أوكلت إليها عملية تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة[2]

أهم الانتقادات التي وجهت لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر أنه تم دون مشاركة الفاعلين في البيئة المحاسبية على رأسهم إدارة الضرائب ومهنيي المحاسبة فكان من الأفضل حسب رأي المختصين في الشأن المحاسبي أن تتم المشاركة الجماعية لجميع الفاعلين وأخذ أرائهم واقتراحاتهم بما يساعد على نجاح العملية.

وأيضا كان يفترض توفر في المؤسسات التي يوكل لها الإشراف على الإصلاح وتنفيذ إجراءاته الفاعلية والديناميكية، وأن تعتمد الشفافية والوضوح في مختلف القرارات التي تتخذها، فقد ظهرت القرارات الإصلاحية في الجزائر متأخرة بعض الشيء وأهم ما حدث:

- مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي المؤرخة في 29-10- 2010 أي بعد أكثر من 11 شهر من تطبيق النظام.

- أيضا مذكرات منهجية التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي والتي تهدف إلى توضيح آلية الانتقال وتسجيل العمليات المحاسبية من المخطط القديم إلى النظام الجديد والتي جاءت بتاريخ 2010/12/28 أي تقريبا بعد حوالي سنة من تطبيق النظام.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، الذي يهدف إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، وتضمن هذا المرسوم 26 مادة، والذي صدر في 2011/02/02 أي بعد سنة من تطبيق النظام.

---

[1]-جودي محمد رمزي، "**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتولفق مع المعايير المحاسبية الدولية**"، المرجع السابق، ص 85.

[2]- مدني بن بلغيث، فريد عوينات، **مرجع سبق ذكره**، ص 07.

4- طريقة تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة (المدخل السياسي البحث)

الجزائر تعتمد على المدخل السياسي البحت الذي يصعب الإصلاح فيه بنفس الوتيرة التي تحدث بالمداخل المهنية الأخرى، إذ يتميز المدخل السياسي البحت بعدة انتقادات، فينتقد استخدام ذلك المدخل لأنه[1]:

- يعتبر اقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فان ذلك المدخل يتميز بالبطيء.
- تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا.
- جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا للأسف مستحيلا لعدم المرونة العملية في أجراء ذلك.
- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات
- يتأثر التسريع بالاعتبارات السياسية.

5- تقييم ارتباط SCF مع PCG الفرنسي[2]:

في فرنسا، لم يلاحظ هناك إجبار أو ترك الاختيار لعرض الحسابات الفردية طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث أن فرنسا قامت بالتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة بالتنسيق التدريجي للمخطط المحاسبي العام نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IAS-IFRS)، فهذا التوافق ذو الطبيعة العملية يتكون من تغيير القواعد المحاسبية المطبقة لكل من الحسابات الفردية والحسابات المجمعة، والواقع أن النظام المحاسبي المالي هو في الأصل نسخة عن المخطط المحاسبي الفرنسي مع بعض الاختلافات البسيطة و الرهان في الجزائر قائم على إسقاط التجربة الفرنسية على واقع الجزائر والاعتماد بالتالي على كل التفاصيل و الإيضاحات و التحديثات التي تصدر عن هيئة التوحيد الفرنسية، إذ أن " المحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ وهي غير متطورة مقارنة بالمحاسبة في البلدان الأنغلوساكسونية التي هي امتداد و أرضية بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية ".

6- تقييم علاقة الجزائر بمجلس معايير المحاسبة الدولية[3]

يلاحظ غياب علاقة الدولة بمجلس معايير المحاسبة الدولية، فعلاقة الدول مع مجلس معايير المحاسبة الدولية تتم من خلال المجالس الوطنية. ومساهمات المجالس الوطنية في صناعة المعايير الدولية تختلف من دولة لأخرى بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية وحجم البنية المحاسبية الأساسية لدى تلك الدولة. فهناك دول تشارك في صياغة

---

[1]- محمد سيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 261.

[2]-جودي محمد رمزي، " **مرجع سبق ذكره**، ص 89

[3]- مراد أيت محمد، **الممارسة المحاسبية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعلمية، العدد 16، جويلية 2010،الجزائر، ص 48.

مشاريع المعايير الدولية، ودول تساهم في إصدار المعايير ولها حق التصويت داخل المجلس ودولا لها مقاعد اتصال داخل المجلس، وأخرى تكتفي فقط بعرض رؤيتها في أي معيار من خلال التعليق على مشروع ذلك المعيار، وبقية الدول تلزم شراكتها بالمعيار بما يلائم أوضاعها السياسية والاقتصادية دون أن يكون لها دورا في إصداره.

7- تقييم برامج الإعلام الآلي

اقتصر دور وزارة المالية في إصدار المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/27 المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي ، وترك باقي العمل للسوق لإنجاز هذا البرنامج مرفقا بالإشاعات حول ضرورة اعتماد هذه البرامج من قبل وزارة المالية[1].

المطلب الثالث: ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي بمثابة تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة، ويهدف ذلك إلى توافق الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسات الدولية بتقليل الفروقات في طرق إعداد ونشر القوائم المالية و يسعى إلى توحيد المعلومة المالية وجعلها عالية الجودة، سهلة الفهم من طرف المستثمرين الحاليين والمحتملين، ملائمة لاتخاذ القرارات، موثوق بها في الأسواق المالية وقابلة للمقارنة قي الزمان والمكان. وهذا لا يكون ممكنا إلا بالتحيين المستمر لهذا النظام حتى لا يتقادم ويبتعد عن المستجدات الدولية في مجال المحاسبة.

يجب الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي دخل حيز التطبيق سنة 2010 بعد أن تمت المصادقة على القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 الذي تضمنه وقبل ذلك كان في شكل مشروع تم الشروع فيه سنة 2004 وهذا يدل على أن معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) التي بني عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري هي تلك التي كانت سارية المفعول سنة 2004، ومنذ ذلك التاريخ إلى غاية 2016 هناك معايير محاسبية دولية (IAS) عدلت أو ألغيت وهناك معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) نشرت ولم يأخذها النظام المحاسبي المالي بعين الاعتبار، ومن هنا تتولد ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ، حتى لا يكون هذا الأخير بعيدا عن المعايير المحاسبية الدولية سارية المفعول.

يبين الجدول الآتي المعايير المحاسبية التي لم يأخذها أصلا النظام المحاسبي المالي بعين الاعتبار عند إعداده.

---

[1]- مدني بن بلغيث، **تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي الول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وأفاق، المركز الجامعي بالوادي، معهد العلوم الاقتصادية، 18/17 جانفي 2010، ص 11.

الجدول رقم 07: المعايير المحاسبية الدولية غير الواردة في النظام المحاسبي المالي

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ صدور المعيار
IAS 24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	1986/1/1
IAS 29	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	1990/1/1
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1999/7/1
IFRS 1	تطبيق معاير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	2004/1/1
IFRS 2	المدفوعات على أساس الأسهم	2005/1/1
IFRS 4	عقود التأمين	2005/1/1
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	حل محل IAS35 ابتداء من 2005/1/1
IFRS 6	التنقيب عن الموارد المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	2006/1/1
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	حل محل IAS32 (الافصاحات) ابتداء من 2007/1/1
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	حل محل IAS14 في 2006/11/30
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	حل محل IAS 28 في 2013/1/1
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2013/1/1
IFRS 12	الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى	2013/1/1
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2013/1/1
IFRS 14	الحسابات المؤجلة المنتظمة	2016/1/1
IFRS 15	الإيراد من العقود مع العملاء	سيحل محل IAS 18 و IAS 11 في 2017/1/1
IFRS 9	الأدوات المالية	سيحل محل IAS 39 في 2018/1/1

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نصوص المعايير المحاسبية الدولية المذكورة في النظام المحاسبي المالي وقائمة المعايير المحاسبية الدولية المنشورة سنة 2016.

المطلب الرابع: تحديث النظام المحاسبي المالي وآفاقه المستقبلية

حتى يستطيع النظام المحاسبي المالي مسايرة التعديلات الحاصلة في المعايير الدولية للمحاسبة، يجب تحديثه باستمرار لأن المعايير الدولية تمتاز بالتعديلات من حين لآخر، فهي في تطور مستمر.

1- كيفية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

مع بداية فتح الجزائر الأبواب أمام الاستثمار الخارجي ومحاولة منها استقطاب المؤسسات العملاقة للاستثمار في البلاد واقتنعت بتبني المعايير المحاسبية الدولية وتحديث النظام المحاسبي المالي وفق تلك المعايير لتسهيل العمل المحاسبي لهذه المؤسسات و جعله محفزا لجلبها و تشجيعها للاستثمار في الجزائر وتلبية حاجات المحاسبين لدى مواجهتهم أية مشكلة تقتضيها الممارسة العملية داخل الشكل الجديد للمؤسسات الاقتصادية، في إطار تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر بالممارسات الدولية ، و بالتالي تبني أحداث المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .والتبني يتضمن في معناه التكيف مع المعايير الدولية للمحاسبة، و ليس أخذها بالكامل ، فهذه الأخيرة تتميز بالعموم، أي أنها تغطي الأحداث المحاسبية ذات الصفة الدولية ، دون التطرق للتفاصيل التي تختلف باختلاف ظروف كل دولة ، و عليه يجب على الجزائر تكييف تلك المعايير مع بيئتها المحلية، وبذلك يمكننا تصور تحديث النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النحو الآتي[1] :

– اعتبار النظام المحاسبي المالي على أنه مسودة الغرض منه جعل المعايير الوطنية مع المعايير الدولية في اتجاه واحد، مع تطوير معايير محاسبية محلية، وذلك بإدخال بعض التعديلات التشريعية و النظامية لنصوص المعايير المحاسبية الدولية، لجعلها تتميز بسهولة التطبيق والقبول من طرف المؤسسات مع ضرورة إجبارية تطبيقها بالنسبة للمؤسسات المدرجة أو الراغبة في التسجيل بالسوق المالية؛

– إصدار نسخة معدلة من المعايير المحلية المكيفة بعد تحديد الاختلافات بينها و بين المعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار عدم التعارض مع خصائص البيئة المحلية (السياسية ، الاقتصادية ، الاجتماعية ...) ، مع ضرورة إرفاق معيار محاسبي محلي يتضمن كيفية التطبيق الأول للمعايير المحاسبية المحلية المعدلة ؛

– دعم ومرافقة المؤسسات في تطبيق المعايير الوطنية المكيفة بالاشتراك مع الدولة ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة لأن قرار التوافق قد اتخذ من طرفها؛

– ضرورة عضوية مندوبين من المجلس الوطني للمحاسبة في مجلس معايير المحاسبة الدولية لضمان الاتصال بين المجلسين والحصول على الخبرة اللازمة في صناعة المعايير المحاسبية الدولية .

– تحضير برامج التكوين في مجال المعايير الدولية للمحاسبة ووضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيو المحاسبة ؛

---

[1]- تيجاني بالرقي، **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة، جامعة باجي مختار عنابة، كلية العلوم الاقتصادية، 22/21 نوفمبر 2011. ص11.

– متابعة تطور المناهج والنظم و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة وبالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي وتحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي.

2– الآفاق المنتظرة من النظام المحاسبي المالي

تطبيق النظام المحاسبي المالي يؤدي إلى توحيد التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي والوصول إلى مستوى عالي من الإفصاح والشفافية، عن طريق نشر المعلومات الضرورية لمختلف الأطراف المستفيدة منها والاستجابة لرغبات الأسواق المالية، مما يؤدي إلى معلومات ذات جودة عالية، فكل مستعمل يأمل في الحصول على أفضل المعلومات التي تمكنه من القراءة الجيدة للقوائم المالية لاتخاذ القرار المناسب، وعليه فان تطبيق النظام المحاسبي المالي يفتح عدة آفاق منها[1]:

2–1– الآفاق ضمن المؤسسة

لعل الالتزام بتطبيق مبادئ الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي، سيؤدي بالضرورة إلى تخلي المؤسسات الجزائرية عن السرية والتحفظ في نشر معلوماتها، وبالتالي تمكين المستثمرين ومختلف الجهات المتعاملة معها أو ذات العلاقة من الحصول على معلومات ذات جودة كاملة وأكثر شفافية، وبالتالي الثقة في المعلومات التي تنتجها أنظمتها المحاسبية وزيادة الفرص الاستثمارية والتمويلية.

2–2– الآفاق المحاسبية

تعتبر القوائم المالية هدف أو غاية المحاسبة، فهي الجزء الأكثر تعبيرا عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتم إعدادها من طرف المؤسسات لإعطاء المستعملين المعلومات الوافية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، حيث تعتبر معايير المحاسبة الدولية ثورة محاسبية، لأن فلسفتها تركز على القيمة العادلة التي تحدد من طرف خبراء ومتخصصين في هذا المجال، وبذلك تختلف هذه الفلسفة عن فلسفتنا المحلية القائمة على المفاهيم القانونية والجبائية.

---

[1]– نوال صبايحي، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات**، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011. ص 38.

2-3- الآفاق بالنسبة للمسيرين

تطبيق النظام المحاسبي المالي سيتطلب من المسيرين بناء نظام معلومات جديد يتمتع بتقنيات عالية، كما يجب عليهم إعلام كافة الأفراد العاملين بالمؤسسة من اجل التكيف بسرعة، إضافة إلى ذلك سيسهل على المحاسب عدة أمور من بينها الحصول على معلومات من عدة أطراف داخل المؤسسة، ولهذا فمن الضروري بالنسبة لمسيري المؤسسات الاستثمار في هذا المجال.

2-4- تعزيز الحوكمة في المؤسسات[1]

عرفت الحوكمة على أنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح المرتبطين بها، وعلى رأسهم المساهمين الذين يولون أهمية للمؤسسة في اتباع سياسات واضحة تتسم بالشفافية والعدالة في تعاملاتها وأدائها، ونظرا لما توفره الحوكمة من ثقة في طريقة وأسلوب تعامل إدارة المؤسسة مع أصحاب المصالح، فإن استعمال النظام المحاسبي المالي سوف يعزز من مبادئ الحوكمة، فهدفه الأساسي هو الحفاظ على ثقة المستثمرين، ويفرض على المؤسسات التي تقدم حساباتها للمساهمين الالتزام بالشفافية ومنه تدعيم الحوكمة.

2-5- تفعيل بورصة الجزائر[2]

يشكل تطبيق النظام المحاسبي الجزائري فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيق فلسفة المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، بضرورة إعطاء الأهمية لها والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في اتفاق الشراكة بتفعيل دورها في الاقتصاد وتشجيع المؤسسات على التسجيل فيها، والاعتماد عليها في التمويل وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعايير المحاسبية التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية، التي يلجأ إليها المستثمرون سواء لاستثمار أو طلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع الاستثمار الأجنبي باعتبار أن المعلومة المقدمة لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر، وهذا ما سيعمل النظام المحاسبي المالي على توفيره من معلومة عالية الجودة، سهلة الفهم من طرف المستثمرين، ملائمة لاتخاذ القرارات، موثوق بها في الأسواق المالية وقابلة للمقارنة في الزمان والمكان.

---

[1] -Brahim Lakhlef, **la bonne gouvernance, croissance et developpement,** Edition Dar El Khaldonia, Alger, 2006, p 14

[2] - محمد سيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 266.

خلاصة الفصل الثالث

نظرا للتحولات الاقتصادية التي حدثت منذ مطلع الألفية الثالثة في الجزائر على المستويين الداخلي والخارجي، أصبح المخطط الوطني للمحاسبة يعاني من عدة نقائص جعلته غير قادر على مسايرة هذه التحولات، فجاءت في بداية الأمر فكرة إصلاحه وتكييفه مع التغيرات الاقتصادية المحلية والدولية ولكن تم التخلي عنه وحل محله النظام المحاسبي المالي الجديد الصدر بالقانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، ودخل حيز التنفيذ منذ الفاتح جانفي 2010، حيث جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بمعايير محاسبية مستمدة نصوصها من نصوص المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وكان ذلك بمثابة تبني الجزائر لتلك المعايير بطريقة ضمنية.

صاحب تطبيق النظام المحاسبي المالي مشاكل وصعوبات عديدة منها صعوبة استيعاب المفاهيم الجديدة دون مراجع تذكر، والتعارضات التي حصلت بين القوانين المحاسبية والقوانين الجبائية، حيث لو تبنت الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بموجب قانون، لكان أحسن من التبني الضمني لها عن طريق تطبيق النظام المحاسبي لما قد ينتج عن ذلك من مراجع هامة، حيث تصبح معظم كتب المحاسبة الأجنبية في متناول الأكاديميين والمهنيين، بما فيها نصوص المعايير(IAS/IFRS) وتفسيراتها (SIC/IFRIC) كما يؤدي تبني المعايير مباشرة إلى الارتقاء بالمحاسبة إلى المستوى الدولي مما يشجع على جلب الاستثمار الأجنبي.

تم التطرق إلى تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي وإبراز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة وطريقة ميلاد النظام المحاسبي المالي، والقوانين المنظمة له والمعايير المحاسبية التي جاء بها وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبية، وكذا نتائج هذا التبني من حيث المستجدات التي جاء بها، والمشاكل والصعوبات والآثار التي واجهته وانعكاسات ذلك على الجباية وعلى المراجعة، ثم تم تقييم هذ التبني ونتج عن ذلك ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي وفق أحدث المعايير حيث بني على معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية التي كانت سارية المفعول سنة إعداده 2005، وتم اعتماده سنة 2007 ودخل حيز التطبيق سنة 2010، وإلى غاية 2016، لم يراع لا المعايير الدولية للمحاسبة (IAS) المعدلة، ولا معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) الجديدة.

وهكذا أخذت هذه المعايير مكانا لها في الجزائر التي ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي خاصة مع التحولات التي يشهدها الاقتصاد الوطني بالانتقال من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام الاقتصاد الحر ولكن إصلاح نظام المحاسبة لايكفي وحده ما لم يتبع بإصلاح نظام المراجعة ومن هنا تولدت ضرورة تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق وهذا ما سسيتم معالجته في الفصل الموالي.

الفصل الرابع:

واقع المراجعة القانونية
في الجزائر
وامكانية تكييفها
للمعايير الدولية للتدقيق(ISA)

تمهيد:

تطورت المحاسبة والمراجعة تبعا لتطور الغاية والهدف من كل منهما، فمنذ أن كانت المحاسبة والمراجعة مجرد تقنيتين تهتم الأولى بحساب نتيجة أعمال المؤسسات وتهتم الثانية باكتشاف الأخطاء والغش، أصبحتا اليوم لغة المال والأعمال، يستفيد منهما العديد من الأطراف وعلى رأسهم المستثمرين، ونظرا لكبر المؤسسات الاقتصادية وتوسعها عبر العالم وتطور الأسواق المالية الدولية، ظهرت مشاكل في المحاسبة وفي المراجعة **نتيجة تباين أنظمة المحاسبة وأنظمة المراجعة من بلد لآخر**، الأمر الذي دفع هذه البلدان إلى البحث عن توافق في مجال المحاسبة والمراجعة فتم اختيار المعايير الدولية للمحاسبية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA) من طرف معظم دول العالم.

ومنذ اتجاه الجزائر إلى الانفتاح من خلال التوجه إلى الاقتصاد الحر وتوقيع اتفاق الشراكة الأورومتوسطية والرغبة في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، سعت كغيرها من الدول إلى إصلاح نظامها المحاسبي وجعلته متوافقا مع المعايير الدولية للمحاسبة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11، ومن أجل تعزيز الإصلاح ، شرعت في إصلاح مهنة المراجعة بموجب القانون 10-01 الذي نظم بشكل كلي مهنة المراجعة وسن النظام الأساسي الجديد لمحافظ الحسابات، وبين أن الجزائر متجهة نحو معايير التدقيق الدولية، حيث تم إصدار سنة 2013 معايير تقارير محافظ الحسابات استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بتقارير المدقق المستقل، كما تم إصدار سنة 2016 ثمانية معايير جزائرية للتدقيق أخذت من المعايير الدولية للتدقيق بأرقامها وبمحتواها.

وبعد أن تطرقنا في الفصل السابق للكيفية التي تبنت فيها ضمنيا الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة وتقييم ذلك التبني، سنحاول في هذا الفصل عرض واقع المراجعة القانونية في الجزائر وتطورها التاريخي، وإبراز معايير الأداء المهني أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الست الواردة سنة 1994 بقرار من وزير الاقتصاد رقم (94 SPM /103) وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق، ونختمه بأهمية تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق، وذلك في المباحث الآتية:

المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

المبحث الأول: معايير الأداء المهني أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات

المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق

المبحث الرابع: أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق

المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

نستهل واقع المراجعة القانونية في الجزائر بالتطور التاريخي الذي مرت به المراجعة الخارجية في الجزائر ثم نعرض القوانين المنظمة لها والهيئات المشرفة عليها ثم نبرز القانون الأساسي لمحافظ الحسابات في الجزائر ونبين مهامه القانونية وكيفيات تعيينه على أساس دفتر الشروط ونختم هذا المبحث بكيفية حساب اتعابه.

المطلب الأول:التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر

مرت المراجعة الخارجية في الجزائر بعدة مراحل، نتطرق لها في المطلب الآتي:

1- مرحلة أول تنظيم لمهنة محافظة الحسابات (من 1969 إلى 1980)

بصدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31. المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية، وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد.[1]

2- مرحلة إلغاء محافظة الحسابات واستبدالها بمجلس المحاسبة (من 1980 إلى 1988)

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم تولد المعلومات وضعف التحكم المحاسبي، أطر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".[2]

---

[1]عبد الله بن صالح، "**مداخلة حول دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير المراجعة الدولية**"، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"،جامعة عمار ثليجي الأغواط،الجزائر،20-21نوفمبر2013، ص24.

[2]الأخضر لقيلطي، "**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**"، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة 2008، ص90.

3- مرحلة إعادة تأهيل محافظة الحسابات (من 1988 إلى 1991)

في سنة 1988، صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري.

ومن خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

وقد تلى صدور القانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات صدور القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعى التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية.والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.[1]

4- مرحلة التنظيم الفعلي لمحافظة الحسابات (من 1991 إلى 2010)

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27-04-1991 والمعتمد بتاريخ 1-5-1991. وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها. وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات.

إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-4-1996. حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

5- مرحلة إصلاح وإعادة تنظيم محافظة الحسابات (من 2010 إلى 2016)

خلال هذه الفترة تمت إعادة تنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى الوزارة المالية و تتميز هذه الفترة بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و الذي يهدف إلى تحديد شروط و كيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

---

[1] عمر شريفي، "**التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، 2011 ص ص 117-118.

و قد تلى بعد صدور هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات و المتمثلة في[1]:

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 و المتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تحم مهنة المحاسبية في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها، تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيرة، وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيره، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16-02-2011 و المتعلقة عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.
- صدور مراسيم تنفيذية أخرى بين ماي 2011 وأفريل 2013، منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، ومنها ما تعلق بالتربص المهني، والأخطاء التدريبية وعقوباتها، ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المحاسب.
- صدور قرارات ومقررات بين جوان 2013 وأكتوبر 2016، منها ما حدد محتوى تقارير محافظ الحسابات وكيفيات تسليمها ومنها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق، تتم معالجتها في المبحث الثالث.

المطلب الثاني: القوانين المنظمة والهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر

عرفت المراجعة الخارجية في الجزائر منذ سنة 1969 إلى غاية 2016 عدة قوانين وتنظيمات نظمت المهنة، منها ما ألغي ومنها ما بقي ساري المفعول، وعدة هيئات أشرفت على حسن تطبيق تلك القوانين، منها ما تم حلها ومنها ما أعيدت هيكلتها، نتطرق فيما يلي إلى القوانين والتنظيمات التي بقيت سارية المفعول تاريخ انجاز هذا البحث.

1- القوانين المنظمة للمراجعة الخارجية في الجزائر

تمثلت القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وسارية المفعول يوم كتابة هذه الأطروحة في القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية التابعة له، بالإضافة إلى قرارات التطبيق، نعرضها فيما يلي:

- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

[1] حميداتو صالح، بوقفة علاء ، **"واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل الاصلاح النظام المحاسبي"**، الملتقى الوطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، جامعة الوادي، 05-06/05/2013.

- المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية و صلاحياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة المعهد الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
- ثم صدور المرسوم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها و آجالها و إرسالها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 30 بتاريخ 01جوان2011.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 و الذي يحدد شروط و كيفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين.
- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التدريبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها، صادر بالجريدة الرسمية رقم 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.

- المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أفريل2013، يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16فيفري 2011 الذي يحدد شروط و كيفيات تنظم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 05ماي2013.

- قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، عدل وتمم بـ

- القرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات؛

- قرار مؤرخ في 25 جوان 2008 يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات؛

- قرار مؤرخ في 24 جوان2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات ، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30افريل 2014.

- قرار مؤرخ في 12جوان 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30أفريل 2014.

- المقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

- المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

2- الهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر

لا يمكن فصل الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر على القوانين المنظمة لمهنة المراجعة لأن ظهور أو تكليف أو حل أي هيئة لا يتم إلا عن طريق القوانين، والمتتبع للقوانين المذكورة أعلاه، يستنتج أن الهيئات التي تشرف **حاليا** على المراجعة الخارجية هي المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، نتطرق فيما يلي لكل مجلس من حيث النشأة والمهام.

2-1- المجلس الوطني للمحاسبة

المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري يقوم بالتنظيم والإشراف على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

2-1-1- نشأة و تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب أحكام المادة 04 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه والتي تنص على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية، ويضم ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، وحددت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11- 24 المذكور أعلاه أعضاء المجلس الذين يرأسهم الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، وهم كالآتي:

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء، 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 بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة، وممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
- ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة و المالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية.

كما تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمس (05) لجان متساوية الأعضاء وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم و لجنة مراقبة النوعية.

2-1-2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا متمثلا في مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية بصفة عامة وذلك على النحو الآتي:

أولا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد، المهام الآتية[1] :

- استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و الفصل فيها .
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛

[1] المادة 10 من لمرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره.

- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية و برمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية[1]:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية **والمعايير الدولية للتدقيق؛**
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ثالثا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم و متابعة المهن المحاسبية

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم و متابعة المهن المحاسبية المهام الآتية[2]:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

---

[1] المادة 11 من لمرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه وسيره.

[2] المادة 12 من لمرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المذكور أعلاه.

2-2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين

يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبين ثاني هيئة مشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بعد مجلس المحاسبة نتطرق إلى إنشائه ومهامه وتشكيلة وصلاحيات مجلسه.

2-2-1- إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين

تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه والتي تنص على انه ينشا مصف وطني للخبراء المحاسبين يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب الذي يخول له القانون ممارسة محافظة الحسابات.

2-2-2- مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين

يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبين جهاز مهني مكلف في إطار القانون بما يلي[1]:

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إيداع الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

2-2-3- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يسير المصف الوطني للخبراء المحاسبين مجلس وطني ينتخبه المهنيون، نتطرق فيما يلي إلى تشكيلته وصلاحياته.

أولا: تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين[2].

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

ثانيا: صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يكلف المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين على الخصوص بما يلي[3]:

---

[1] المادة 15 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

[2] المادة 03 من لمرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

[3] المادة 04 من لمرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المذكور أعلاه.

- إدارة الملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

2-3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ثالث هيئة مشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بعد مجلس المحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، نتطرق إلى إنشائها ومهامها وتشكيلة وصلاحيات مجلسها الوطني.

2-3-1- إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه والتي تنص على انه تنشا غرفة وطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون.

2-3-2- مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبين جهاز مهني مكلف في إطار القانون بما يلي[1]:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إيداع الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

[1] المادة 15 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

2-3-3- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يسير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني ينتخبه المهنيون، نتطرق فيما يلي إلى تشكيلته وصلاحياته.

أولا: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[1].

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

ثانيا:صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الخصوص بما يلي[2]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

---

[1] المادة 03 من لمرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

[2] المادة 04 من لمرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المذكور أعلاه.

المطلب الثالث: النظام الأساسي لمحافظ الحسابات statut du commissaire aux comptes

بين القانون 01/10 المذكور سابقا والمراسيم التابعة له، النظام الأساسي لمحافظ الحسابات، نبرزه بإيجاز فيما يلي:

1-تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة[1]

تم إعطاء تعريف محافظ الحسابات وفق ما جاء في القانون 01/10 بالإضافة إلى ما ورد في القانون التجاري.

1-1- تعريف محافظ الحسابات

حسب المادة 22 من القانون 01/10 المراجع الخارجي القانوني أو محافظ الحسابات هو "كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

كما تعرفه المادة 715 من القانون التجاري الجزائري بأن: " المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

1-2- كيفيات الاعتماد[2]

يلزم المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد ، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية :

- شهادة الجنسية الجزائرية .
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة .
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة ، بعد فحص مادي للوثائق ، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا ، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين، وتحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد.

---

[1] القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المذكور أعلاه.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، محضر الاجتماع مرفقا بالاعتماد قصد إمضائها من الوزير المكلف بالمالية.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد (أو الرفض المعلل) ثم يمنح الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة.

1-3- أداء اليمين والتسجيل في الجدول

بينت المادة 06 من القانون 01/10 المذكور سابقا كيفية أداء اليمين وذلك على النحو الآتي.

1-3-1- أداء اليمين

يؤدي محافظ الحسابات، بعد الحصول على الاعتماد وقبل التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبارة الآتية: " اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن اخلص في تأدية وظيفي و أن اكتم سر المهنة و اسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد[1]".

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

1-3-2- التسجيل في جدول

يلزم المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات للتسجيل في الجدول ، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة :

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني و الشروط المادية لممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول.

[1] المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين .
- ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء .
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت .
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

يسجل المترشح في الجدول، و تمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب و الاسم والمهنة.

1-4- شروط ومقاييس مكتب محافظ الحسابات[1]

يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإثبات وجود محل مهني، عند إيداع طلب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي.

يمكن أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا للمهني، على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة.

يجب أن تتوفر في المحل المهني شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدات المسؤول عنها.

2- حالات التنافي والموانع القانونية[2]

بين القانون 01/10 المذكور سابقا حالات التنافي والموانع حتى لا يترك أي مجال للاجتهاد في ذلك.

2-1- حالات التنافي

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر منافيا مع هذه المهنة :

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

[2]- المواد 64 حتى 74 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

2-2- الموانع

يمنع محافظ الحسابات من :

- القيام مهانيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (03) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة
- يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي يكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

2-3 – حالات أخرى من التنافي والموانع

وردت هذه الحالات في القانون التجاري الجزائري.

1- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المدرين ومجلس مراقبة الشركة.

2-القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين او مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمال هذه الشركات.

3- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

4- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

3- حقوق محافظ الحسابات

بينت أحكام مواد القانون 10-01 المذكور سابقا، حقوق محافظ الحسابات يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- يمارس محافظ الحسابات نشاطه في كامل التراب الوطني.

2- يطلع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

3- يمكن لمحافظ الحسابات أن يجري طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة.

4- يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

5- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها

6- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

7- يحتفظ محافظ الحسابات بحق التدخل في الجمعية العامة بما يتعلق بأداء مهمته

8- يمكن لمحافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال

9- له الحق أن يستدعى لاجتماع مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) الذي يقفل حسابات السنة المالية وكذا لكل جمعيات المساهمين

10- يحصل على كشف محاسبي يعده القائمون بالإدارة في المؤسسة في المؤسسة محل المراجعة، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية كل ستة أشهر

11- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره.

4- مسؤوليات محافظ الحسابات[1]

وتتمثل في المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية والمسؤولية التأديبية.

4-1- المسؤولية المدنية :

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج

يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير من كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون 01/10 ولا يتبرأ من مسؤوليته فبما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات . وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة

يتعين على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

---

[1]- المواد 59 حتى 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

4-2- المسؤولية الجزائية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني.

4-3- المسؤولية التأديبية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي .يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:
الإنذار – التوبيخ – توقيف مؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر – الشطب من الجدول

المطلب الرابع : المهام القانونية لمحافظ الحسابات وكيفيات تعيينه وحساب أتعابه

اهتم المشرع الجزائري بمهام محافظ الحسابات وكيفيات تعيينه وحساب أتعابه نظرا لحساسية المهنة، حيث قام بتحديد كل مهامه وقسمها إلى مهام رئيسية أو عامة ومهام ثانوية أو خاصة، كما اهتم بين كيفيات تعيينه وحساب أتعابه، نتطرق لها بإيجاز فيما يلي:

1- المهام القانونية لمحافظ الحسابات

تنقسم مهام محافظ الحسابات إلى مهام رئيسية أو عامة وإلى مهام ثانوية أو خاصة، تخص فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها **دون التدخل في التسيير**، نذكرها فيما يلي:

1-1- المهام الرئيسية أو العامة

تتمثل المهام الرئيسية أو العامة في مهمتين أساسيتين فرضهما المشرع الجزائري بالفقرة الأولى والثانية من المادة 23 من القانون 10-01 المذكور سابقا وهما:

- **المصادقة (أو الشهادة)** بأن الحسابات السنوية منتظمة (régulières) وصحيحة (sincères) ومطابقة تماما (donnent une image fidèle) لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- **فحص** صحة الحسابات السنوية ومطابقتها **للمعلومات المبينة في تقرير التسيير** الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

يترجم محافظ الحسابات تأديته تلك المهمتين في تقريره العام الذي يدعى تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.

1-2- المهام الثانوية أو الخاصة

تتمثل المهام الثانوية أو الخاصة لمحافظ الحسابات في ثلاثة عشر (13) مهمة خاصة، منها ما ورد في المادتين 23 و25 من القانون 10-01 المذكور سابقا ومنها ما تم استنتاجه من المرسوم التنفيذي11-202 والقرار المؤرخ 24 جوان 2013 المذكورين سابقا حيث تتوج كل مهمة خاصة بتقرير خاص نتطرق لمحتواها بالتفصيل في المطلب الثاني من المبحث الرابع وهي:

- **إبداء الرأي** حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- **تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة** بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- **إعلام المسيرين** والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- **التأكد من المبلغ الإجمالي** لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات؛
- **الفحص والمصادقة** على المبلغ الإجمالي للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- **عرض** تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية للسنوات الخمس (5) الأخيرة؛
- **التأكد من حيازة** أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان التي تمثل على الأقل 20 % من رأسمال الشركة؛
- **التحقق من أن الميزانية تظهر** احتياطات ونتائج تسمح بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- **التأكد من سلامة** وانتظام عملية رفع رأس المال واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية؛
- **التأكد من سلامة** وانتظام عملية تخفيض رأس المال واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية؛
- **التأكد من سلامة** وانتظام عملية إصدار قيم منقولة أخرى واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية؛
- **التأكد من سلامة** وانتظام عملية تحويل الشركة ذات أسهم واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية؛
- **التأكد من سلامة** وانتظام عملية المساهمة في شركات أخرى واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية.

1-3- مهام خاصة أخرى

يطلع محافظ الحسابات مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف **عمليات السبر** التي أدوها

– مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق

– المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها

– النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

كما يطلع محافظ الحسابات وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها[1].

2– تعيين محافظ الحسابات

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات[2].

2–1–تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل

طبقا لأحكام المادتين 600 و 609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة دون اللجوء إلى دفتر الشروط.

2–1– حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات

في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

2–3– تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط[3]

خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي :

– عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة و وحداتها و فروعها في الجزائر وفي الخارج.

---

[1]– يتم التطرق بالتفصيل لهذه المهمة الخاصة والحساسة بالتفصيل في المطلب الرابع من المبحث الثالث

[2]المادة 27 من القانون 10–01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

[3]–المرسوم التنفيذي 11–32 مؤرخ في 27جانفي 2011، المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 02 فيراير 2011.

– ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

– العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات و التقارير الواجب إعدادها.

– الوثائق الإدارية الواجب تقديمها، ونموذج رسالة المترشح.

– نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.

– نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .

– المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ، يسمح له بالاطلاع على ما يأتي :

– تنظيم الكيان وفروعه، وتقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛

– معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

يوضح محافظ الحسابات في العرض ما يأتي:

– الموارد المرصودة، المؤهلات المهنية للمتدخلين، برنامج عمل مفصل، التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها وكذا آجال إيداع التقارير.

يجب أن تتوافق الآجال و الوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي و مبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلي نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا لأحكام التشريعية المعمول بها.

يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني و العرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات. غير أنه، يجب أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (2/3) سلم التنقيط الإجمالي.

تقوم الهيئات و المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا. غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال اجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

3- عزل واستقالة محافظ الحسابات

يمكن أن يعزل محافظ الحسابات لسبب مبرر كما يمكنه الاستقالة بمحض إرادته، نبيت ذلك فيما يلي:

3-1- عزا أو إنهاء مهام محافظ الحسابات

يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض محافظ الحسابات الذي عينته الجمعية العامة.

وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة محافظا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه المهمة عن طريق الجهة القضائية المختصة[1].

[1]- المادتين 715-8 و 715-9 من القانون التجاري الجزائري.

3-2- استقالة محافظ الحسابات

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 03 أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة[1].

4- أتعاب محافظ الحسابات

بين القرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 سلم أتعاب محافظ الحسابات كما هو مبين في الجدول الموالي.

جدول رقم (08) سلم أتعاب محافظي الحسابات

مجموع المبلغ الإجمالي الخام للميزانية مع إيرادات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب بالكيلو دينار (*)
حتى أقل من 50 مليون دج	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من120
من 100 إلى أقل من200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من120إلى أقل من 170
من200 إلى أقل من400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 الى اقل من 25600 مليون دج	من 1800 الى اقل من 2400	من900 ال اقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي48 ساعة لكل حصة إضافة بـ : 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

*** مبلغ الأتعاب يساوي عدد الساعات المحدد مضروبا في 500 دج**

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤررخة في 14 جانفي 2007، العدد 04، ص 19.

[1] المادة 38 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

أولاً: تحديد الأتعاب

– حالة محافظ حسابات واحد:

لتحديد أتعاب محافظ الحسابات، يطبق سلم الأتعاب المبين في الجدول رقم (08) على مهمة محافظة الحسابات التي يحددها القانون على أساس العناصر التالية:

1-حساب المجموع الخام للميزانية السنوية ما عدا إعادة تقويم الاستمارات مع مجموع عائدات الاستغلال

2-تحديد عدد الساعات الضروري المقدر لأداء المهمة اعتمادا على المجموع المحصل عليه في الفقرة 1 السابقة.

3- مبلغ الأتعاب ينتج بضرب عدد الساعات المحدد في الفقرة الثانية (2) مضروبا في تكلفة الساعة المحددة بـ 500 دج.

يحدد الجهاز أو المؤسسة المؤهلة عدد الساعات المخصص لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، وضمن سلم الساعات الملحق بهذا القرار، وحسب التوزيع الجغرافي وعدد الوحدات الاقتصادية أو المراكز المحاسبية الواجب التدقيق فيها.

– حالة عدة محافظي حسابات:

عندما يكون محافظان أو أكثر للحسابات يعملان أو يعملون لمؤسسة نفسها، فإن مبلغ أتعاب هؤلاء يساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة عشرين في المائة (20%) ويتم الحصول على أتعاب كل محافظ للحسابات بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين.

– حالة محافظ حسابات في مؤسسة أم وفي مؤسسة فرعية:

عندما يكون محافظ الحسابات أو محافظون في مؤسسة ما وهو كذلك محافظ الحسابات أو محافظون في مؤسسة فرعية فهو يتقاضى أو هم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70 % من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

-الأتعاب المحددة في السلم لا تتضمن الرسوم، وحدها الأقصى 000 250 2 دج يطابق 4500 ساعة.

ثانياً: دفع الأتعاب

تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية وبناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

30% عند بداية الأعمال.

20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.

30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات.

20% بعد اجتماع الجمعية العادية.

ثالثا: رد مصاريف النقل،الإيواء والإطعام

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه، يتم التكفل بها كما يأتي:

–ترد مصاريف النقل بناء على تقديم الأوراق الثبوتية، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلوميتري قدره **3** دج عن كلم الواحد.

–مصارف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة في حدود ما يأتي:

1500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد.

80 %من مجموع الساعات المخصصة.

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي بررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة ومقر محافظ الحسابات.

رابعا: حالات خاصة

لا يطبق **سلم أتعاب محافظي الحسابات** على المؤسسات التابعة للأصناف التالية:

- البنوك والمؤسسات المالية،
- شركات الاستثمار،
- شركات البورصة، المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري،
- شركات التأمين و/أو إعادة التأمين.

يحدد لهذا الصنف مبلغ الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة ويبلغ هذا المبلغ إلى مجلس النقابة التي يكون محافظ حسابات عضوا فيها.

المبحث الثاني: معايير الأداء المهني أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر (القرار رقم 103 / 94 / SPM) Diligences professionnelles du commissaire aux comptes

في غياب معايير جزائرية للتدقيق، ونقص كبير في المراجع المتعلقة بالمراجعة القانونية في الجزائر، تم إصدار سنة 1994، معايير الأداء المهني أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات، التي وردت في الملحق لقرار وزير الاقتصاد رقم 94/SPM/103 المؤرخ في 1994/02/02،المتعلق بالعنايات المهنية لمحافظ الحسابات، والتي عرفت بالتوصيات الست (Six recommandations)شرحت مهام محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها، وبينت العنايات المهنية الواجب وضعها قيد التنفيذ من طرف محافظ الحسابات، منذ قبوله للعهدة بعد تأكده من عدم وقوعه في حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية، وتكوين ملفات العمل ومن ثم أخذ معلومات عامة حول الشركة محل المراقبة وتقييم نظام رقابتها الداخلية ليتمكن من إعداد برنامج عمل مناسب لفحص الحسابات والتصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إن وجدت، إلى غاية إعداد التقرير النهائي العام للتعبير عن الرأي حول عدالة وانتظام القوائم المالية والتقارير الخاصة التابعة للتقرير العام، بالإضافة إلى مداخلته في الجمعية العامة بما يتعلق بأداء مهمته، عندما تستدعى للتداول على أساس تقريره.

قام آنذاك، المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بجمعها وطبعها وتوزيعها على المهنيين، فكانت بمثابة دليل لمحافظ الحسابات يرتكز عليه في أثناء أداء مهمته القانونية.

نشير إلى أن المتمعن في تلك العنايات أو التوصيات[1] يجد أنها استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق، وجاءت في ستة محاور أساسية، ولهذا تم تلخيصها في المطالب الستة الآتية.

المطلب الأول:قبول العهدة والدخول في العمل Acceptation du mandat et entrée en fonction

وردت العنايات المهنية المتعلقة بهذا المطلب في التوصية الأولى من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه عندما يتلقى محافظ الحسابات عهدة جديدة، لا يعطي موافقته إلا بعد وضع حيز التنفيذ العنايات التي تجنبه من الوقوعه في حالات التنافي والموانع، وانه قادرا على تنفيذ المهمة بالنظر إلى إمكانيات مكتبه التقنية والبشرية. نلخص فيما يلي العنايات المذكورة في النقاط الآتية:

---

[1]– تم التطرق إلى تلك العنايات المهنية أو التوصيات الست إعتمادا على نسخة من المرجع الأصلي باللغة الفرنسية، المطبوع من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات قبل حله، كما تم الاعتماد على كتب الباحثين الجزائريين الذين تطرقوا لتلك التوصيات، وهم: محمد بوتين رحمه الله، محمد التهامي طواهير، مسعود صديقي (باللغة العربية)، ومختار بلعيبود، طاهر حاج صدوق ونصر الدين سعدي وعلي معزوز (باللغة الفرنسية) كل الكتب المستعملة مذكورة في الهامش.

1- قبول العهدة أو المهمة

على محافظ الحسابات، قبل الدخول في العمل التأكد من:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري؛
- الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة وللشركات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية، إن وجدوا؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛
- إذا كان سيعوض زميلا رفضت الشركة تجديد عهدته، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب الرفض؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد كذلك من انه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

2- متطلبات الدخول في العمل

بعد قبوله للمهمة على محافظ الحسابات[1]:

- التأكد من انتظام تعيينه، حسب الحالة، من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية؛
- إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته يمضي القانون التأسيسي للشركة؛
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية وكان حاضرا فيها، يمضي محضر اجتماعها مع عبارةً قبول المهمةً وإن لم يكن حاضرا في الجمعية، يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة؛
- التصريح كتابيا، مهما كان نوع تعيينه، انه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية؛
- إبلاغ مجلس المصف الوطني (سابقا) بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15يوما؛
- تذكير مسئولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية الواجب احترامها، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب).
- عليه الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في انجاز مهمته (على الزميل السابق، طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة، إن يسهل مهمة الزميل الذي يليه).

---

[1]- محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات-من النظرية الى التطبيق**-،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005. ص 42.

3- حالة عدم قبول المهمة

إذا تلقى محافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمحافظ حسابات في شركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها[1].

إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة. إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة.

المطلب الثاني: ملفات العمل (Dossiers de travail)

وردت العنايات المهنية المتعلقة بهذا المحور في التوصية الثانية من القرار المذكور سابقا والتي تطرقت إلى ملفات العمل حيث إن صفة الديمومة لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك ملفين أساسيين مهمين وضروريين للقيام بالعنايات اللازمة ويسمحان لمحافظ الحسابات بما يلي[2]:

- هيكلة مهمة المراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للإدلاء برأي مدعم حول الحسابات السنوية التي فحصها؛
- وجود مستمر لبطارية معلومات دائمة حول المؤسسة محل المراجعة خلال كل مدة العهدة وخلال مدة تجديدها إن تم ذلك؛
- الاحتفاظ وتقديم عند الضرورة، دليل على الأعمال المنجزة، والعنايات والوسائل المستعملة للوصول إلى تكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية؛
- أن يكون مسلكه مطابق لمعايير الأداء المهني المقبولة على المستوى الجهوي والدولي؛
- الإشراف على الأعمال المنجزة من طرف مساعديه.

يتمثلان هذين الملفين في الملف الدائم والملف السنوي .

1- الملف الدائم

يتضمن الملف الدائم كل الوثائق المستعملة طوال مدة العهدة أو تجديدها.

---

[1]-Tahar Hadj Sadok, Role, Diligences et Reponsabilités du Commissaire aux Comptes, édition Dahlab, Alger, 2007. P 14.

[2]- محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**. ص 44.

1-1- شكل ومحتوى الملف الدائم

محتوي وكيفية تصنيف هذا الملف تابعان لخصوصيات الشركة محل المراجعة وكذا التنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات ومع ذلك يمكن أن يتضمن الفصول الآتية حيث نرمز فيما يلي للملف الدائم بالحرف د :

د- 1) عموميات حول الشركة محل المراجعة (بطاقة فنية لها ولوحدتها، التنظيم العام، الوثائق العامة).

د – 2) الرقابة الداخلية (كل الوثائق التي تسمح بتقييم دقة ومصداقية الرقابة الداخلية والمخاطر العامة مثل توزيع المهام، استمارات الرقابة الداخلية، خرائط التتابع..الخ).

د- 3) معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، إجراءات محاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وعرض الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية المعتبرة).

د – 4) معلومات قانونية، جبائية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه، قائمة المساهمين واسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للشركة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية).

د – 5) خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في التخصص وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).

د – 6) معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج و الوثائق المطبوعة).

1-2- مسك الملف الدائم

يمكن أن يقسم الملف الدائم إلى ملفات فرعية تسهل ترتيب الوثائق ومراجعتها؛ وعلى إثر ذلك، لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه يمكن فتح ملفات فرعية تتخللها ورقات عازلة تحتوي على فهرس المحتويات. وحتى يكون الملف الدائم جامع لمعلومات مفيدة حول الشركة وذات طابع دائم ، على محافظ الحسابات تحيينه بانتظام لاسيما إذا طرأ تغيرا على عنصرا دائما، ويجب حذف المعلومات غير المجدية والتي أصبحت غير مفيدة كما يجب إعداد ملخصات أو مستخرجات من الوثائق ذات الحجم الكبير[1].

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات-الاطار النظري و الممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2006.ص 128.

2- الملف السنوي (أو ملف المراجعة)أو تجديدها

عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم ، يتضمن الملف السنوي كل العناصر المتعلقة بالمهمة والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للمراقبة مثل مجموعة الأعمال المنجزة، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة، الحوصلة وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بتكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية.

2-1- أهمية الملف السنوي

تكمن أهمية هذا الملف في :

- التحكم الجيد للمهمة؛
- توثيق الأعمال المنجزة والاختيارات المأخوذة؛
- التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج دون نسيان؛
- تبرير الرأي الصادر وتسهيل كتابة التقارير.

كما يعتبر هذا الملف عنصر إثبات للعنايات المطبقة وللجدية التي تمت بها المهمة.

2-2- شكل ومحتوى الملف السنوي

يمكن أن يتضمن الملف السنوي الفصول الآتية حيث نرمز فيما يلي للملف السنوي بالحرف س[1]:

س-1) تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين (تاريخ ومدة الزيارات ومكان التدخل)، تواريخ تقديم التقارير).

س-2) تقييم نظام الرقابة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات الرقابة الداخلية، فحص الرقابة الداخلية (من حيث النظام، الإجراءات، الطرق المحاسبة)، قوة وضعف أنظمة وإجراءات الشركة محل المراجعة، أوراق العمل (العينات المدروسة والإختلالات المكتشفة)، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات).

س-3) مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات ومخاطر الشركة، تفاصيل الأشغال المنجزة من تحاليل وتقنيات الصبر ومعاينة الموجودات والفحص المستندي والتقاطعات...، الوثائق (او نسخ عنها) المحصل عليها من المؤسسة أو من الغير والتي تبرر المبالغ والحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة والخاتمة العامة من أجل المصادقة).

[1]-Mokhtar BELAIBOUD, Pratique de l'audit, BERTI Eédition , Alger, 2005. P 140.

س–4) تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنظمة، المصادقة على 5 او 10 أجور العليا، التصريح بالأعمال غير الشرعية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية، فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وكل الوثائق المتعلقة بالتقارير الخاصة الإجبارية)

س–5) وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، بيانات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وخاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات الدورة، المصادقات من المتعاملين ونسخ من المحاضر)

2–3– مسك الملف السنوي

يمكن أن يقسم الملف السنوي إلى ملفات فرعية تسهل ترتيب الوثائق ومراجعتها؛ وعلى إثر ذلك، لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه يمكن فتح ملفات فرعية تتخللها ورقات عازلة تحتوي على فهرس المحتويات.

3– الاحتفاظ بملفات العمل

الطابع السري للمعلومات الموجودة في ملفات العمل تلزم محافظ الحسابات على إبقائها كذلك سواء داخل أو خارج مكتبه وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

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

المطلب الثالث: التقارير حول الحسابات الاجتماعية Rapports sur les comptes sociaux

وردت العنايات المهنية المتعلقة بهذا المحور في التوصية الثالثة من القرار المذكور سابقا والتي تطرقت إلى التقارير الواجب إنجازها من طرف محافظ الحسابات وهي التقرير العام للمصادقة على الحسابات وتقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة بالإضافة إلى مداخلة عند حضوره اجتماع مجلس الإدارة.

1– التقرير العام للمصادقة على الحسابات

التقرير العام المذكور هنا يختلف عن التقرير العام الذي ورد في معايير تقارير محافظ الحسابات سنة 2011.

1–1– محتوى التقرير العام

يبين محافظ الحسابات في هذا التقرير رأيه الواضح والصريح خال من أي شك حول القوائم المالية في مجملها (الميزانية، جدول حسابات النتائج والملاحق)، ويجب أن يشمل البنود والمعلومات الآتية[1]:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛
- تحديد الشركة والسنة المعنية بالمراقبة؛
- الوثائق (القوائم المالية) المعنية بالمراقبة ويؤكد أنها مرفقة بالتقرير ومؤشرة من طرف محافظ الحسابات؛
- احترام الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات وتبيان طبيعة ونطاق الأعمال المنجزة؛
- المخالفات والأخطاء المكتشفة وعرضها بوضوح وأثرها الكمي على النتيجة؛

[1]– محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**. ص 48.

– تأكيد المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة، وعند الاقتضاء، عدم موافقة محافظ الحسابات لباقي المعلومات التي يراها مهمة؛

– أسباب التغييرات المحتملة لأشكال وطرق تقييم وعرض الحسابات الاجتماعية وأثرها على القوائم المالية؛

– خلاصة سريعة لمحافظ الحسابات التي يمكن أن تكون مصادقة صافية بلا قيد، مصادقة مرفقة بتحفظات أو رفض المصادقة مبرر؛

– الواجبات الخاصة على عاتق محافظ الحسابات والمتمثلة في:

- **المصادقة على أعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات دفعت خلال السنة المالية.**
- **الوضعيات التي تهدد استمرارية الاستغلال.**
- **المساهمات المحتملة.**
- **المخالفات المرتكبة من طرف المسيرين أو أعضاء مجلس المديرين أو من طرف أي عون من الشركة محل المراقبة وإجراءات التصريح بذلك إلى وكيل الجمهورية.**

1–2– المصادقة البيضاء أو الصافية

تكون المصادقة صافية بلا قيد عندما تكون القوائم المالية منتظمة وصادقة بدرجة عالية.كما يمكن أن تكون المصادقة مرفقة بملاحظات عندما يتعلق الأمر بشروحات لا تأثر على صحة الحسابات لكنها توجه المساهمين.

1–3– المصادقة بتحفظات

عندما تكون الأهمية النسبية للأخطاء، الاختلالات أو المخالفات المكتشفة، بطبيعتها لا تلطخ جوهريا انتظام وصدق الحسابات السنوية، يرفق محافظ الحسابات المصادقة بتحفظات.

يجب أن يظهر طبيعة ومحتوى التحفظات ويبين أثرها على الحسابات وعلى نتيجة السنة المالية.

1–4–رفض المصادقة مبرر

يرفض محافظ الحسابات المصادقة عندما يقدر بأن عدد وخطورة الاختلالات والأخطاء المكتشفة تحول دون تلبية القوائم المالية لضمانات الانتظام والمصداقية، كما يمكن أن ينتج رفض المصادقة من[1] :

– وجود عراقيل منيعة لمراقبات محافظ الحسابات؛

– رفض صريح من المسيرين من إجراء تعديلات معتبرة لبعض حسابات الميزانية أو إزالة الضعف الموجود في الأداة المحاسبية طبقا لملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات.

يجب أن يكون رفض المصادقة مبرر ومدعم بأكبر عدد ممكن من المعلومات تمكن المساهمين من أخذ القرارات عن دراية.

---

[1]- Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique du Commissariat Aux Comptes en Algérie, Tome 1, édition Société Nationale de Comptabilité, sans date. P 121

2- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة

يجب على محافظ الحسابات إعداد وتقديم تقرير خاص حول الاتفاقيات المرخصة التي تم إعلامه بها من طرف المسيرين خلال السنة المالية، ويرسل إلى جانب التقرير العام، إلى الجمعية العامة للمساهمين.

يحتوي التقرير الخاص على[1]:

- عدد الاتفاقيات المعروضة للموافقة من طرف الجمعية العامة؛
- تحديد هوية المستفيدين؛
- طبيعة وموضوع الاتفاقيات؛
- شروط إبرام تلك الاتفاقيات؛
- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات.

قبل كتابة التقرير الخاص، يتأكد محافظ الحسابات من عدم وجود اتفاقيات أخرى عدى تلك التي أخبر بها، وذلك بفحص محاضر المجالس، حسابات القروض والحسابات الجارية...

في حالة اكتشاف محافظ الحسابات خلال مهمته اتفاقية ممنوعة، يجب أن يشر إلى تلك المخالفة في تقريره العام المتعلق بالمصادقة على الحسابات السنوية.

على محافظ الحسابات أن **يعد تقريرا خاصا حتى في حالة عدم وجود اتفاقيات** مرخصة، ويشير فيه إلى عدم وجود أية اتفاقية.

3- مداخلة محافظ الحسابات في اجتماع مجلس الإدارة

يحضر محافظ الحسابات اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة الذي يقفل الحسابات السنوية أين يؤدي مداخلة بخصوص مهمته تغطي على الأقل المظاهر الآتية:

- الواجبات المهنية المؤداة، والتقنيات والوسائل المستعملة؛
- النقائص المكتشفة في الرقابة الداخلية؛
- الحسابات أو مناصب القوائم المالية الواجب إدخال عليها تغيرات؛
- ملاحظات حول طرق التقييم المستعملة وطرق عرض القوائم المالية السارية المفعول في الشركة؛
- المخالفات والأخطاء المكتشفة؛
- الصعوبات والقيود التي صدفت تنفيذ المهمة؛
- الخلاصات المستنتجة من الملاحظات السابقة وأثرها على النتيجة.

لا يمتنع محافظ الحسابات بأي حال من الأحوال عن الإشارة في تقريره العام إلى المخالفات والأخطاء المكتشفة بحجة أنه بلغ مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بذلك.

---

[1]-Tahar Hadj Sadok, op-cit. P 32.

المطلب الرابع: التصريح بالأعمال الجنحية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية

Révélation des faits délictueux au procureur de la république

وردت العنايات المهنية المتعلقة بهذا المحور في التوصية الرابعة من القرار المذكور سابقا والمتعلقة بالتصريح بالعمال الجنحية إلى وكيل الجمهورية، حيث بينت أهمية التصريح، والأعمال واجب التصريح بها، والواجبات التي يضعها قيد التنفيذ بخصوص الأعمال غير الشرعية، ومدة وشكل التصريح.

1- أهمية التصريح بالأعمال الجنحية

يعتبر محافظ الحسابات "مساعدا للعدالة" كونه ملزما بموجب القانون التجاري إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها أثناء تأدية مهامه، ومع إضافة واجب إبلاغ المساهمين بالمخالفات والأخطاء المكتشفة أراد المشرع حماية والدفاع على مصالح المساهمين، المستخدمين وكل متعامل مع الشركة. وفي حالة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية الأعمال الجنحية التي اكتشفها، يعرض نفسه لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين 000 20 و 000 500 دج أو إلى **إحداهما**.

وقبل عرض الواجبات المهنية المتعلقة بالأعمال الجنحية وشكل ومدة التصريح بها، نتطرق أولا إلى معرفة هذه الأعمال[1].

2- الأعمال الجنحية واجب التصريح بها إلى وكيل الجمهورية

الأعمال الجنحية واجب التصريح بها إلى وكيل الجمهورية هي الأعمال المرتبطة مباشرة بالحياة الاجتماعية والتي تترجم بـ:

- المخالفات المتعلقة بالشركات التجارية (الأحكام الجنائية للقانون التجاري المكملة والمعدلة بالمادة 12 من المرسوم التشريعي رقم 75-59 الحامل للقانون التجاري)؛
- المخالفات المتوقعة بنصوص أخرى ولها تأثير على الحسابات السنوية.

عند اكتشاف فعل أو عمل مشكوك فيه، يقوم محافظ الحسابات بالأبحاث التي يراها لازمة ليقتنع من الميزة الجنائية للعمل المكتشف ولاسيما[2]:

- التأكد من أن العمل المكتشف جوهري أو معتبر؛
- التأكد من أن العمل المكتشف ليس مجرد خطأ أو نسيان؛
- حصر توابع العمل المكتشف; والهدف الملاحق؛
- تحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك.

يصنف " الفعل أو العمل المكتشف" بأنه جوهري أو معتبر، كل فعل أو مجموعة أفعال :

- تغير بشكل ملموس صافي أصول الشركة؛

---

[1]- Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, Op-cit, p 105

[2]- محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**. ص 54.

- تحرف تأويل اتجاه النتائج.

تقدر صفة " الاعتبار أو الجوهرية " للفعل بتاريخ استهلاكه أو استعماله وليس بتاريخ اكتشافه.

3- الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات بخصوص الأعمال غير الشرعية (الجنحية)

أثناء تأدية مهمته، يضع محافظ الحسابات قيد التنفيذ العنايات المهنية التي يراها مناسبة طبقا للتوصيات المرفقة بالقرار رقم 94/SPM/103 المذكور سابقا كما حمله القانون المسؤولية العامة عن العناية بمهمته وألزمه بتوفير الوسائل دون النتائج، ومن هنا يمكنه اللجوء إلى تقنيات الصبر (استعمال العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية) مما يخلو مسؤوليته في حالة عدم اكتشاف مخالفات في حين تكون موجودة فعلا.

لا ترتكز مهمة محافظ الحسابات أساسا على البحث التلقائي للأفعال أو الأعمال الجنحية، لكن إذا تهاون في تأدية واجباته أو امتنع عن التصريح بالمخالفات المكتشفة بسبب جهله للقوانين لا تسقط عنه المسؤولية المذكورة سابقا، لأنه مطالب بمعرفة كل القوانين المنظمة للمهنة.

حتى يبرر محافظ الحسابات التطبيق الجيد للعنايات المهنية اللازمة، علية إعداد والاحتفاظ في الملف السنوي بورقة عمل خاصة بكل شركة يبين عليها[1]:

- الأعمال الجنحية المكتشفة؛
- التصريح إلى وكيل الجمهورية (التاريخ، الإجراءات المتبعة، ...)؛
- إذا لم يتم اكتشاف أي عمل جنحي خلال السنة المراقبة، يجب كتابة ذلك على تلك الورقة.

التصريح بالأعمال الجنحية إلى وكيل الجمهورية، لا يسقط عن محافظ الحسابات واجب إعلام المساهمين بتلك الأعمال في تقريره العام، بل علية ذكر:

- توجيهات الأعمال المكتشفة؛
- آثارها المالية؛
- إجراءات التصريح المتبعة.

4- مدة وشكل التصريح إلى وكيل الجمهورية

- لا يتم التصريح إلا بعد ما يقوم محافظ الحسابات كل التحريات التي يراها مناسبة لفهم والسيطرة على الفعل المكتشف.
- المدة اللازمة لكل التحريات لا تتعدى بعض الأسابيع بالنظر إلى العائق الملحق بمحافظ الحسابات بخصوص التأثيرات الممكن أن تمارس عليه وكذا إمكانية ترجمة سكوته بالامتناع عن التصريح؛
- يجب أن يتم التصريح قبل وضع التقرير النهائي الموجه لجمعية المساهمين باستثناء حالات مؤسسة ومبررة؛

[1]-Tahar Hadj Sadok, op-cit. P 90.

- يجب أن يكون التصريح كتابيا، مؤرخا وممضيا، كما يجب أن توضع رسالة التصريح مقابل وثيقة إبراء الذمة؛
- يجب أن تحتوي رسالة التصريح لاسيما التذكير بأحكام المواد 715 مكرر13 و715 مكرر 14 و830 من القانون التجاري، تحديد الشركة المعنية بالتصريح، وصفا مفصلا للأفعال الجنحية مدعوما بالنصوص الردعية لها، بالإضافة إلى تحديد الفاعل و شركائه المحتملين؛
- في الحالات المعقدة، يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب مقابلة وكيل الجمهورية ليعلمه شفويا باكتشافاته، وهذا قبل التصريح الكتابي.

المطلب الخامس: مسار محافظ الحسابات (Démarche du commissaire aux comptes)

وردت العنايات المهنية المتعلقة بهذا المحور في التوصية الخامسة من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات، على محافظ الحسابات إدراك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية والمحاسبية للشركة محل المراقبة، وبينت الهدف من ذلك وكيفية وضع خطة المهمة ومحتواها.

1- الحصول على معرفة عامة للشركة وبيئتها

قبل الشروع في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية[1]، على محافظ الحسابات إدراك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية والمحاسبية للشركة محل المراقبة، وفهم كافة خصوصياتها من أجل :

- **تحديد المخاطر العامة** المرتبطة بخصوصيات الشركة والتي يمكن أن يكون لها انعكاس جوهري (أو معتبر) على الحسابات وعلى توجيه وتخطيط المهمة؛

- **تحديد المجالات والأنظمة المعتبرة** للمهمة؛

- **تكوين الملف الدائم** للمهمة ؛

- **وضع خطة المهمة** أو برنامج العمل العام.

على محافظ الحسابات البحث لاسيما على المعلومات الخاصة بطبيعة وقطاع النشاط، هيكل الشركة أو المجمع، التنظيم العام لها، سياستها، تنظيمها الإداري والمحاسبي، الممارسات المحاسبية، المدد الزمنية ودورية إنتاج المعلومة المالية ومعلومات التسيير، وجود الرقابات الداخلية الأساسية(فصل المهام، نظام الموافقة والترخيص ، المراقبة المادية ، التقاربات ، دورية الكشوف المحاسبية...)، الاستعانة بنصائح من خارج المؤسسة (خبراء، خبراء محاسبين ، ونصائح أخرى..).
المعلومات المجمعة في هذه المرحلة يجب أن تكون مهيكلة ومحفوظة في الملف الدائم .

[1]- محمد التهامي طواهر، **مرجع سبق ذكره**، ص 161.

2- وضع خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل

خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل يترجم القرارات المتخذة حول[1]:

- الأشغال الواجب القيام بها، الوسائل الواجب تسخيرها، تواريخ التدخل ومدد الزيارات، التقارير الواجب إعدادها وحتى الساعات والتكاليف المسخرة.

تعتبر هذه الوثيقة بمثابة الخيط الموجه لمحافظ الحسابات طوال مهمته الحالية وقاعدة مرجعية للتعرف على الشركة في المهام المستقبلية.

والمعلومات التي يجب أن تحملها هذه الوثيقة يمكن أن تهيكل كما يلي:

- **المؤسسة** (نظرة عامة للمؤسسة:الاسم والمقر الاجتماعي وعنوانه؛ هيكلها العام، عناوين الوحدات، لمحة تاريخية مختصرة عن المؤسسة، المسيرين والأعضاء الواجب الاتصال بهم في المؤسسة).
- **الحسابات** (التنظيم والتطبيق المحاسبي، الحسابات التقديرية، مقارنة الكشوف المحاسبية لعدة سنوات، تاريخ إقفال الحسابات).
- **الأنظمة والمجالات المعتبرة أو الجوهرية** (تحديد عتبة القيم المعتبرة، تحديد المهام والحسابات المعتبرة، تقيم منطقة الخطر، تحديد نقاط القوة للأنظمة وحساسية المسيرين لبيئة الرقابة الداخلية).
- **المهمة**:
  - طبيعتها(المصادقة على الحسابات السنوية في التقرير العام وإعداد التقارير الخاصة)؛
  - المحاور الرئيسية لأشغال المراقبة (الوثائق الواجب تحصيلها، تقييم الرقابة الداخلية؛ تواريخ الجرد المادي، المصادقات الخارجية والكشوف المالية المرحلية الواجب تحصيلها، تدخلات ومراقبات خاصة، اللجوء إلى أخصائيين خبراء)؛
  - قائمة التقارير، مدد وتواريخ إعدادها: تقرير حول الرقابة الداخلية، تقرير المصادقة والتقارير الخاصة.
- **تنظيم المهمة** (مستوى المساعدين وتكوين فريق التدخل، استعمال أعمال المراجعين الداخليين والخبراء ومتدخلين آخرين خارجيين، وتواريخ التدخل).
- **الميزانية** (تحديد الساعات اللازمة حسب طبيعة الأشغال، وحساب التكاليف التقديرية نسبة لخبرة المساعدين والخبراء المحتملين وكذلك حساب الأتعاب).

[1]-Mokhtar BELAIBOUD, Op-cit. p 135.

3- فحص امتثال المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية

من أجل معرفة امتثال الشركة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية على محافظ الحسابات[1]:

- التأكد من مسك، ترقيم وتأشير وملئ بانتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية القانونية والتنظيمية (مثل اليومية العامة، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد والدفاتر المتعلقة بالعمال، وكذلك سجل مداولات الجمعيات العامة، وسجل مداولات مجلس الإدارة أو المراقبة وكل السجلات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها)؛
- التأكد من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو المراقبة حسب الحالة؛
- التأكد من التطبيق الجيد لقواعد التقييم والعرض المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وفي المخططات المهنية؛
- التأكد من احترام المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية

4- دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

يثمن محافظ الحسابات مقدرة أنظمة وإجراءات الشركة محل المراقبة على إعداد قوائم مالية ذات مستوى عالي من المصداقية، ولهذا على الرقابة الداخلية أن تتمكن من التحقق بنفسها من التسجيلات والمخرجات وأن تستجيب لقواعد التعاريف وفصل المهام والوظائف والمسؤوليات. كما يسمح تقييم الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات من تحديد الرقابات الداخلية التي يرتكز عليها وأن يحدد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات حتى يتمكن من إعداد برنامج مناسب لمراقبة الحسابات.

تتم دراسة وتقييم الرقابة الداخلية من خلال دراسة وتقييم مكوناتها المتمثلة فيما يلي :

4-1- طريقة التنظيم

على محافظ الحسابات دراسة ما يلي[2]:

- تحديد المسؤوليات
- فصل المهام بحيث يؤدي تنفيذها إلى الرقابة العكسية؛
- فصل الوظائف وذلك بفصل العمليات (مثل المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الإشهار...)، فصل الحماية أو الحفظ (مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحراسة، الصيانة...)، والتسجيل
- وصف الوظائف: توضيح كتابيا عند كل مستوى من التنفيذ منذ منطلق المعلومات للمعالجة، كيفية معالجتها، دورية معالجتها ووجهاتها؛
- نظام الترخيص: يجب أن تبين الإجراءات قائمة الأشخاص الذين يلزمون الشركة ومختلف مستويات الموافقة الضرورية حسب نوع الالتزام أو التعهد.

---

[1]-Tahar Hadj Sadok, op-cit. p 47.

[2]-Tahar Hadj Sadok, op-cit. p 59.

4-2- نظام المعلومات والتوثيق

حتى يكون نظام المعلومات والتوثيق مقنع يجب أن يتوقع ويستوجب[1]:

- إجراءات مكتوبة ومحينة بانتظام وتبين بوضوح كيفية سير، معالجة وترتيب المعلومات وطرق التسجيل ودورية التحاليل والحوصلات ذات الطابع المالي أو العملياتي الناتجة عن ذلك، والرقابة التي تسمح بتفادي الانحرافات الناتجة عن التهاون أو التقصير؛
- الوثائق الحاملة للمعلومات يجب أن تكون مطبوعة حسب شكل يسهل استغلالها وتصنيفها، كما يخصص فيها مكان لتجسيد الرقابة اللازمة لتسجيلها، وأن تكون في حدود الإمكان مرقمة لكي تسمح بتتبع استعمالها وتسجيلها؛
- كتب الإجراءات.

4-3- نظام يعتمد على الأوراق الثبوتية (أدلة الإثبات)

يسمح هذا النظام بالحصول على ضمان بأنه فقط المعاملات المنتظمة والمناسبة والمدعمة بورقة إثبات تكون مسموحة، ملزمة، منجزة ومسجلة كما يسمح باكتشاف وتصحيح المعاملات في أقرب الآجال، ويحتوي على :

- مراقبة عكسية للمهام (فصل المهام)؛
- تنظيم المحاسبة ووسائل الإعلام الآلي؛
- الترقيم القبلي للوثائق ومراقبة التتابع؛
- المراقبة الآلية للمجاميع وإجراء المقاربات وتصنيف الوثائق.

4-4- الوسائل المادية للحماية

الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزنة، الغرف القوية والممرات المحمية تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة والضياع والتبذير[2]...إلخ

وبصفة عامة كل الوسائل التي تحمي بصفة مباشرة أو غير مباشرة الأصول المادية والمعنوية، الوثائق والملفات وقاعات المعلوماتية.

4-5- المستخدمون

مستخدمون مؤهلون لمهامهم وذوو ضمائر حية يزيد من ثقة محافظ الحسابات في الكشوف المالية المقدمة للفحص.

من أجل التأكد من نوعية المستخدمين، يقوم محافظ الحسابات بتثمين إجراءات تحديد العمال وتكوينهم الأولي والمستمر كما يقدر سياسة الأجور والمراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

---

[1]- محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**. ص 91.

[2]-Tahar Hadj Sadok, op-cit. p 61.

4-6- نظام الإشراف على الرقابات الموضوعة

من أجل تقدير الرقابة الداخلية، على محافظ الحسابات فهم ووصف الأنظمة ذات الدلالة، تأكيد الفهم عن طريق الاختبارات، إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف للأنظمة والتحقق من توظيف نقاط القوة وديمومتها ثم التقييم النهائي وأثره على المهمة وإعداد الحوصلة التي تبين :

- الاختلالات المكتشفة في التوظيف (أو في التصور إن وجد) للأنظمة أو للإجراءات؛
- الأثر المحتمل على الحسابات السنوية والأثر على برنامج مراقبة الحسابات.

4-7- تقرير محافظ الحسابات حول الرقابة الداخلية موجه إلى مسيري الشركة

تودع نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري الشركة محل المراقبة. يبين التقرير الإختلالات الوظيفية والانحرافات المكتشفة مع إعطاء في كل مرة إن أمكن، نصائح وتوصيات للتحسين.

يتضمن التقرير على الأقل ما يلي :

- تذكير وجيز بالمهمة وبأهمية تقييم الرقابة الداخلية، شروط التنفيذ والمنهجية المتبعة وكذا الفهرس؛
- توسيع لما تم ذكره في الفهرس بحيث يتم التطرق إلى كل انحراف من حيث الوصف وأثر ذلك على الحسابات السنوية ثم إعطاء أراء ونصائح تسمح بتجاوز الانحراف؛
- ملاحق محتملة؛
- المكان، التاريخ والإمضاء.

يمكن لمحافظ الحسابات في هذا المستوى من المهمة أن يخلص إلى رفض المصادقة على الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تشمل اختلالات معتبرة خطيرة تجعل القوائم المالية الناتجة غير دقيقة.

المطلب السادس: فحص الحسابات Contrôle des comptes

وردت العنايات المهنية المتعلقة بفحص الحسابات في التوصية السادسة من القرار المذكور سابقا والتي بينت بأن الهدف من هذه المهمة هو جمع أدلة إثبات كافية ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية[1].

نطاق وطبيعة الاختبارات الواجب إجراءها على الحسابات تابعة للمرحلتين السابقتين:

الحصول على معرفة عامة حول الشركة و تقييم الرقابة الداخلية.

برنامج مراقبة الحسابات يكون مخففا أو مركزا حسب درجة الثقة التي يضعها محافظ الحسابات في جهاز المحاسبة وفي الأنظمة والإجراءات الموضوعة.

---

[1]- محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**. ص 76.

من أجل الحصول على أدلة الإثبات الضرورية لصياغة رأيه، يتمتع محافظ الحسابات بعدة تقنيات، يجب عليه مزجها حسب الحساب أو الموضوع المراقب:

- الفحص المستندي والمراقبة الحسابية؛
- التحليلات والتقديرات والتقاربات البنكية والتقاطعات؛
- المعلومات الشفوية المتحصل عليها من مسيري وأجراء الشركة.

تتم المراقبة عن طريق الاختبار أي استعمال **عينات**[1] سواء كانت إحصائية أو غير إحصائية مبنية على الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات.

العنايات المهنية الواجب أخذها بعين الاعتبار من طرف محافظ الحسابات وردت في التوصية السادسة المرفقة لقرار وزير الاقتصاد المذكور سابقا، نلخصها فيما يلي:

1- فحص الأصول غير الجارية

تتمثل عملية فحص الأصول غير الجارية في فحص التثبيتات المعنوية والتثبيتات العينية والتثبيتات المالية[2].

1-1- التثبيتات العينية والمعنوية

- يجب أن تكون وضعية حسابات التثبيتات مدعمة بجرد مادي منجز من طرف الشركة محل المراقبة؛
- يجب أن تكون التثبيتات مسجلة حسب قواعد التقييم الأولي والتقييم اللاحق المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي؛
- التثبيتات المختفية، الموضوعة خارج الخدمة، المحطمة أو المتنازل عليها والاهتلاكات المتعلقة بها يجب إخراجها من الحسابات ومن الجرد؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب تبرير لعدد ثابت لدخول وخروج وكذا عقود الملكية لبعض التثبيتات؛
- يجب إعلام الجمعية العامة بكل تغيير في طرق حساب الاهتلاكات.

1-2- التثبيتات المالية

سندات المساهمة: يتم إثباتها بوجودها المادي في خزنة المؤسسة أو شهادة من عند المؤسسة التي تم إيداعها فيها أو أي بأي وسيلة أخرى

التأكد من أنها مدرجة ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل المالي ، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب ؛

---

[1]-Mokhtar BELAIBOUD, Op-cit. p 141.

[2]- محمد التهامي طواهر، **مرجع سبق ذكره**، ص 148.

القروض: تبرر وضعيتها بكل الوثائق (عقود، مقررات الهيئات المسئولة) التي تبين موضوعها، مبلغها وشروط عوائدها وسدادها.

يهتم محافظ الحسابات خاصة بالقروض الممنوحة للشركات المساهمة أو المشاركة والتي للمسيرين مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها، أي القروض التي يمكن أن تعتبر قروض مبالغ فيها وتؤدي إلى عدم احترام مبدأ المساواة بين الشركاء.

2- فحص الأصول الجارية

نكتفي بذكر فحص المخزونات، الزبائن والحسابات الملحقة بها، أوراق القبض، القيم الجاهزة وحسابات الخصوم المدينة.

2-1- المخزونات[1]

- على محافظ الحسابات التأكد من صحة عد وتقييم المخزونات، الشيء الذي يصعب كثيرا في حالة كبر حجم المخزون وتعدد طرق تقييمه؛
- لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بجرد المخزون بنفسه، لكن حضوره أثناء عملية الجرد ضروري؛
- للحصول على الأدلة الضرورية، يطلب محافظ الحسابات إقرار كتابي بأن المخزون خضع لعملية جرد وتقييم حاسمتين، ثم يتأكد من ذلك؛
- على محافظ الحسابات التأكد من أن الطرق المستعملة تعطي ضمانات كافية بخصوص عدم نسيان أو إضافة عناصر من المخزون؛ والتعامل مع خسارة قيمة المخزونات؛
- على محافظ الحسابات فحص مجموعة إجراءات مسك المخزون وإحصائه خلال الجرد، والتأكد من التطبيق الجيد لها
- على محافظ الحسابات استخدام تقنيات السبر لاختبار الموجودات، والاطلاع على الوثائق المحددة للأسعار المأخوذة؛
- كما عليه فحص بعناية العناصر المكونة لتكلفة الأشغال قيد التنفيذ.

2-2- الزبائن والحسابات الملحقة بها

- يطلب محافظ الحسابات كشوف الحسابات الفردية المنجزة مبدئيا بالمبالغ وليس بالأرصدة؛
- الحسابات التي لم تجرى عليها أية عمليات، يمكن أن تحتمل حقوق مشكوك فيها يجب تسجيل خسارة قيمة عليها؛
- عمليات الإنقاص ذات العدد الكبير يمكن أن تشير إلى تسوية عمليات غير منتظمة؛

[1]-Tahar Hadj Sadok, op-cit. p 67.

- يجب الانتباه إلى حسابات الزبائن التي تعمل كحسابات جارية بسبب دفع من طرف الزبائن لمبالغ تختلف عن مبالغ الفواتير.

2-3- أوراق القبض

- يجب أن تكون وضعية هذا الحساب مبررة بقائمة الأوراق مصنفة حسب تاريخ الاستحقاق، على إثرها يقوم محافظ الحسابات بالاختبارات اللازمة؛
- يجب الانتباه بشدة إلى الأوراق القديمة وإلى الأوراق المسحوبة على أشخاص من غير الزبائن.

2-4- القيم الجاهزة

- يجب أن تبرر وضعية هذه الحسابات بحالات التقارب وكشوف مستخرجة من المؤسسات المالية؛
- يجب فك العمليات المتداخلة في أقرب الآجال؛
- يجب تبرير وضعية الصندوق بمحضر الصندوق ممضي من طرف أمين الصندوق ومن طرف رئيس المصلحة الذي راقبه، إن وجد؛
- الحركات بين البنك والصندوق يجب أن تشير إلى احتياجات الاستغلال فقط (تموين الصندوق، إيداع حصيلة الصندوق في البنك)؛
- الموجودات بالعملة الصعبة تقيم بسعر الصرف الساري المفعول يوم إقفال الحسابات؛
- يطلب محافظ الحسابات، بنفسه أو عن طريق الشركة، من البنوك والمؤسسات المالية، قائمة الأشخاص الذين لهم حق الإمضاء، وكذلك الكفالات، السحب على المكشوف والضمانات المتحصل عليها.

2-5- حسابات الخصوم المدينة

على محفظ الحسابات الاطلاع على سبب ظهور هذه الحسابات مدينة، والتأكد من أنها لا تغطي وضعيات غير منتظمة أو اختلالات (انحرافات) ناتجة عن عدم التطبيق الجيد للمحاسبة.

3- فحص حسابات الخصوم[1]

تتمثل عملية فحص الخصوم في فحص العناصر الأتية:

3-1- الأموال الخاصة والاحتياطات

يجب أن تثبت حركة هذه الحسابات بقرارات من الجمعية العامة لمساهمين مع احترام :

- قواعد الاكتتاب في رأس المال وكيفية دفعه؛

[1]-Mokhtar BELAIBOUD, Op-cit. p 91.

- الإجراءات القانونية لرفع أو خفض رأس المال؛
- القواعد المطبقة في حالة بلوغ صافي الأصول ربع رأس المال الاجتماعي؛
- القواعد المتعلقة بفوائض القيمة على المدى الطويل؛
- القواعد المتعلقة بالاحتياطات القانونية.

3-2- مؤونات المخاطر والأعباء

- مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. تدرج في الحسابات في الحالات الآتية:
  - عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
  - عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
  - عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقا منه.

لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني.

وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.لا يستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

3-3- حسابات الأصول الدائنة

على محافظ الحسابات الاطلاع على سبب ظهور هذه الحسابات مدينة، والتأكد من أنها لا تغطي وضعيات غير منتظمة أو اختلالات (انحرافات) ناتجة عن عدم التطبيق الجيد للمحاسبة.

3-4- القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وبعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.

3-5- الموردون والحسابات الملحقة

- يطلب محافظ الحسابات كشوف الحسابات الفردية المنجزة مبدئيا بالمبالغ وليس بالأرصدة؛
- الحسابات التي لم تجرى عليها أية عمليات، يمكن أن تشكل ديون يجب تسويتها ؛
- عمليات الإنقاص ذات العدد الكبير يمكن أن تشير إلى تسوية عمليات غير منتظمة
- يجب الانتباه إلى حسابات الموردون التي تعمل كحسابات جارية بسبب دفع للموردين مبالغ تختلف عن مبالغ الفواتير.

4- فحص حسابات الأعباء والمنتجات[1]

على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية الكافية عند فحص حسابات الأعباء وحسابات المنتجات لما لها من أهمية في التأكد من صحة النتيجة المحققة فعلا وكل ما يرتبط بها.

4-1- الأعباء

الأعباء المسجلة في حساب النتائج تستثنى منها:

- الأعباء غير المتعلقة بالدورة الحالية؛
- الأعباء التي تشكل تثبيتات؛
- الأعباء الخارجة عن المؤسسة (المصاريف الخاصة للمسيرين أو المتعلقة بشركات أخرى...)

بعض الأعباء يجب أن تخضع لقرارات خاصة كتلك المتعلقة بمكافأة المسيرين وفوائد الحسابات الجارية للشركاء.

فحص حسابات الأعباء يكون بمقارنة كل منصب بمثيله للسنة المنصرمة والتغيرات المعتبرة يمكن أن تؤدي إلى اختلالات.

- على محافظ الحسابات التأكد من التسجيل المحاسبي المناسب لكل نوع من الأعباء حسب طبيعتها معتمدا على الأوراق الثبوتية.

4-2- المنتجات

على محافظ الحسابات التأكد من :

- فقط المنتجات المتعلقة بالدورة الحالية مسجلة في حساب النتائج؛
- حقيقة وتقييم كل منصب من مناصب المنتجات؛
- كل ما تم تسجيله مبرر ومدعم بالأوراق الثبوتية؛
- مطابقة منتجات الدورة الحالية مع الدورة السابقة والتغيرات المعتبرة يمكن أن تؤدي إلى اختلالات.
- عدم وجود مقاصة بين الأعباء والمنتجات.

---

[1]-Tahar Hadj Sadok, op-cit. p 77.

المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق

تتكون المعايير الجزائرية للتدقيق من معايير تقارير محافظ الحسابات الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المذكور سابقا ومن أربعة معايير الجزائرية للتدقيق الصادرة بالقرار رقم 004 المؤرخ في 2016/2/4 نتطرق لنطاق وهدف ومتطلبات كل معيار منها بإيجاز.

المطلب الأول: معايير تقارير محافظ الحسابات

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، وورد محتواها في ملحق القرار المؤرخ في 2013/06/24 حيث يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية، كما ينجز ثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا على الأكثر، يترجم بها مهامه الثانوية نلخص هدف كل معيار ومتطلباته فيما يلي:

1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين: التقرير العام للتعبير عن الرأي – المراجعات والمعلومات الخاصة.

1-1- الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة:

* **رأي بالقبول:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة[1].

* **رأي بتحفظ (أو بتحفظات):** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية

[1]- نفس رأي القبول الموجود في المعيار الدولي للتدقيق ISA 700 : تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية.

سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان[1].

* **رأي بالرفض:** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

فقرة الملاحظات[2]:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية . يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

1-2- الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء المعنون: "**المراجعات والمعلومات الخاصة** " حول الفقرات الثلاث المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
- المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية.

2- التقارير الخاصة

يترتب على مهمة محافظ الحسابات، زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، إعداد ثلاثة عشر(13) تقريرا خاصا، نتطرق إلى معيار كل تقرير خاص باختصار من حيث الهدف والمتطلبات.

---

[1]- نفس المتطلب الموجود في المعيار الدولي للتدقيق ISA 705 : التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.

[2]- نفس المتطلبات الموجودة في المعيار الدولي للتدقيق ISA 706: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.

2-1- معيار التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 ق.ت.ج. ويحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

تعد اتفاقيات منظمة[1] كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط ، بين الكيان والأشخاص المعنيين التاليين:

- رئيس مجلس إدارة الشركة - الرئيس المدير العام للكيان - أحد متصرفيها - عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة - ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين - الأشخاص المعنويون المتصرفون - المسيرون و المسيرون المتضامنون - المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

2-2- معيار التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشرة (10) تعويضات

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشرة (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات ، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها وصفتها ، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أنّ المبلغ المفصل للتعويضات ، يتطابق مع المعلومات المحصل عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

2-3- معيار التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

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

---

[1]- مستمدة من المعيار الدولي للتدقيق ISA 550: الأطراف ذات العلاقة.

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

تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة.

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

2-4- معيار التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة ، في تقريره الخاص ، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

– النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة.

2-5- معيار التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية[1]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات ، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفقرة، وأرصدة حسابات نهاية الفقرة ، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه .يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

---

[1]- نفس المتطلب الموجود في المعيار الدولي للتدقيق ISA 265: الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة وللإدارة

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير ، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

2- 6- معيار التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال[1]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات ، من طرف المديرية ، وفق ما تنص عليه أحكام المادة6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم08-156 المؤرخ مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال.

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية ، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

- يدرس خطط على المديرية لمواجهة المشاكل الناجمة، بهدف متابعة الاستغلال
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

[1]- نفس المتطلب الموجود في المعيار الدولي للتدقيق ISA 570: استمرارية الاستغلال

2-7- معيار التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء ، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

2-8- معيار التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب وكيفيات تحديد سعر الإصدار.

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

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
-استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

2-9- معيار التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند تخفيض رأسمال الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد من أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى مع احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين، بالإضافة إلى احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

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

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة حول الفحوصات المنجزة؛
- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

2-10- معيار تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف خصوصا حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء ، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

2-11- معيار التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها.

يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مترقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم ، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات؛
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات؛
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

2-12- معيار التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان ، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

-فقرة حول الواجبات المنجزة

-خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التّأكد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

2-13- معيار التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

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

- الاسم والمقر الاجتماعي - الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان
- رأس المال الاجتماعي - تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 210)" اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"

ورد محتوى هذا المعيار بالقرار رقم 004 المؤرخ في 2016/2/4 نتطرق بإيجاز لنطاق المعيار، أهداف المدقق ومتطلبات المعيار.

1- نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة (أو مع المكلفين بالحوكمة) حول أحكام مهمة التدقيق.

2- أهداف المدقق

قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها وذلك:

- بالتأكد أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛

– وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة (أو مع المكلفين بالحوكمة)، على أحكام مهمة التدقيق.

– يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة ويجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

3– المتطلبات[1]

تتمثل في:

3–1– الشروط المسبقة للتدقيق

➢ يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة مجتمعة لاسيما:

– المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية؛

– الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للقوائم المالية؛

– تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام فعال للمراقبة الداخلية؛

– لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات التي يؤديها المدقق والضرورية للقيام بالمهمة.

➢ إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة، فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة، وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

3–2– محتوى رسالة المهمة

➢ يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن:

– هدف ونطاق عملية التدقيق بما فيها مرجع التشريع المطبق، القوانين سارية المفعول ومعايير التدقيق؛

– مسؤولية المدقق ومسؤولية الإدارة؛

– تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛

– إشارة إلى الشكل و المضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق ؛

– قاعدة حساب التعويضات و كيفية الدفع ؛

– مخطط و تنفيذ التدقيق؛

– نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فانه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى و لو تم التخطيط للتدقيق و تنفيذه بشكل صحيح؛

– يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها

[1]– نفس متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 210: الموافقة على شروط التكليف بمهام التدقيق.

– يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية و كل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛

– يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية و التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق و تاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

من جهة أخرى ، إذا طرأت الحالات التالية ، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

– الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء ؛

– الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان ؛

– الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق ، و عند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

3–3– التدقيقات المتكررة

يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة و ذلك قبل الشروع في أعمال الفحص و المراقبة.

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 505)" التأكيدات الخارجية "

ورد محتوى هذا المعيار بالقرار رقم 004 المؤرخ في 2016/2/4 نتطرق بإيجاز لمجال تطبيقه، هدف المدقق تعريف التأكيد الخارجي ومتطلبات المعيار.

1– مجال التطبيق

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبة.

2– هدف المدقق

هدف المدقق الذي يلجا إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

3– تعريف التأكيد الخارجي

– التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصيل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر.

– طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.

– طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

4– الاداءات المطلوبة أو متطلبات المعيار[1]

وتمثلت في:

➢ **يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:**

– تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف أخر.

– اختيار" الغير" المؤهلين لتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية اكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسئول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح على الحصول على التأكيد.

– تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون التأكيدات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.

– مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

➢ **العوامل الواجب آخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد تتضمن على العموم:**

– الإثباتات المؤشرة.

– أخطاء الانحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص، بما فيها أخطاء الغش.

– شكل وتقديم الطلب.

– التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة.

– وسيلة التواصل (مثلا طلب على دعامة ورقية، الكترونية أو وسيلة أخرى).

– قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها أن لا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة.

– قدرة الغير على التأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة (مثل، مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي).

[1]– نفس متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 505: المصادقات الخارجية.

- **عدم تلقي الردود**

عدم تلقي الرد هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه.

في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق (NAA560)" الأحداث اللاحقة "

ورد محتوى هذا المعيار بالقرار رقم 004 المؤرخ في 2016/2/4 نتطرق بإيجاز لمجال تطبيقه، تعريف الأحداث اللاحقة، أهدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1- مجال التطبيق

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

2- تعريف الأحداث اللاحقة

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق؛
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.

يدل تاريخ تقرير المدقق ، قارئه ، على أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

3- أهداف المدقق

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) و تاريخ تقريره ، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها ، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق ؛

- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ .

4- الإجراءات المطلوبة[1]

وتمثلت في:

- يجب على المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية و الملائمة التي من شانها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها. قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق. في حين أن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.

- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق أو إلى اقرب تاريخ ممكن منه. قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات، خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشوف المالية.

- يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة و نطاق إجراءات التدقيق المتضمنة:

ا) إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من اجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛

ب) طلبات للحصول على معلومات من الإدارة و" إذا لزم الأمر " لدى القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات، تأثير على الكشوف المالية الواقعة مثلا، في الحالات التالية:

- التعهدات الجديدة ، القروض أو الضمانات الممنوحة ، التي تم إبرامها؛
- التنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة؛
- الأحداث الواقعة و المتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول؛
- الزيادات في رأس المال أو في طرح الأوراق المالية المحققة، مثل إصدار أسهم جديدة أو سندات، أو في حالة اتفاقية إدماج أو التصفية الواقعة أو المتوقعة؛
- نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان؛
- التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها؛
- التعديلات المحاسبية أللاعتيادية المسجلة أو المدرجة؛

[1]- نفس متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 560: الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال.

– الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في الكشوف المالية الواقعة؛

– الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكك في الطابع ألتلاؤمي للطريقة المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية ، مثل الأحداث المشككة في مبدأ استمرارية الاستغلال؛

ج) قراءة محاضر اجتماعات الشركاء ، أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة في حالة وجودها والتي انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، كذلك طلبات الاستعلام المتعلقة بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الاجتماعات والتي لم تحرر محاضرها بعد؛

د) العلم بآخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال ، الملزمة أو غير ملزمة قانونيا، في حالة وجودها.

المطلب الخامس: المعيار الجزائري للتدقيق (NAA580)" التصريحات الكتابية "

ورد محتوى هذا المعيار بالقرار رقم 004 المؤرخ في 2016/2/4 نتطرق بإيجاز لنطاق المعيار، تعريف التصريحات الكتابية، أهدف المدقق ومتطلبات المعيار.

1– نطاق المعيار

– يعالج إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة[1] في إطار مراجعة الكشوف المالية.

– الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد هذا المعيار.

2– تعريف التصريحات الكتابية

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا. بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الإدارة مسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

3– أهداف المدقق

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

[1] يقصد بمصطلح "الإدارة" في هذا المعيار كلا من الإدارة والمسيرين الاجتماعيين.

4- الواجبات المطلوبة[1]

- على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية.
- على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به، بما في ذلك التقييم النزيه لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة المعلومات المقدمة للمدقق وشمولية المعاملات.
- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة، وأن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية، وكذا تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية.
- يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية، وليس بعده.
- يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية، وكل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق.

يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية بمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة، مثلما مذكور في الفقرتين أعلاه.

5- الواجبات المطلوبة في التصريحات الكتابية الأخرى

تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى، قد يعتبر المدقق ضروريا، الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها.

في هذه الحالات، عليه المطالبة بتصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل، على سبيل المثال، خاصة:

- الإعلام بكل النقائص المتعلقة المراجعة الداخلية، التي علمت بها الإدارة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومات المالية.
- غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها.
- حالة الدعاوي والنزاعات المعلومة أو المحتملة والتي من شأنها التأثير بشكل معتبر على الكشوف المالية.
- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

---

[1]- نفس متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 580: الإقرارات الخطية.

المبحث الرابع: أهمية تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مزايا ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، ومدى التقارب الموجود حاليا بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، بالإضافة إلى الطرق الممكنة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الأول: مزايا ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

فيما يلي مزايا ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

1- مزايا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

تبني المعايير الدولية للتدقيق يقدم العديد من المزايا والمنافع لمكاتب المراجعة ولمستخدمي القوائم المالية ولمهنة المراجعة أو المحاسبة بشكل عام، وذلك كما يلي[1]:

1-1- بالنسبة لمكاتب المراجعة

المنفعة الأساسية تتمثل في تسهيل المجال لهذه المكاتب بالعمل على المستوى الدولي، والتي تشترط شروطا معينة توفرها المعايير الدولية، كما أن تبني المعايير من قبل المكاتب يجعل الطلب على أسهمها أكثر وخاصة من قبل المستثمرين الأجانب.

1-2- بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية

مزايا هذا التبني تتمثل في توفير تقارير مراجعة ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع المؤسسات الأخرى في دول أخرى. كما أن تبني المعايير الدولية يوفر حدا أدنى من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة، كما تعتبر تقارير المراجعة المعدة بناء على تلك المعايير أكثر سهولة للفهم والاستيعاب من قبل المستخدمين الأجانب لتقارير المراجعة.

1-3- بالنسبة لمهنة المحاسبة و المراجعة

تبني المعايير الدولية يساعد على الارتقاء بالمهنة من حيث توفير محاسبين ومراجعين مؤهلين قادرين على العمل وفق هذه المعايير في معظم دول العالم، كما يساعد على توحيد العديد من إجراءات المراجعة والمصطلحات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة، كونها وضعت بناءا على ظروف واحتياجات معظم الدول ولم تكن موجهة إلى بلد معين، مما يسهل مقارنة تقارير المراجعة لمؤسسات من دول مختلفة.

---

[1] - محمد أبو نصار، " **تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق – التجربة الأردنية** "، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب بالبليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 14/13 ديسمبر 2011، بتصرف، ص ص 02؛03.

2- متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

يقصد بمتطلبات التطبيق ما ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بجانب المهنة المحاسبية ومكاتب المحاسبة على المستوى المحلي والمؤسسات العلمية والجامعات والمعاهد وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة أو المحاسبة بما يرتبط بالبيئة الجزائرية بشكل كفؤ و سليم، وذلك بناء على التعديلات الجديدة التي قامت بها الدولة الجزائرية. وبالتالي فمتطلبات التطبيق جاءت لأجل تحقيق الهدف باندماج البيئة الجزائرية بالبيئة الدولية.

و انطلاقا مما سبق يمكن أن نورد أهم متطلبات التطبيق للمعايير الدولية للتدقيق، والتي تعتبر نفس المتطلبات الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، في الآتي[1]:

- القيام بدورات متخصصة من قبل الجمعيات المهنية و مكاتب المحاسبة و المراجعة و محافظي الحسابات في كيفية تطبيق المعايير الدولية بشكل يتفق مع متطلبات البيئة الجزائرية و يتوافق معها وفق التعديلات الجديدة؛

- قيام الجامعات و المعاهد و المؤسسات المهنية المهتمة بجانب المحاسبة و المراجعة بنشر و توصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة و كيفية تطبيقها؛

- قيام أساتذة الجامعات و المعاهد و بالتنسيق مع الجمعيات المهنية بمدارسة التعديلات الجديدة و القيام بإدراجها ضمن المناهج الجديدة في السنوات القادمة؛

- سعي رجال الأعمال و المراجعين الخارجيين في التقرب من الجامعات بهدف الحصول على المعرفة الدقيقة بشأن كيفية سير و تطبيق هذه التعديلات؛

- قيام مكاتب المراجعة على المستوى المحلي بإشراك العاملين و المتربصين لديهم في دورات تدريبية متخصصة في هذا المجال؛

- قيام الدولة ممثلة بهيئاتها الحكومية، بفرض التعامل على المؤسسات الكبرى لتقديم تقارير المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة و بأحدث التعديلات.

---

[1] - العربي تيقاوي، " **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية** "، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب بالبليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 14/13 ديسمبر 2011، بتصرف، ص 11.

3- عضوية الجزائر في الاتحاد الدولي للمحاسبين كأساس لتبني للمعايير الدولية للمراجعة

مراجع الحسابات في الجزائر، ليس مجبرا على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لعدم وجود أي قانون ينص على ذلك، حيث إنه مجبر فقط على تطبيق مجمل النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة عن وزارة المالية، وعادة ما يركز مراجع الحسابات على تطبيق الاجتهادات المهنية.

وفي حالة تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، فإنه من الواجب الحصول على العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين من طرف وزارة المالية، الهيئة المشرفة على المراجعة بالجزائر، ومن شروط الانتساب للاتحاد الدولي للمحاسبين، أنجاز تقييم ذاتي لمدى الالتزام بالبيانات الصادرة عن الاتحاد، وإظهار تقدم مستمر نحو استحقاق نيل العضوية، من مدى توفر الموارد، ونطاق نشاطات كل منتسب وأعضائه، ولذلك يشترط تحقيق الالتزامات التالية[1]:

- إدخال المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد في معاييرهم الوطنية أو الإصدارات الأخرى ذات العلاقة ، و في حالة أن تكون مسؤولية تطوير المعايير الوطنية أو الإصدارات الأخرى ذات العلاقة تقع على طرف ثالث ، يتم حث الطرف على إدخال المعايير الدولية بالمعايير الوطنية او الإصدارات الأخرى ذات العلاقة ؛

- المساعدة على تطبيق المعايير الدولية أو المعايير الوطنية او الإصدارات الأخرى ذات العلاقة التي تتضمن المعايير الدولية ، و يشمل ذلك تشجيع استخدام بيانات الممارسة ذات العلاقة ، أو تطوير إصدارات وطنية تتضمن بيانات الممارسة ذات العلاقة أو توفير إرشادات تطبيقية مشابهة.

وبالرغم من أن دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين يقر بوجود معايير وطنية، إلا أن الهيئات العضوية يتوجب عليها، فيما يتعلق بتنفيذ التزامات العضوية، أن يكون لديها هدفا مركزيا يتمثل في تحقيق التقارب بين المعايير الوطنية أو الإصدارات الأخرى ذات العلاقة والمعايير الدولية التي يصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

- ينبغي على الهيئات العضو أن تنفذ عملية تتوفر من خلالها ترجمة دقيقة و مكتملة و في الوقت المناسب للمعايير الدولية و نشر تلك الترجمات في وقتها بالأماكن التي يجري فيها عموما استخدام المعايير الدولية من قبل المحاسبين المهنيين بمناطق اختصاص تلك الهيئات العضوية، أو حيثما يكون من الضروري فهم المعايير الدولية للتنفيذ أو التفسير الملائم للمعايير المحلية.

---

[1] - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، " **بيانات إلزامية العضوية 1-7** "، صدرت في أفريل 2004 وتم تعديلها في 10 نوفمبر 2006، ص 33.

المطلب الثاني: مدى التوافق بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)

بعد عرض مضمون المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في الفصل الثاني، ودراسة في هذا الفصل تنظيم مهنة المراجعة القانونية في الجزائر من حيث تطورها التاريخي والقوانين المنظمة لها والهيئات المشرفة عليها، والمهام القانونية لمحافظ الحسابات، ومحتوى معايير تقاريره وكذا مضمون المعايير الجزائرية للتدقيق بالإضافة إلى معايير الأداء المهني أو التوصيات الست (06)، نحاول في هذا المطلب إبراز، إن وجدت، علاقة بين مضمون كل معيار دولي للتدقيق مع مضمون كل نص أو حكم من الأحكام القانونية أو التنظيمية المذكورة لمعرفة مدى التقارب الموجود حاليا (نهاية سنة 2016) بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة (ISA).

1- التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)

يبين الجدول الآتي التقارب الكلي بين 8 معايير جزائرية للتدقيق و8 معايير دولية للتدقيق.

الجدول رقم (09): التوافق الكلي بين 8 معايير جزائرية للتدقيق و8 معايير دولية للتدقيق.

المعيار الدولي للتدقيق	ما يقابله من معيار جزائري للتدقيق (م.ج.ت)	مدى التوافق
م.د.ت 210: الموافقة على شروط التدقيق	المعيار الجزائري للتدقيق 210:اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	كلي
م.د.ت 300: التخطيط للتدقيق	المعيار الجزائري للتدقيق 300:تخطيط تدقيق الكشوف المالية	كلي
م.د.ت 500: أدلة الإثبات	المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة	كلي
م.د.ت 505:المصادقات الخارجية	المعيار الجزائري للتدقيق 505:التأكيدات الخارجية	كلي
م.د.ت 510: عمليات التدقيق الأولية	المعيار الجزائري للتدقيق 510: مهام التدقيق الأولية	كلي
م.د.ت 560: الأحداث اللاحقة	المعيار الجزائري للتدقيق 560: الأحداث اللاحقة	كلي
م.د.ت 580:التصريحات الكتابية	المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية	كلي
م.د.ت 700:تكوين رأي (التقرير)	المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي وتقرير المدقق	كلي

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مضمون كل معيار.

بما أن عدد المعايير الدولية للتدقيق سارية المفعول نهاية سنة 2016 هو 36 معيار، وعدد المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم تبنيها، إلى غاية نهاية سنة 2016 ، من المعايير الدولية للتدقيق هو 8، يمكن القول أن المراجعة القانونية في الجزائر متوافقة توافق كلي مع المعايير الدولية للتدقيق بنسبة 22 %.

2- التقارب بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات مع المعايير الدولية للتدقيق(ISA)

يبين الجدول الآتي التوافق الجزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الواردة بالقرار رقم 94/SPM/103 في الجزائر وسبعة (07) معايير دولية للتدقيق.

الجدول رقم (10): التوافق الجزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الست في الجزائر مع بعض المعايير الدولية للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق	ما يقابله من الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الواردة بالقرار رقم 94/SPM/103	مدى التوافق
م.د.ت 230: وثائق التدقيق	التوصية الثانية: ملفات العمل	جزئي
م.د.ت 240: مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية	التوصية الرابعة التصريح بالعمال الجنحية إلى وكيل الجمهورية وم 715-10ق.ت.ج: إبلاغ الإدارة عن المخالفات والأخطاء	جزئي
م.د.ت 250: مراعاة القوانين والأنظمة	التوصية الخامسة: فحص الامتثال للقوانين التشريعية والتنظيمية	جزئي
م.د.ت 265: الإبلاغ عن نواحي القصور	التوصية الخامسة:فحص وتقييم الرقابة الداخلية والتقرير عنها.	جزئي
م.د.ت 315: تحديد الإختلالات من خلال فهم المؤسسة وبيئتها	التوصية الخامسة: الحصول على معرفة عامة للشركة وبيئتها.	جزئي
م.د.ت 530: المعاينة في التدقيق	التوصية الخامسة: استعمال **تقنيات السبر** في عملية الفحص	جزئي
م.د.ت 620:الاستفادة من عمل خبير	التوصية الخامسة: استعمال أعمال المراجعين الداخليين والخبراء	جزئي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مضمون كل معيار دولي للتدقيق ومضمون التوصيات أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات.

بين الجدول أعلاه أن هناك توافقا جزئيا بين مضمون سبعة (07) معايير دولية للتدقيق ومضمون الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الست، وهذا ما يدل على أن تلك التوصيات استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق عند إعدادها سنة 1994.

3- التقارب بين القوانين المنظمة للمراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق(ISA)

يبين الجدول الموالي التوافق بين أحكام مواد القانون 10-01 المنظم للمهنة المراجعة القانونية في الجزائر والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 التابع له وبعض المعايير الدولية للتدقيق.

الجدول رقم (11): التوافق السطحي بين أحكام مواد القانون 10-01 المنظم للمهنة والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 مع بعض المعايير الدولية للتدقيق

رقم واسم المعيار الدولي للتدقيق	ما يقابله أحكام مواد القانون 10-01 المنظم للمهنة والمرسوم التنفيذي11-202 التابع	مدى التوافق
م.د.ت 220: رقابة النوعية لتدقيق القوائم المالية	المادة 30 من ق 10-01 إبلاغ محافظ الحسابات لجنة مراقبة النوعية المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 مهام لجنة مراقبة النوعية	سطحي
م.د.ت 450: تقييم الاختلالات المكتشفة خلال عملية التدقيق	المرسوم التنفيذي 11-202 المحدد لمعيار التقرير العام: " حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقيم محافظ الحسابات الطابع المعتبر للاختلالات المكتشفة".	سطحي
م.د.ت 550: أطراف ذات علاقة	المادتان 23 و25 من ق 10-01 الاتفاقيات المنظمة والتقرير الخاص حولها والمادة 32 ق 10-01 طلب معلومات لمؤسسات مرتبطة بها	سطحي
م.د.ت 570: استمرارية الاستغلال	المادتان 23 و25 ق 10-01 استمرارية الاستغلال والتقرير الخاص حولها وم.ت11-202 المحدد لمعيار التقرير حول استمرارية الاستغلال	سطحي
م.د.ت 600: المظاهر الخاصة، تدقيق القوائم المالية لمجموعة (استعمال عمل مدقق الفرع)	المادة 24 ق 10-01 المصادقة على الحسابات المدمجة على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير مدققي الفروع، و المرسوم التنفيذي 11-202 المحدد لمعيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدمجة.	سطحي
م.د.ت 705:تعديلات الرأي	م.ت11-202 المحدد لمعيار تقرير التعبير عن الرأي (بتحفظ أو رفض)	سطحي
م.د.ت 706: فقرات التأكيد	م.ت11-202 المحدد لمعيار تقرير التعبير عن الرأي (فقرة الملاحظات)	سطحي
م.د.ت 710: المعلومات المقارنة، أرقام مقابلة والقوائم المالية المقارنة	م.ت11-202 يحدد معيار تقرير التعبير عن الرأي: يتعلق رأي المدقق بحسابات السنة المعنية، رغم تضمنها إشارة إلى أرقام السنة السابقة	سطحي
م.د.ت 720:واجبات المدقق حول المعلومات الأخرى في المستندات التي تحمل قوائم مالية مدققة	المادة 23 من ق 10-01: يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي القصص.	سطحي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مضمون كل معيار وأحكام بعض مواد القانون 10-01 والمرسوم التنفيذي 11-202.

يبين الجدول أنه يوجد توافق سطحي بين أحكام بعض مواد القانون 10-01 المنظم للمهنة المراجعة القانونية في الجزائر والمرسوم التنفيذي11-202 التابع له، مع تسعة (09) معايير دولية للتدقيق.

4- التباعد بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.

يبين الجدول الموالي عدم التوافق بين 13 معيار دولي للتدقيق والقوانين المنظمة للتدقيق في الجزائر.

الجدول رقم (12): عدم التوافق بين 13 معيار دولي للتدقيق والقوانين المنظمة للتدقيق في الجزائر

رقم واسم المعيار الدولي للتدقيق	ما يقابله في النصوص القانونية أو التنظيمية أو معيار جزائري للتدقيق (م.ج.ت)	مدى التوافق
م.د.ت 200:الأهداف العامة للمدقق المستقل	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 260: الاتصال مع المكلفين بالحوكمة	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 320:الأهمية النسبية في تخطيط عملية التدقيق	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 330: استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 402: اعتبارات تدقيق مؤسسة خدمية	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 501: أدلة الإثبات – اعتبارات محددة	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 520: الإجراءات التحليلية	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 610: استخدام عمل المدققين الداخلين	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 800: الاعتبارات الخاصة	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 805: تدقيق قائمة مالية مفردة أو عنصر	لا شيء	لا توافق
م.د.ت 810: التقرير على قوائم مالية ملخصة	لا شيء	لا توافق

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مضمون كل معيار و محتوى النصوص القانونية أو التشريعية أو التنظيمية أو معيار جزائري للتدقيق (م.ج.ت) أو التوصيات المهنية لمحافظ الحسابات

نلاحظ من الجداول (09)، (10) و(11)، أنه يوجد في النصوص القانونية أو التشريعية أو التنظيمية أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر ما هو متوافق كليا مع 08 معيار دولي للتدقيق، وما هو متوافق جزئيا مع 07 معايير دولية للتدقيق، كما يوجد ما هو متوافق سطحيا مع 09 معايير دولية للتدقيق، ونقصد بالتوافق السطحي عندما تشير مادة معينة إلى عنوان أو اسم المعيار فقط دون إعطاء التفاصيل.

نشير إلى أن المشرع الجزائري أوجب على محافظ الحسابات، في المادة 35 من القانون 10-01 المذكور سابقا، أن يراعي معايير التدقيق عند مزاولة مهمته دون ذكر أي معايير يقصد؟

- هل يقصد المعايير الدولية للمراجعة المقبولة عموما (GAAS) ؟
- أو يقصد المعايير الدولية للتدقيق (ISA)؟

- أو يقصد معايير الأداء المهني (الواجبات أو العنايات المهنية) Diligences professionnelles؟

لإيجاد إجابة مقنعة على هذه الأسئلة تم إدراجها في المحور الرابع من الاستبيان لنتمكن من معرفة ما هي المعايير المقصودة فعلا من طرف المشرع الجزائري ؟

ويبين الجدول رقم (12) أن 12 معيار من أصل 36 معيار دولي للتدقيق لم يشر لها المشرع الجزائري لا بطريقة مباشرة ولا بطريقة غير مباشرة، ومن هنا تتولد ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي لكل المعايير الدولية للتدقيق الشيء الذي يصبو إليه المشرع الجزائري عندما كلف المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية **والمعايير الدولية للتدقيق**.

المطلب الثالث: الطرق المتاحة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق(ISA)

لعل تبني وتطبيق المعايير الدولية سيكون، بالضرورة، مختلفا بالنسبة لكل دولة، فمن الدول من اختارت التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق، وبعض الدول استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة، كما استخدمت دول أخرى، المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات، أما الجزائر، طورت سنة 2013 معايير محلية للتدقيق معتمدة على المعايير الدولي للتدقيق المتعلقة بتقرير المدقق، وتبنت سنة 2016 ثمانية (08) معايير دولية للتدقيق كما هي.

فيما يلي، نتطرق للطرق التي انتهجتها بعض الدول في تبنيها للمعايير الدولية للتدقيق، بما فيها الجزائر.

1- الطرق المستعملة من طرف بعض الدول في تبنيها للمعايير الدولية للتدقيق

وتمثلت في الطرق الآتية[1]:

1-1- التبني الكامل للمعايير:

تقوم بعض الدول بتبني المعايير الدولية للتدقيق كليا بنسبة 100% و إضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، و تنتهج هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير، وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية و التي ترغب في دخول الأسواق العالمية.

1-2- استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة

الدول التي لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة لاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، و في حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار

[1] - عبد الله أحمد عمر بامشموس،**تطبيق معايير التدقيق الدولية**، مجلة المحاسب المهني، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، اليمن، العدد 09، 2010 ص 08.

لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزام بمعايير المراجعة الدولية ولا داعي لإجراءات مراجعيه أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن المراجعة قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق .

1-3- استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة :

في حالة وجود اختلافات بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف ، وإن الهدف من ذلك هو تنبيه المراجع إلى الاختلافات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد تقريره و الذي يوضح فيه أن المراجعة التي قام بها قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المراجع أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بالمعايير الدولية.

2- عدد الدول والطرقة المستخدمة في تبني المعايير التدقيق الدولية

تم تبني المعايير الدولية للتدقيق في 126 دولة*، حتى أوت 2012، باستخدام الأسس الآتية[1]:

- **استخدام المعايير الدولية للمراجعة بموجب قانون أو تشريع؛** حيث يوجب استعمال المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في مراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام، وعدد الدول التي استعملت هذه الطريقة هي 11 دولة.
- **تبني المعايير الدولية للمراجعة** ؛حيث يتم استخدام المعايير الدولية للمراجعة في تطوير معايير وطنية (لا توجد معايير مراجعة محلية منفصلة) ، وعدد الدول التي استعملت هذه الطريقة هي 32 دولة؛
- **وجود معايير محلية تنسجم مع المعايير الدولية للتدقيق؛** حيث يتم الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق بالموازاة مع المعايير المحلية، و ربما تكون هناك تعديلات وطنية عليها، ولكن هذه التغييرات، حتى و إن وجدت، فيجب أن تكون مسايرة لسياسة التعديلات التي ينتهجها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ، وعدد الدول التي استعملت هذه الطريقة هي 29 دولة.
- **حالات أخرى؛** وهي الدول التي لم تتضح بعد الطريقة المتبعة في تبنيها للمعايير الدولية للتدقيق، حيث ما يتوفر من معلومات، غير كاف لتقييم عملية التبني، خاصة في ترجمة المعايير الدولية للتدقيق إلى المعايير المحلية، إذ يمكن أن لا تسايرها الترجمة في الزمن نتيجة للتحديثات الحاصلة، وبالتالي هي تشير إلى أن معايير المراجعة المحلية المقبولة عموما "تتألف" من أو "متشابهة" للمعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي فإنه ليس من الواضح ما إذا كانت التعديلات أو الاختلالات الموجودة مع المعايير الدولية للتدقيق تلبي متطلبات سياسة التعديلات التي

*- الملحق 04 يبين 126 دول متبنية للمعايير الدولية للمراجعة حتى أوت 2012 والأسلوب المتبع في ذلك.

[1] - موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين:

http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/basis-isa-adoption
26/04/2013.

ينادي بها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، ومن بين هذه الدول من أعلنت أخيرا التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق كهدف، ولكنها مازالت تسعى لتحقيق هذا الهدف وعدد هذه الدول 54 دولة.

3- حالة الجزائر

بعد التبني الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) من طرف الجزائر عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010، بات من الضروري التفكير في تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) أو تكييف النظام المحاسبي الجزائري معها، فجاء المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 /05 /2011، حاملا لمعايير تقارير محافظ الحسابات المتوافقة مع محتوى أربعة معايير دولية للتدقيق متعلقة بتقرير المدقق وهي:

ISA700 : تكوين رأي وإعداد التقارير ، ISA 705 : التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.
ISA 706 : فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل و ISA 710 : المعلومات المقارنة.

وهنا ظن الجميع أن الجزائر قررت تطوير معايير محلية للتدقيق متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق، لكن ما يعاب على هذه الطريق هو الوقت الكثير المستغرق في تطوير مثل هكذا معايير، حيث منذ تاريخ صدور المرسوم التنفيذي في 26 ماي 2011 إلى غاية صدور تلك المعايير في الجريدة الرسمية في 30 أفريل 2014، استغرق ذلك 3سنوات كاملة.

ولاستدراك ما فات من الوقت، بات التفكير في تبني المعايير الدولية للتدقيق مباشرة كما هي، مع تكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية، فجاء القرار رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2002 حاملا لأربعة معايير جزائرية للتدقيق (NAA 560 – NAA 580 - NAA 505 – NAA 210) وهي نفس المعايير الدولية بنفس الاسم والرقم لكل معيار، وأتبعه القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 حاملا هو الآخر أربعة معايير جزائرية للتدقيق (NAA 700 – NAA 510 - NAA 500 – NAA 300).

وفي ظل تبني الجزائر لمعايير تدقيق دولية وتطوير معايير تدقيق محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق، لم يتضح بعد، هل الجزائر سوف تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق، أم تكتفي بتبني جزء منها وتطور الجزء الباقي محليا؟

وللإجابة على هذا السؤال، تم تخصيص له مبحث في الدراسة الميدانية وتم إدراجه في المحور الخامس من الاستبيان، لعلى أفراد عينة الدراسة من الأكاديميين، (أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة والمراجعة)، والمهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) يجيبون عليه إذا كانت لديهم معلومات موثوقة بخصوص تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق والطريقة التي انتهجتها.

خلاصة الفصل الرابع

المراجعة القانونية في الجزائر ، نظمت لأول مرة بموجب القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد منذ تاريخ صدوره إلى غاية جوان 2010، حيث اعتبرت تلك الفترة بمثابة التطبيق الفعلي لمحافظة الحسابات في الجزائر، ودعمت بمعايير الأداء المهني أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات الصادرة عن وزير الاقتصاد سنة 1994 والتي شرحت مهام محافظ الحسابات وتقاريره وعرض العنايات المهنية الواجب وضعها قيد التنفيذ من طرف محافظ الحسابات، منذ قبوله للعهدة بعد تأكده من عدم وقوعه في حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية، وتكوين ملفات العمل ومن ثم أخذ معلومات عامة حول الشركة محل المراقبة وتقييم نظام رقابتها الداخلية ليتمكن من إعداد برنامج عمل مناسب لفحص الحسابات والتصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إن وجدت، إلى غاية إعداد التقرير النهائي، لكنه سرعان ما تم احتكار المهنة من طرف أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فجاء القانون البديل رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي أعاد هيكلة المهنة وأوكلها للمجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية.

ومن خلال هذا القانون تبين أن الجزائر متجهة نحو المعايير الدولية للتدقيق، حيث صدرت سنة 2013 معايير تقارير محافظ الحسابات المستمدة من المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بالتقرير، وصدرت في فيفري 2016 أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي المعيار (م.ج.ت 210) اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق ، والمعيار (م.ج ت 505) التأكيدات الخارجية، والمعيار (م.ج.ت 560)الأحداث اللاحقة ، والمعيار (م.ج.ت 580) التصريحات الكتابية والتي أخذت كما هي من المعايير الدولية للتدقيق بالمحتوى وبالأرقام.

كما صدرت في أكتوبر 2016 أربعة معايير جزائرية أخرى للتدقيق وهي المعيار (م.ج.ت 300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية، والمعيار (م.ج ت 500) العناصر المقنعة، والمعيار (م.ج.ت 510)مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتاحية والمعيار (م.ج.ت 700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية، والتي أخذت هي الأخرى كما هي من المعايير الدولية للتدقيق بنفس الاسم ونفس الرقم ونفس المضمون.

ختم هذا الفصل بأهمية تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق من حيث مزايا ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وتبين أن هناك تقارب كليا أو جزئيا بين 17 معيار من بين 36 معيار دولي للتدقيق مع القوانين المنظمة للمراجعة القانونية في الجزائر، وهو ما يعادل 47 % من مجمل المعايير، وهذا لا يكفي لنقول أن المراجعة القانونية في الجزائر متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق، لأن هذه الأخيرة في حد ذاتها يجب أن تطبق كاملة عندما تكون ظروف تطبيقها قائمة.

وبما أن التبني الأخير للمعايير تضمن المعيار رقم 700 المتعلق بتقرير المدقق، وكانت الجزائر قد طورت محليا معيار التقرير ونشر سنة 2013، يمكن القول أن الجزائر متجهة نحو تبني كل المعايير تدريجيا.

الفصل الخامس:
تحليل نتائج الاستبيان
واختبار
الفرضيات المتعلقة به

تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات المتعلقة به

قصد تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس في الفصول السابقة، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة (من الفرضية الثانية إلى الفرضية الخامسة)، سنحاول القيام بدراسة مسحية لتقييم عملية تبني الجزائر لمعايير المحاسبة والإبلاغ الدولية (IAS / IFRS) عن طريق النظام المحاسبي المالي، وإبراز ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق، وقياس مدى التقارب بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق ثم استنتاج الطريقة المثلى لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق، بعد تبنيه الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة.

وللقيام بدراسة ميدانية موضوعية ، استعملنا أسلوب المسح عن طريق استمارة استبيان، حيث حاولنا الحصول على آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصة في مجال المحاسبة والمراجعة، والذي من شأنه أن يثري موضوع البحث ويساعد على دراسة أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS).

خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية حيث تم بناؤه حسب محتوى الدراسة وفرضيات الدراسة المراد اختبارها ووفقا للمراحل التي مر بها وذلك على النحو الآتي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية وتفريغ بيانات الاستبيان والتي بينت حدود، مجتمع وعينة الدراسة ثم كيفية بناء وتوزيع الاستبيان واسترجاعه وتفريغ بياناته المتعلقة بالمتغيرات المستقلة من الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية بالإضافة إلى مدى الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

المبحث الثاني:تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بتقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي من حيث الطريقة، الصعوبات وآثار التطبيق.

المبحث الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية الثالثة والمتعلقة بضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق بعد تبنيه الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث قبولها العام على الصعيد الدولي، مزايا تطبيقها في الجزائر وضرورة تبنيها إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة.

المبحث الرابع:تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان واختبار الفرضية الرابعة والمتعلقة بمدى التقارب والتوافق الجزئي بين القوانين المنظمة للمراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق من حيث الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات، القانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق.

المبحث الخامس: تحليل نتائج المحور الخامس من الاستبيان واختبار الفرضية الخامسة والمتعلقة بالطريقة المثلى لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية وتفريغ بيانات الاستبيان

تمثل المنهجية في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج يسهل البحث ويسمح بالكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها.

استهل هذا المبحث بإبراز حدود ومجتمع الدراسة الميدانية، وكيفية تحديد العينة التي سيتم توزيع أداة الدراسة عليها بعد تصميمها وتحكيمها، ومن ثم استرجاعها واختبار ثباتها وصدقها. كما يتم في هذا المبحث تفريغ بيانات الاستبيان بعد توضيح الأدوات المستخدمة في تحليل نتائجه ومن ثم عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة المتمثلة في المتغيرات المستقلة والمتعلقة بالجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية ودرجة الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

المطلب الأول: حدود، مجتمع وعينة الدراسة

من أجل التحكم في موضوع الدراسة ومعالجته بطريقة هادفة، سيتم توضيح حدود الدراسة من حيث المكان والزمان والموضوع، كما يتم توضيح مجتمع الدراسة وطريقة استخراج عينة منه لتكون ممثلة له حتى نتمكن من إسقاط النتائج المستخلصة من إجابات أفراد العينة على المجتمع المعني.

1- حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي :

- ✓ الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسة بإصلاح نظام المراجعة بعد إصلاح نظام المحاسبة فإن هذه الدراسة تتمحور حول تقييم إصلاح نظام المحاسبة، وتبيان ضرورة إصلاح نظام المراجعة، واستنتاج الطريقة المثلى لذلك؛
- ✓ الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالفترة التي أجريت فيها : 2016؛
- ✓ الحدود الموضوعية: تهتم هذه الدراسة بموضوع المراجعة القانونية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) وأهمية تكييف النظام المحاسبي المالي لتلك المعايير ، فهي تعبر عن آراء عينة الدراسة حول موضوع المراجعة القانونية دون غيرها من المراجعات، كما أنه تم اعتبار أن الجزائر تبنت فعلا المعايير الدولية للمحاسبة ضمنيا عن طريق النظام المحاسبي المالي والذي اعتبرناه متوافقا فعلا مع المعايير الدولية للمحاسبة.

2- مجتمع الدراسة

تتميز المراجعة بكونها خليط بين الجانب العملي أو التطبيقي (لكونها عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية) والجانب العلمي أو النظري(لكونها علم له أسس وقواعد وأساليب)، ولذلك فقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين المختصين أو المهتمين بالمراجعة ، وفئة المهنيين متمثلة في المدققين الخارجيين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات).

في ما يتعلق بفئة الأكاديميين، لا توجد إحصائيات دقيقة حول عدد الأساتذة المختصين أو المهتمين بالمراجعة فتم تقدير عدد الأساتذة المتخصصين أو المهتمين بالمراجعة والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، حوالي 275 أستاذ جامعي (55 جامعة ومركز جامعي x 5 أساتذة مهتمين بالمحاسبة في كل جامعة أو مركز) أما بالنسبة للمهنيين فمجتمع الدراسة محدد بدقة، وذلك من خلال القرار رقم 23 المؤرخ في 2016/02/28 والصادر عن وزارة المالية[1] والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين بعنوان نشاط 2016، حيث يبين الجدول الأول المرفق بالقرار 263 خبير محاسب منهم شخصين معنويين و1908 محافظ حسابات منهم 3 أشخاص معنوية، ويكون مجتمع الدراسة مقدر بـ 2446 فرد وعليه فقد تم الاعتماد على العينة العشوائية الطبقية* لاختيار عينة الدراسة .

وروعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية في مجال المراجعة الخارجية وعن دراية بالتبني الضمني لمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي وعن ضرورة تكييف هذا الأخير للمعايير الدولية للتدقيق (ISA).

3- عينة الدراسة

نظرا لصعوبة المسح الشامل لجميع الأكاديميين والمهنيين (مجتمع الدراسة)، فقد تم اعتماد أسلوب العينة باعتبارها جزء من مجتمع الدراسة يختارها الباحث بأساليب مختلفة وبطريقة تمثل المجتمع الأصلي وتحقق أغراض البحث وتغني الباحث عن مشقات دراسة المجتمع الأصلي.[2]

ويعتبر حجم العينة من القضايا الهامة في البحث لما لها من انعكاس على تكلفة إنجاز البحث من جهة ، وعلى تمثيلية العينة من جهة أخرى، وتجدر الإشارة إلى أنه لا يعني أنه كلما زاد حجم العينة كلما أدى ذلك إلى تمثيلها. ويتم تحديد حجم العينة حسب نوع المعاينة ،ففي المعاينات الاحتمالية* يتحدد حجم العينة بقواعد دقيقة تعتمد على معادلات رياضية ونماذج قياسية، إلا أنه يمكن الاسترشاد بالأحجام التالية لعينة البحث تبعا لحجم المجتمع

---

[1]- وزارة المالية ،القرار رقم 23، المؤرخ في 28 فيفري 2016، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2016، الملاحق.

*- يلجأ إليها في حالة وجود مجتمعات تتميز بتباين نوعيات مفرداتها بحيث يمكن تقسيمها إلى مجموعات أو طبقات لكل مجموعة أو طبقة منها خصائص أو مميزات معينة تتميز بها عن بقية الطبقات الأخرى .

[2]- جودت عزت عطوي: أساليب البحث العلمي: مفاهيمه، أدواته – طرقه الإحصائية، الطبعة 01، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع،2009،ص86.

*- هذه الدراسة هي معاينة احتمالية.

الأصلي[1]:

- ✓ مجتمع يقل أو يساوي 100 مفردة العينة في نصف العدد.
- ✓ مجتمع يتراوح بين 100و 9000 مفردة، فالأفضل أخذ 10 % من مجتمع الدراسة
- ✓ مجتمع يتكون من عشرات الآلاف تكفي له عينة حجمها 01 % من المجتمع.

في دراستنا هذه ، يقدر مجتمع الدراسة حوالي 275 مفردة بالنسبة للأكاديميين،و263 خبير محاسب و 1908 محافظ حسابات أي بمجموع 2446 مفردة، فتكون عينة الدراسة في حدود 244 مفردة.

وللحصول على أكبر عينة معبرة عن المجتمع ،قمنا بتوزيع 300 استمارة منها 150 ورقية و150 إلكترونية (بإستخدام برنامج google drive)

المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة وتوزيعها

للحصول على نتائج موضوعية تساعدنا على إسقاط الجانب النظري المدروس على الدراسة الميدانية من جهة والإجابة على الأسئلة المطروحة واثبات صحة أو خطأ الفرضيات الموضوعة من جهة أخرى، قمنا بإعداد استمارة استبيان ووزعناها على عينة الدراسة.

1- إعداد الاستبيان وضبطه النهائي

حتى تكون الدراسة منظمة في شكل علمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، قمنا بإعداد الاستبيان وفق ثلاث خطوات كما يلي :

1-1- مرحلة التصميم: انطلاقا من إشكالية البحث، واعتمادا على عدة مراجع ، قمنا بتصميم استمارة استبيان مع مراعاة ما يلي :

- ✓ صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس وسوء الفهم؛
- ✓ استعمال لغة سليمة، سواء باللغة العربية أو الفرنسية؛
- ✓ ترتيب العبارات وتدريجها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛
- ✓ احتواء الاستبيان على عبارات تكون الإجابة عليها باختيار إجابة من بين الإجابات المقترحة من موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق وغير موافق بشدة، بالإضافة إلى فتح المجال أمام أفراد العينة للإدلاء بملاحظاتهم في نهاية كل محور؛

وبعد الانتهاء من صياغة الأسئلة، تم اللجوء إلى أستاذ مختص في الإحصاء للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة وإمكانية معالجة الأجوبة المحتملة.

[1]- عبد المجيد قدي: أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والادارية – الرسائل والأطروحات- :دار الأبحاث للنشر والترجمة والتوزيع، الطبعة 01، الجزائر.2009،ص93.

1-2- مرحلة إعادة التصميم: بعد تصميم استمارة الاستبيان وتحكيمها ، قمنا بتوزيع أولي على عدد من أفراد العينة الممثلين للجنة التحكيم (04 أكاديميين و04 مهنيين) ،وذلك بغية قياس سهولة استيعاب الأسئلة وإمكانية الإجابة عليها.

وبناء على التوزيع الأولي، أخذنا بعين الاعتبار عدة ملاحظات واتخذنا بعض الإجراءات كما يلي:

- ✓ تسمية الأسئلة بعبارات؛
- ✓ الاستغناء عن بعض العبارات التقنية
- ✓ تعديل تبسيط العبارات المعقدة؛
- ✓ إضافة بعض العبارات لتغطية كل الجوانب المقصودة بالبحث؛
- ✓ إعادة ترتيب العبارات بما يتناسب مع الفرضيات.

وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم ، ونتائج الاختبار الأولي تمت صياغة الاستبيان في شكله النهائي (أنظر الملاحق)

2- هيكل الاستبيان ومقاييسه

2-1- هيكل الاستبيان: تضمنت استمارة الاستبيان 47 عبارة موزعة على خمسة محاور* ، وذلك كما يلي:

المحور الأول: احتوى على 06 عبارات متعلقة بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة متمثلة في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية بالإضافة إلى مدى الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

المحور الثاني: تضمن **13 عبارة تتمحور** حول تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال استقصاء آراء المستجوبين حول الطريقة التي انتهجتها الجزائر لتبني المعايير الدولية للمحاسبة، والصعوبات التي واجهة النظام المحاسبي المالي من حيث نقص المراجع ونقص التكوين، وصعوبة المفاهيم الجديدة التي جاء بها، وأثر أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي على عملية المراجعة القانونية وعلى الجباية حيث كانت القوائم أكثر عرضة للتحفظات أثناء المصادقة عليها من طرف محافظي الحسابات وضرورة تحيينه كونه بني على معايير محاسبية دولية التي كانت سارية المفعول سنة 2005 ولم يراعي التعديلات ولا الإصدارات الجديدة التي حصلت منذ سنة 2005 إلى غاية 2016 وتقصي أفراد العينة حول رضاهم أو عدم رضاهم على النظام المحاسبي المالي، لنتمكن من معرفة مدى تحقيقه للأهداف المرجوة من تطبيقه كالرقي بالمحاسبة وبمهنة المحاسبة إلى المستوى الدولي.

*- بغرض فتح المجال أمام أفراد عينة الدراسة للتعبير عن رأيهم حول الموضوع بشكل كاف، خصصنا مجال في نهاية كل محور لأي إضافة يرونها ذات علاقة.

المحور الثالث: تضمن **11 عبارة** تتمحور حول ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق خاصة بعد تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة، لتحديد مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية للبيئة الجزائرية وترابطها مع المعايير الدولية للمحاسبة وأثرها على مهنة المراجعة.

المحور الرابع: فتضمن **12 عبارة** تتمحور حول قياس مدى التوافق والتقارب بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق لمعرفة ما هي المعايير الدولية للتدقيق التي تقابل توصية من التوصيات الست المتعلقة بالواجبات المهنية لمحافظ الحسابات التي صدرت بالقرار رقم 103/ SPM / 94 بتاريخ 1994/02/02 أو تقابل مادة أو أكثر من القانون 10-01 المؤرخ في 1010/06/29 المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر معيار جزائري للتدقيق أو تقابل.

المحور الخامس: يهدف إلى تحديد الطريقة المثلى برأي المستجوبين، لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق، حيث تم اقتراح **خمسة (05) طرق** مختلفة ممكنة لتكييف أو تبني النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق وطلب من أفراد العينة أن يختاروا طريقة واحدة يرونها مناسبة في نظرهم لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق.

2-2- مقاييس الاستبيان:

بغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف بحثنا ،تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (likert scale) الخماسي حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال ، بالإضافة إلى تحديد آراء العينة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (13) : مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	[4.20 – 5]	[3.40 – 4.19]	[2.60 – 3.39]	[1.80 – 2.59]	[1 – 1.79]

المصدر : محمد عبد الفتاح الصيرفي ، البحث العلمي : الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 2006،ص115.

حيث يستعمل المتوسط الحسابي لكل سؤال لمعرفة الاتجاه العام لأفراد العينة.

3- توزيع الاستبيان

بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات ، قمنا بتصميم استمارة الاستبيان في شكلها النهائي ،ثم قمنا بتوزيعها على أفراد العينة بالاعتماد على عدة طرق أهمها:

- ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة وإعطائهم الاستبيان بعد التأكد من إطلاعهم على المعايير الدولية للتدقيق*؛
- ✓ الاستعانة ببعض الزملاء وتكليفهم بتوزيع الاستبيان على الأساتذة الجامعيين وعلى المهنيين؛
- ✓ إرسال الاستمارة الالكترونية إلى بعض المهنيين المسجلين في الجداول الموضحة في القرار رقم 23 المشار إليه سابقا ، والبريد الالكتروني لبعض الأساتذة والمهنيين، فتم توزيع 150 استمارة ورقية و 150 استمارة إلكترونية على حوالي 60 أستاذ جامعي و60 خبير محاسب و 180 محافظ حسابات.

المطلب الثالث: استرجاع الاستبيان واختبار ثباته وصدقه

انطلقت عملية استرجاع الاستبيان في نفس الوقت مع توزيعه، وكان ذلك في الفترة الممتدة من أفريل 2016 إلى غاية أكتوبر 2016، وبعد انقضاء تلك الفترة، تمت عملية التصنيف وجمع المعلومات نبينها فيما يلي:

1- استرجاع الاستبيان

يوضح الجدول الآتي الاستمارات الصالحة للاستعمال في التحليل:

الجدول رقم(14) : الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	الاستبيان العادي		الاستبيان الإلكتروني		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%
الاستمارات الموزعة	150	%100	150	%100	300	%100
الاستمارات الملغاة	42	% 28	55	% 36.67	97	%32.33
الاستمارات الواردة بعد الأجل	14	% 09.33	09	% 06	23	% 7.67
الاستمارات الصالحة للتحليل	94	% 62.67	86	% 57.33	180	% 60

المصدر: من إعداد الباحث بناء على عملية توزيع واسترجاع الاستبيان

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بلغ 300 استمارة ، منها 180 استمارة صالحة للتحليل أي بنسبة 60 % من الاستمارات الموزعة وهذا يمثل 73.77 % من حجم العينة المحدد مسبقا (244 مفردة)،أما باقي الاستمارات أي ما نسبته 40 % فقد قمنا باستبعادها بسبب عدم الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق (ISA) أو بسبب وجود نقص أو تضارب في الإجابات، وعدم الجدية في الإجابة على

*- عند الاتصال المباشر بأفراد العينة، من كانت درجة إطلاعه على المعايير الدولية للتدقيق معدومة، لم تعطى له استمارة الاستبيان.

الأسئلة المطروحة فتم إلغاؤها (32.33 %) ، أو بسبب عدم إعادتها من طرف أفراد العينة في الآجال المحددة رغم حرصنا على استعادتها (7.67 %).

2- اختبار ثبات وصدق الاستبيان

من أجل اختبار ثبات الاستبيان ، استخدمنا المؤشر الإحصائي (ألفا كرومباخ alpha cronbach) ويبين الجدول الآتي أن معاملات الثبات مرتفعة.

الجدول رقم (15) : توزيع معامل ألفا كرومباخ

عناصر الاستبيان	معامل الفاكرومباك
المحور الأول : تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد 06 سنوات من تطبيقه	**0.897**
المحور الثاني: ضرورة تكييف النظام المحاسبي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) خاصة بعد تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)	**0.903**
المحور الثالث : مدى التوافق والتقارب بين القوانين المنظمة للمراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)	**0.985**
المحور الرابع:الطريقة المثلى لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق(ISA)	**0.861**
جميع المحاور	**0.901**

المصدر من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss)

يتضح من الجدول السابق أن معاملات ألفا كرومباك تراوحت بين 0.861 و 0.985 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، ويود الطالب أن يشير إلى أن معامل ألفا كرومباك قيمته تتراوح بين الصفر والواحد ، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس ، حيث كل اختبار ثابت صادق وليس كل اختبار صادق ثابت.

ويمكن من خلال الجدول السابق أن نستنتج صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا مثلما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (16) : صدق محاور الاستبيان

عناصر الاستبيان	جذر معامل الفاكرومباك
المحور الأول : تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد 06 سنوات من تطبيقه	**0.94**
المحور الثاني: ضرورة تكييف النظام المحاسبي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) خاصة بعد تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)	**0.95**
المحور الثالث : مدى التوافق والتقارب بين القوانين المنظمة للمراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)	**0.99**
المحور الرابع:الطريقة المثلى لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق(ISA)	**0.92**
جميع المحاور	**0.95**

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على الجدول رقم (15))

المطلب الرابع: تفريغ بيانات الاستبيان

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة، بالإضافة إلى دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة ،كما يلي:

1- الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة ،تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (excel) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة ، لتسهل عملية الملاحظة بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (statistical package for social sciences –spss-) ،ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسبية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط ، كما مكننا برنامج (spss) من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى

انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية ، التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.
- ✓ حساب المتوسط الحسابي $(\bar{x})$ لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان.
- ✓ استخراج الانحراف المعيار (σ) لكل عبارة لمعرفة مدى تشتت الإجابات.
- ✓ حساب معامل الاختلاف $(CV = \frac{\sigma}{\bar{x}})$ لكل عبارة لمعرفة حجم تشتت الإجابات.

نشير إلى أن ملاحظات أفراد العينة لم تأخذ بعين الاعتبار كونها ملاحظات عامة حول كل محور.

2- الخصائص العامة لعينة الدراسة

تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي (النسب المئوية والتكرارات) ،حيث تفيد دراسة خصائص العينة في معرفة طبيعة ونوعية النتائج المحصل عليها في هذه الدراسة ،من خلال التأكد من كفاءة أفراد عينة الدراسة وقدرتهم على فهم أسئلة الاستبيان وتقديمهم لإجابات موضوعية للقيام بالدراسة، وتم دراسة وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة كما يلي :

2-1- الجنس يبين الجدول والشكل الآتيين توزيع الجنس لأفراد عينة الدراسة كما يلي :

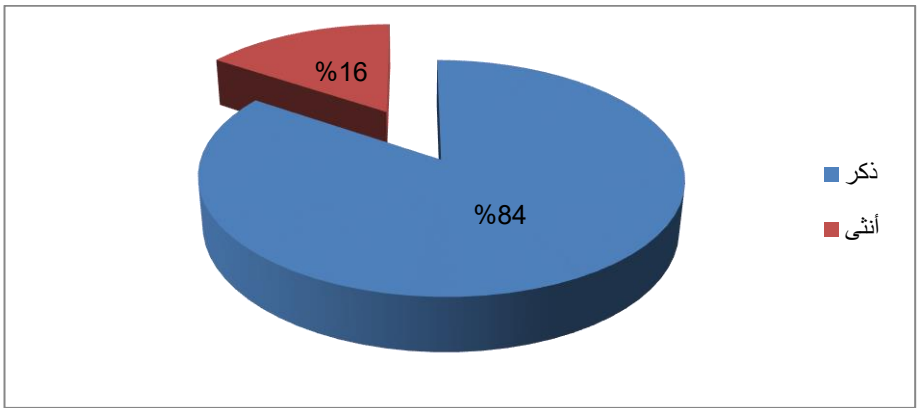
الجدول رقم (17) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	152	% 84.44
أنثى	28	% 15.56
المجموع	180	% 100

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان)

تمت ترجمت النتائج الواردة في الجدول السابق إلى الشكل الآتي باستعمال برنامج (Excel)

الشكل رقم (05) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج (Excel)

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا توزيع الجنس على عينة الدراسة، حيث نسبة الذكور 84.4 % ونسبة الإناث 15.6 %، وتعود نسبة الإناث والتي تتمثل 28 فرد من أفراد العينة أغلبيتهم إلى الأكاديميين (أساتذة) ، أما المهنيين فإن هذا النوع من التخصصات تسيطر عليه فئة الذكور وهو ما يفسر هذه النسبة المرتفعة.

2-2- العمر : تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات عمرية ، كل فئة لها مدى 10 سنوات ، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة ، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

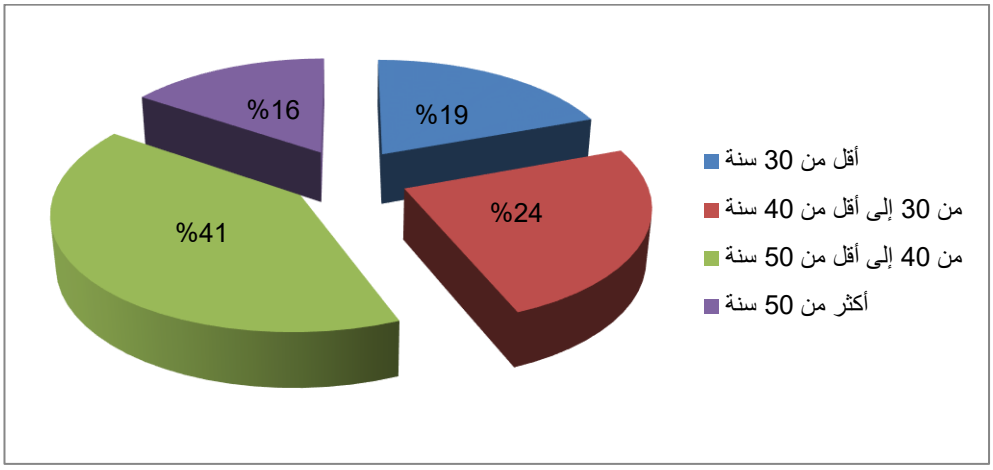
الجدول رقم (18) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المؤوية
أقل من 30 سنة	35	% 19.44
من 30 إلى أقل من 40 سنة	44	% 24.44
من 40 إلى أقل من 50 سنة	73	% 40.56
أكثر من 50 سنة	28	% 15.56
المجموع	180	% 100

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان)

تمت ترجمت النتائج الواردة في الجدول السابق إلى الشكل الآتي باستعمال برنامج (Excel)

الشكل رقم (06) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج (Excel)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 19.44 % عمرهم أقل من 30 سنة، 24.44 % عمرهم بين 30-40 سنة ، و40.56 **%** عمرهم بين 40-50 سنة و 15.56 % عمرهم أكثر من 50 سنة وبصفة عامة، فإن الفئة ذات النسبة العالية نسبيا هي فئة بين 40 و 50 سنة، وهي تمثل خبراء المحاسبة والأساتذة الجامعيين ذوي الخبرة، في نظر الطالب ،أما بقية العينة فهي موزعة نسبيا بين الفئات الأخرى ، وهو ما سيعطي الدراسة قيمة مضافة بسبب تعايش أفراد العينة مع فترة الإصلاح وما قبلها.

2-3- المؤهل العلمي: تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل المؤهل العلمي ، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة ،وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة :

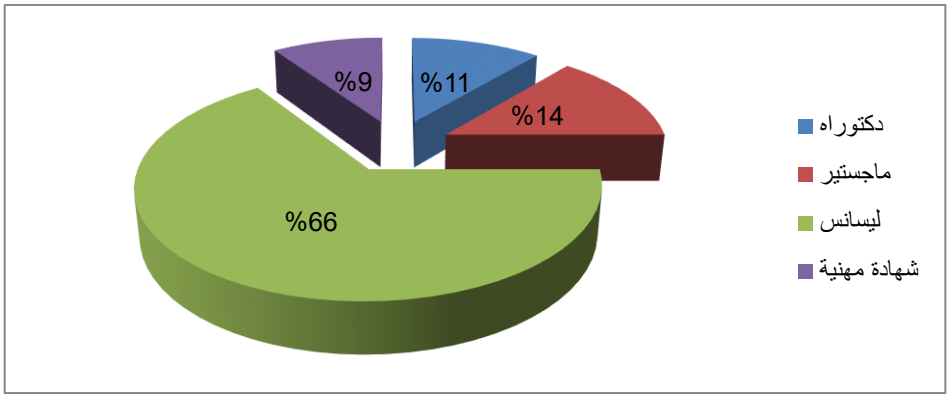
الجدول رقم (19) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المؤوية
دكتوراه	20	% 11.11
ماجستير	25	% 13.89
ليسانس	118	% 65.56
شهادة مهنية	17	% 09.44
المجموع	180	%100

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان)

تمت ترجمت النتائج الواردة في الجدول السابق إلى الشكل الآتي باستعمال برنامج (Excel).

الشكل رقم (07) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج (Excel)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ،حيث نجد أن أغلبية أفراد العينة حاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 65.56 % التي تمثل 118 فرد من أفراد العينة ، وهذا يعود في نظر الطالب إلى محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة الذين زاولوا التدريب المهني الذي يشترط فيه شهادة الليسانس فقط ، أما النسبة الثانية من فئات المؤهل العلمي فهي شهادة الماجستير بـ 13.89 % التي تمثل 25 فرد من أفراد العينة أغلبيتهم أساتذة مساعدين بالجامعة، ثم تليها فئة حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 11.11 % التي تمثل 20 فرد من أفراد العينة أغلبيتهم أساتذة محاضرين من مختلف جامعات الوطن، أما بالنسبة للفئة الأخيرة من فئات المؤهل العلمي والتي بلغت نسبتها 09.44 % فهي شهادة مهنية التي تمثل 17 فرد من أفراد العينة وهي نسبة عادية بالنظر لكون هذه النسبة تمثل بعض المهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات القدماء.

وعند جمع حاملي شهادة الدكتوراه وشهادة الماجستير نجد 45 شخص، وحسب الجدول أدناه عدد الأساتذة الجامعيين هو 42 أستاذ فقط وهذا ما يدل على وجود خبراء محاسبين أو محافظي حسابات حاملين لشهادة الدكتوراه أو الماجستير ولا يشتغلون كأساتذة جامعيين.

2-4- الوظيفة الحالية: تم تقسيم أفراد العينة إلى 3 فئات تمثل الوظيفة الحالية لأفاد العينة وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

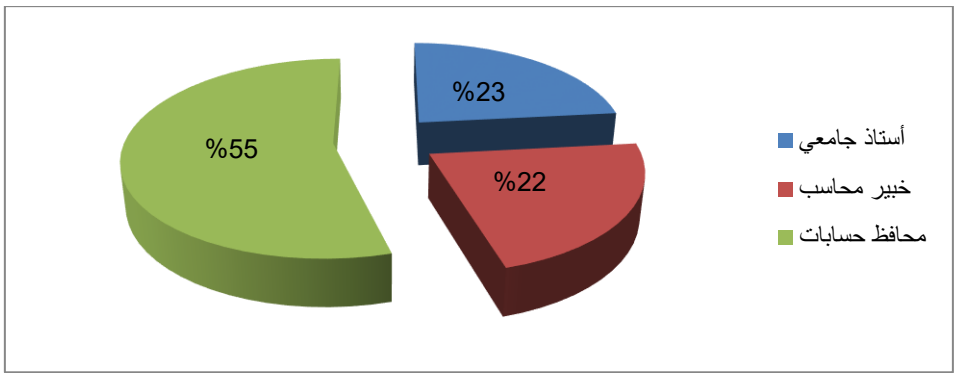
الجدول رقم (20) : توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية		التكرارات		النسبة المئوية	
أستاذ جامعي		42		23.33%	
مهني	خبير محاسب	40	138	22.22%	76.67 %
	محافظ حسابات	98		54.44 %	
المجموع		180		100 %	

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان)

تمت ترجمت النتائج الواردة في الجدول السابق إلى الشكل الآتي باستعمال برنامج (Excel)

الشكل رقم (08) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج (Excel)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة محافظي الحسابات بنسبة 54.44 % ، أما النسبة الثانية فهي فئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 23.33 % ، وأما النسبة الثالثة فهي متمثلة في فئة خبراء المحاسبة بـ 22.22 %

كما يبين الجدول كذلك توزيع النسب بين الأكاديميين والمهنيين، حيث نجد أن نسبة المهنيين بلغت 76.67 % متمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، أما النسبة الثانية فهي فئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 23.33 %.

2-5-الخبرة المهنية: تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل الخبرة المهنية، كل فئة لها مدى 10 سنوات، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة.

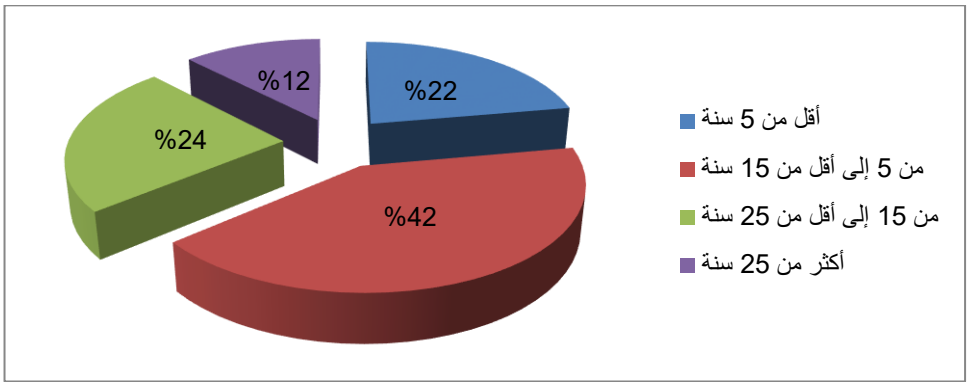
الجدول رقم(21): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المؤوية
أقل من 5 سنة	40	% 22.22
من 5 إلى أقل من 15 سنة	75	%41.67
من 15 إلى أقل من 25 سنة	43	% 23.89
أكثر من 25 سنة	22	% 12.22
المجموع	180	%100

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان)

تمت ترجمت النتائج الواردة في الجدول السابق إلى الشكل الآتي باستعمال برنامج (Excel)

الشكل رقم (09) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج (Excel)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد أن أعلى نسبة في فئة الخبرة بين 05 و15 سنوات بنسبة 41.67% ،ثم نجد فئة ذوي الخبرة بين 15-25 سنة بنسبة 23.89 % ثم نجد 22.22.% لديهم خبرة أقل من 05 سنوات وأخيرا 15 % من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 25 سنة. وهي نسب عادية بالنظر لتوزيع أفراد العينة على متغير العمر ، وباعتبار أن 35% من أفراد العينة أعمارهم 40 و50 سنة فالخبرة المهنية تكون كبيرة ، فإن العينة مناسبة للدراسة نظرا لحداثة موضوعها وارتباطها بمفاهيم حديثة نسبيا كالنظام المحاسبي المالي، المعايير الدولية للمحاسبة ، المعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق ...الخ.

2-10- الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق : لقد تم إلغاء من كان إطلاعه على المعايير الدولية للتدقيق منعدم، لأنه لا يستطيع الإجابة على أهم الأسئلة وبالتالي تم تقسيم عينة الدراسة إلى 4 فئات وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة.

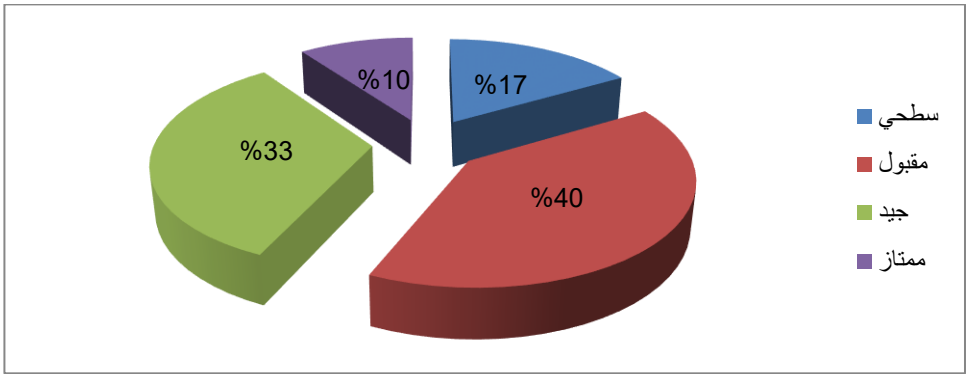
الجدول رقم(22): توزيع عينة الدراسة حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق

الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	التكرارات	النسبة المؤوية
منعدم	0	/
سطحي	30	%16.67
مقبول	72	%40
جيد	60	%33.33
ممتاز	18	%10
المجموع	180	%100

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان)

تمت ترجمت النتائج الواردة في الجدول السابق إلى الشكل الآتي باستعمال برنامج (Excel)

الشكل رقم (10) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير درجة الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج (Excel)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق لأفراد العينة حيث نجد أن أعلى نسبة في الذين إطلاعهم على المعايير الدولية للتدقيق **مقبول** بنسبة 40 % ،ثم نجد فئة الذين إطلاعهم على المعايير الدولية للتدقيق **جيد** بنسبة 33.33 % أي أكثر من 73 % إطلاعهم مقبول أو جيد، ثم نجد الذين إطلاعهم على المعايير الدولية للتدقيق سطحي بنسبة 16.67 % وأخيرا الذين إطلاعهم على المعايير الدولية للتدقيق ممتاز بنسبة 10 % وهذا ما يدل قلة المختصين أو المهتمين بالمعايير الدولية للتدقيق.

المبحث الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية المرتبطة به

يتعلق **المحور الثاني** بتقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث نريد من خلال هذا المحور معرفة آراء عينة الدراسة حول الطريقة التي انتهجتها الجزائر لتبني المعايير الدولية للمحاسبة، والصعوبات التي واجهت النظام المحاسبي المالي، وأثر أول تطبيق له على عملية المراجعة القانونية وعلى الجباية، وضرورة تحيينه كونه بني على معايير محاسبية دولية التي كانت سارية المفعول سنة 2005 ولم يراعي التعديلات ولا الإصدارات الجديدة التي حصلت منذ سنة 2005 إلى غاية 2015 وتقصي أفراد العينة حول مدى تحقيق النظام المحاسبي المالي للأهداف المرجوة من تطبيقه ومدى رضاهم أو عدم رضاهم عنه، حتى نتمكن من قبول أو رفض الفرضية الثانية للدراسة والتي نصت على "**لقد نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي**" وذلك بعد اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة لها، باستخدام اختبار T للعينة البسيطة One Sample T test.

كما سندرس في هذا المبحث إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية الأساسية الثانية باستخدام One-way Anova، وذلك حسب المتغيرات المستقلة المتمثلة في الوظيفة الحالية، الجنس، العمر والخبرة المهنية.

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان (تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي)

من اجل الحصول على أكبر عدد ممكن من الاستنتاجات بخصوص المحور الثاني الذي اشتمل على ثلاثة عشر (13) عبارة من الاستبيان، تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور فرعية من أجل اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة للفرضية الأساسية الثانية، حيث ضم كل محور فرعي عددا من عبارات الاستبيان وذلك على النحو الآتي:

- المحور الفرعي الأول: الطريقة البديلة لتبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة ومزاياها وضم 3 عبارات؛

- المحور الفرعي الثاني: مواجهة النظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات وضم 4 عبارات؛

- المحور الفرعي الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي ومدى تحقيقه لأهدافه وضم 5 عبارات؛

نقوم في هذا المطلب بالتحليل الوصفي لكل عبارة من العبارات التي تضمنها كل محور فرعي وفق ما جاء من إجابات عينة الدراسة اعتمادا على الترتيب التنازلي للنسب المؤوية للإجابات ثم نستنتج الاتجاه العام لعينة الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي اعتمادا على الوسط الحسابي للإجابات ثم نبين مدى تشتت الإجابات على وسطها الحسابي باستعمال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

1- تحليل نتائج المحور الفرعي الأول: الطريقة البديلة لتبني المعايير ومزاياها

تضمن هذا المحور الفرعي ثلاث عبارات كما هي مبينة في الجدول (23) المتعلق بإجابات عينة الدراسة على الطريقة البديلة المقترحة المتمثلة في تبني الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بموجب قانون أحسن من التبني الضمني لها عن طريق تطبيق النظام المحاسبي وما ينتج عن ذلك من مراجع هامة، حيث تصبح معظم كتب المحاسبة الأجنبية في متناول الأكاديميين والمهنيين، بما فيها نصوص المعايير(IAS/IFRS) وتفسيراتها (SIC / IFRIC) كما يؤدي تبني المعايير مباشرة إلى الارتقاء بالمحاسبة إلى المستوى الدولي مما يشجع على جلب الاستثمار الأجنبي.

الجدول رقم (23): نتائج آراء أفراد العينة حول الطريقة البديلة لتبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
1- بما أن الجزائر اختارت المعايير الدولية للمحاسبة كان من الأحسن أن تتبناها مباشرة بقانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي.	ت	32	81	28	35	04	3.56	1.06	29.7 %
	%	17.8	45	15.6	19.4	02.2	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		62.5			21.6				
2- لو تبنت الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بموجب قانون لاعتبرت نصوصها وكتب المحاسبة الأجنبية مراجع أساسية للمحاسبين والأكاديميين الجزائريين.	ت	26	69	57	28	0	3.51	0.92	26.2 %
	%	14.4	38.3	31.7	15.6	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		52.7							
3- تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى ارتقاء المحاسبة إلى المستوى الدولي ويساعد الأجانب على فهم القوائم المالية للمؤسسات ويشجع على جلب الاستثمار الأجنبي.	ت	16	80	62	22	0	3.52	0.82	23.4 %
	%	08.9	44.5	34.4	12.2	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		53.4							
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الأول من المحور الأول							3.52	0.88	25 %
							(موافق)		

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 1:

- نلاحظ أن 62.8 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على طريقة التبني البديلة أي أنه كان من الأحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة كاملة بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- بينما 21.6 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على الطريقة البديلة المقترحة.

- أما النسبة الثالثة فهي 15.6 % وتعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.56 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي ،وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أنه كان من الأحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة كاملة بموجب قانون كما فعلت معظم دول العالم، بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.06}^{*}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.

– معامل الاختلاف $15\ \% \leq \mathbf{29.7\ \%} \leq 30\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 2:

- نلاحظ أن 52.7 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه لو تبنت الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بموجب قانون لاعتبرت نصوصها وكتب المحاسبة الأجنبية مراجع هامة للمحاسبين والأكاديميين الجزائريين .

- بينما 31.7 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 15.6 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.51 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)؛أي أكثر بقليل من النصف موافقون على أنه لو تبنت الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بموجب قانون لاعتبرت كتب المحاسبة الأجنبية ونصوص المعايير الدولية للمحاسبة بما فيها الشروحات أو التفسيرات، مراجع أساسية للمحاسبين والأكاديميين الجزائريين.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.92}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \leq \mathbf{26.2\ \%} \leq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

---

*- يعبر الانحراف المعياري عن تشتت اجابات أفراد العينة عن متوسطها الحسابي ، وبما أن طول الفئة في مقياس ليكارت الخماسي هو 0.8، فإن الانحراف المعياري يعتبر كبيرا إذا كان أكبر من 0.8.

تحليل نتائج العبارة 3:

- نلاحظ أن 53.4 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية مباشرة يؤدي إلى الارتقاء بالمحاسبة وبمهنتها إلى المستوى الدولي مما يشجع على جلب الاستثمار الأجنبي.

- بينما 34.4 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 12.2 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.50 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)؛أي أكثر بقليل من النصف موافقون على أن تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية مباشرة يؤدي إلى الارتقاء بالمحاسبة وبمهنتها إلى المستوى الدولي مما يشجع على جلب الاستثمار الأجنبي.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.82}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{23.4\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

من خلال تحليل المحور الفرعي الأول المتعلق بالطريقة البديلة لتبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة ومزاياها يمكن القول بأن معظم أفراد عينة الدراسة يفضلون الطريقة البديلة التي كان من المفروض أن تختارها الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة وهي تبني المعايير الدولية مباشرة بموجب قانون بدل من التبني الضمني عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي.

2– تحليل نتائج المحور الفرعي الثاني: مواجهة النظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات

تضمن هذا المحور الفرعي خمس عبارات كما هي مبينة في الجدول (24) الموالي والمتعلق بإجابات عينة الدراسة حول بعض الصعوبات التي واجهت النظام المحاسبي المالي عند تطبيقه مثل نقص المراجع ونقص التكوين، ومعرفة رأي أفراد العينة حول التكوين الذي قام به مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين قبل حله، وصعوبة أول تطبيق بسبب التأخر في إصدار مذكرات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.وحول صعوبة المفاهيم الجديدة التي جاء بها مثل الضرائب المؤجلة، الإيجار التمويلي الحسابات المدمجة، القيمة العادلة، المقاربة بالمكونات، القيمة الباقية للتثبيت، مصاريف التفكيك...إلخ وكذا قياس مدى بقاء الصعوبات المذكورة بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (24) : نتائج آراء أفراد العينة حول مواجهة النظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات

العبـــــــارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
4- واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات بسبب نقص المراجع ونقص التكوين.	ت	22	93	38	27	0	3.61	0.88	24.3%
	%	12.2	51.7	21.1	15	0	الاتجاه العام للعينة: موافـق		
		63.9							
5- التكوين الذي قام به المصف الوطني للخبراء المحاسبين قبل حله حول المعايير الدولية للمحاسبة كان غير كافي ومكلفا.	ت	38	81	26	30	05	3.65	1.07	29.3%
	%	21.1	45	14.4	16.7	02.8	الاتجاه العام للعينة: موافـق		
		66.1			19.5				
6- صعوبة أول تطبيق تمثلت في التأخر في إصدار مذكرات الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.	ت	56	76	21	27	0	3.89	1.01	25.9%
	%	31.1	42.2	11.7	15	0	الاتجاه العام للعينة: موافـق		
		73.3							
7- جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة يصعب استيعابها مثل الضرائب المؤجلة، الإيجار التمويلي، الحسابات المدمجة، القيمة العادلة، المقاربة بالمكونات...إلخ.	ت	31	84	37	28	0	3.65	0.94	25.7%
	%	17.2	46.7	20.6	15.5	0	الاتجاه العام للعينة: موافـق		
		63.9							
8- بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الصعوبات المذكورة مازالت موجودة.	ت	22	51	54	41	12	3.16	1.11	35.1%
	%	12.2	28.3	30	22.8	06.7	الاتجاه العام للعينة: محايد		
		40.5			29.5				
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الثاني من المحور الأول							3.59	1.07	29.8 %
							(مـــوافـــق)		

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 4:

- نلاحظ أن 63.9 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على مواجهة النظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات بسبب نقص المراجع ونقص التكوين.

- بينما 21.1 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 15 % وتعبر عن أفراد العينة غير الموافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.61 \in [3.40 - 4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن النظام المحاسبي المالي واجه عدة صعوبات بسبب نقص المراجع ونقص التكوين.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.88}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{24.3\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 5:

- نلاحظ أن 66.1 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن التكوين الذي قام به المصف الوطني للخبراء المحاسبين، قبل حله، حول المعايير الدولية للمحاسبة كان غير كافيا ومكلفا ؛

- بينما 19.5 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على أن التكوين كان كافيا ومكلفا.

- أما النسبة الثالثة فهي 14.4 % و تعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح؛

- **المتوسط الحسابي** $3.65 \in [3.40 - 4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)؛ أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن التكوين الذي قام به المصف الوطني للخبراء المحاسبين، قبل حله، حول المعايير الدولية للمحاسبة كان غير كافيا ومكلفا.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.07}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{29.3\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 6:

- نلاحظ أن 73.3 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن صعوبة أول تطبيق تمثلت في التأخر في إصدار مذكرات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

- بينما 15 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 11.7 % وتعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.89 \in [3.40 - 4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن صعوبة أول تطبيق تمثلت في التأخر في إصدار مذكرات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.01}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

- **معامل الاختلاف** $30\ \% \geq \mathbf{25.9\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 7:

- نلاحظ أن 63.9 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم جديدة يصعب استيعابها مثل الضرائب المؤجلة، الإيجار التمويلي، الحسابات المدمجة، القيمة العادلة، المقاربة بالمكونات...إلخ ؛

- بينما 20.6 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 15.5 % من أفراد العينة غير موافقون على هذا الاقتراح، أي أنهم يرون أن المفاهيم الجديدة المذكورة ليست صعبة وبإمكانهم فهمها وتطبيقها بسهولة.

- **المتوسط الحسابي** $3.65 \in [3.40 - 4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم جديدة يصعب استيعابها مثل الضرائب المؤجلة، الإيجار التمويلي، الحسابات المدمجة، القيمة العادلة، المقاربة بالمكونات...إلخ.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.94}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

- **معامل الاختلاف** $30\ \% \geq \mathbf{25.7\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 8:

- نلاحظ أن 40.5 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الصعوبات المذكورة سابقا مازالت موجودة؛

- بينما 30 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 29.5 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح، أي أنهم يرون أن الصعوبات المذكورة لم تكن أصلا موجودة أو أنها بدأت تزول أو أنها لم تعد موجودة؛

- **المتوسط الحسابي** $3.16 \in [2.60-3.39]$ يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة الثامنة.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.11}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.

- معامل الاختلاف 30 % $<$ **35.1** % يدل على أن هذا التشتت كبير.

من خلال تحليل نتائج المحور الفرعي الثاني المتعلق بمواجهة النظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات، يمكن القول بأن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أن النظام المحاسبي المالي واجه عدة صعوبات عند تطبيقه وأن تلك الصعوبات مازالت موجودة بعد مرور 6 سنوات.

3- تحليل نتائج المحور الفرعي الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة القانونية وعلى الجباية ومدى تحقيقه للأهداف المرجوة من تطبيقه

تضمن هذا المحور الفرعي خمس عبارات كما هي مبينة في الجدول (25) الموالي المتعلق بإجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة القانونية من حيث تعرض القوائم المالية للتحفظات من طرف محافظي الحسابات عند المصادقة عليها، وكذلك على الجباية بسبب التعارضات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وتبيان ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي أو تحديثه كونه بني على معايير المحاسبية الدولية لسنة 2005 ولم يراعي المعايير (IAS) المعدلة ولا المعايير (IFRS) الجديدة ومحاولة قياس مدى تحقيقه للأهداف المرجوة من تطبيقه والكشف عن مدى رضا الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة والمهنيين الممارسين لها على النظام المحاسبي المالي بعد 06 سنوات من تطبيقه.

الجدول رقم (25) : نتائج آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة القانونية وعلى الجباية ومدى تحقيقه للأهداف المرجوة من تطبيقه

العبـــــــــارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
9-تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية أكثر عرضة للتحفظات عند تدقيقها من طرف المراجعين القانونيين.	ت	28	71	44	37	0	3.50	0.98	28 %
	%	15.6	39.4 (55)	24.4	20.6	0	الاتجاه العام للعينة: موافـق		
10- تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى وجود تعارضات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أثرت سلبا على عمل المهنيين.	ت	22	32	82	44	0	3.17	0.94	29.6%
	%	12.2	17.8 (30)	45.6	24.4	0	الاتجاه العام للعينة: محايد		
11- أصبح من الضروري تحيين النظام المحاسبي المالي كونه بني على المعايير المحاسبية الدولية لسنة 2005 ولم يراع المعايير المعدلة ولا الجديدة.	ت	120	35	25	0	0	4.52	0.72	15.9%
	%	66.7	19.4 (86.1)	13.9	0	0	الاتجاه العام للعينة: موافـق بشـدة		
12- بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، تبين أنه لم يستطيع مواكبة التطورات الحاصلة في المحاسبة ولا الارتقاء بها وبالمهنة إلى المستوى الدولي.	ت	25	86	38	21	10	3.52	1.04	29.5%
	%	13.9	47.8 (61.7)	21.1	11.7	05.5 (17.2)	الاتجاه العام للعينة: موافـق		
13- كونك أكاديميا مهتما بالمحاسبة أو مهنيا ممارسا لها، تبين لك بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، أنك غير راض عنه.	ت	42	30	53	34	21	3.21	1.31	40.8%
	%	23.3	16.7 (40)	29.4	18.9	11.7 (30.6)	الاتجاه العام للعينة: محايد		
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الثالث من المحور الأول							3.58	1.27	35.4 %
							(مـــوافـــق)		

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 9:

- نلاحظ أن 55 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية أكثر عرضة للتحفظات عند تدقيقها من طرف المراجعين القانونيين (محافظي الحسابات).

- بينما 24.4 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 20.6 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح، أي أنهم يرون أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يجعل القوائم المالية أكثر عرضة للتحفظات عند المصادقة عليها.

- **المتوسط الحسابي** $3.50 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية أكثر عرضة للتحفظات عند تدقيقها من طرف المراجعين القانونيين

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.98}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{28\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 10:

- نلاحظ أن 45.6 % من أفراد العينة هم محايدون في الإجابة على هذا الاقتراح؛

- بينما 30 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى وجود تعارضات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أثرت سلبا على عمل المهنيين.

- أما النسبة الثالثة فهي 24.4 % وتعبر عن أفراد العينة غير الموافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** 3.12 يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي $[2.60-3.39]$،وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة العاشرة.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.94}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{29.6\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 11:

- نلاحظ أن 66.7 % من أفراد العينة هم موافقون بشدة و 19.4 % من أفراد العينة هم موافقون أي بمجموع 86.1 % من أفراد العينة هم موافقون بشدة أو موافقون على أنه أصبح من الضروري تحيين النظام المحاسبي المالي كونه بني على معايير المحاسبية الدولية لسنة 2005 ولم يراعي المعايير المعدلة ولا الجديدة؛

- بينما 13.9 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- لا يوجد من أفراد العينة من هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $4.52 \in [4.20-5]$ يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الخامسة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن النظام المحاسبي المالي أصيب بالتقادم نسبيا كونه بني على معايير المحاسبية الدولية لسنة 2005، ودخل حيز التطبيق سنة 2010، وإلى غاية 2016 لم يراعي بعد المعايير (IAS) المعدلة ولا المعايير (IFRS) الجديدة.

- **الانحراف المعياري** $0.8 \geq \mathbf{0.72}$ يعبر على وجود تشتت قليل للإجابات بين موافق بشدة ومحايد.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{15.9\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت ضعيف (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 12:

- نلاحظ أن 61.7 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، تبين أنه لم يستطيع مواكبة التطورات الحاصلة في المحاسبة ولا الارتقاء بالمحاسبة وبالمهنة في الجزائر إلى المستوى الدولي؛

- بينما 21.1 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 17.2 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح ؛

- **المتوسط الحسابي** $3.52 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أنه بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، تبين أنه لم يستطيع مواكبة التطورات الحاصلة في المحاسبة ولا الارتقاء بالمحاسبة وبالمهنة في الجزائر إلى المستوى الدولي، أي أنه لم يحقق كل الأهداف المرجوة من تطبيقه.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.04}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{29.5\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 13:

- نلاحظ أن 40 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه تبين لهم، بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، أنهم غير راضون عنه؛

- بينما 30.6 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 29.4 % وتعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح ؛

- **المتوسط الحسابي** $3.21 \in [2.60 - 3.39]$ يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة الثالثة عشر.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.31}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة وهذا يدل على وجود تباين في الإجابات.

– معامل الاختلاف 30 % $<$ **40.8** % يدل على أن هذا التشتت كبير كون الإجابات توزعت على كل الفئات بنسب تراوحت بين 11.7 % و 29.4 % .

من خلال تحليل نتائج المحور الفرعي الثالث المتعلق بأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة القانونية وعلى الجباية ومدى تحقيقه للأهداف المرجوة من تطبيقه، يمكن القول بأن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أن المراجعة القانونية والجباية تأثرتا سلبا عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، وأن النظام المحاسبي المالي أصيب بالتقادم لذا يجب تحيينه أو تحديثه.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية للدراسة المتعلقة بالمحور الثاني على أساس الاستبيان

تم افتراض أنه: " **لقد نجحت الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي** ".

ندرس صحة أو خطا هذه الفرضية من خلال اختبار الفرضيات الفرعية المكونة لها والمتمثلة في :

الفرضية الفرعية الأولى:"نجحت الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة"
الفرضية الفرعية الثانية:نجحت الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث مواجهة الصعوبات
الفرضية الفرعية الثالثة:" نجحت الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث آثار التطبيق "

يتم اختبار هذه الفرضيات الفرعية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة one sample T test عند مستوى دلالة $sig(\alpha)$ 05 % وفق قاعدة القرار الآتية:

- ✓ قبول الفرضية الفرعية إذا كان $sig(\alpha) >$ 05 %
- ✓ رفض الفرضية الفرعية إذا كان $sig(\alpha) <$ 05 %

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

يتم ذلك وفق الاعتبار الآتي:

الفرضية العدمية: **نجحت الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة.**

الفرضية البديلة: **لم تنجح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة.**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (26) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$)، الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل عبارة من العبارات الثلاث المكونة للمحور الفرعي الأول والتي تدل على وجود طريقة أحسن لتبني المعايير من تلك التي انتهجتها الجزائر.

الجدول رقم (26) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة عدم نجاح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة

عبارات المحور الفرعي الأول من المحور الثاني للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
1- كان من الأحسن أن تبنى الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بقانون بدلا من التبني الضمني لها	3.56	1.06	07.15	179	0.000
2- لو تم تبني المعايير مباشرة لاعتبرت نصوصها وكتب المحاسبة الأجنبية مراجع أساسية للمحاسبين والأكاديميين	3.51	0.92	07.49	179	0.000
3- التبني مباشرة يؤدي إلى ارتقاء المحاسبة إلى المستوى الدولي،يسهل فهم القوائم المالية ويشجع الاستثمار الأجنبي	3.50	0.82	08.15	179	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.52**	**0.88**	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة عدم نجاح تبني المعايير من حيث الطريقة بلغ **3.52** وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي،وانحراف معياري بقيمة **0.88** وتراوحت قيمة t بين 7.15 و 8.15 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة وهي ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، و عليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتمثلة في " **نجحت الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة** " واعتماد الفرضية الفرعية البديلة "**لم تنجح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة** ".

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية

يتم ذلك وفق الاعتبار الآتي:

الفرضية العدمية: **نجحت الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الصعوبات.**

الفرضية البديلة: **لم تنجح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الصعوبات.**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (27) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$)، الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل عبارة من العبارات الخمس المكونة للمحور الفرعي الثاني والتي تدل على مواجهة النظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات.

الجدول رقم (27) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة عدم نجاح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث مواجهة الصعوبات

عبارات المحور الفرعي الثاني من المحور الثاني للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
4-واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات بسبب المراجع	3.61	0.88	09.24	179	0.000
5- التكوين الذي قام به المصف الوطني حول المعايير الدولية للمحاسبة قبل حله، كان غير كافيا ومكلفا.	3.65	1.07	08.11	179	0.000
6-تأخير إصدار مذكرات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي سبب صعوبات كثيرة.	3.89	1.01	11.86	179	0.000
7- جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة يصعب استيعابها كالضرائب المؤجلة، الحسابات المدمجة، إلخ ...	3.65	0.94	09.34	179	0.000
8- بقاء الصعوبات المذكورة بعد 06 سنوات من التطبيق	3.16	1.11	02.00	179	0.047
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.59**	**1.07**	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة عدم النجاح من حيث الصعوبات بلغ **3.59** وهو أكبر من متوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي،وانحراف معياري بقيمة **1.07** وتراوحت قيمة t بين 8.11 و 11.86 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة ماعدا قيمة واحدة (العبارة 8) وكلها ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتمثلة في " **نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث مواجهة الصعوبات** " واعتماد الفرضية الفرعية البديلة "**لم تنجح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث مواجهة الصعوبات** ".

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: يتم ذلك وفق الاعتبار الآتي:

الفرضية العدمية: **نجحت الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث آثار التطبيق.**

الفرضية البديلة: **لم تنجح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث آثار التطبيق .**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (28) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$)، الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل عبارة من العبارات الخمس المكونة للمحور الفرعي الثالث والتي تبين آثار سلبية على المراجعة وعلى الجباية ناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبين كذلك عدم تحقيقه لأهدافه وعدم رضا أفراد العينة عنه.

الجدول رقم (28) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة عدم نجاح الجزائر في تبنيها الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الآثار السلبية لتطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم تحقيقه لأهدافه

عبارات المحور الفرعي الثالث من المحور الثاني للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
9-تعرض القوائم المالية عند تدقيقها لتحفظات كثيرة	3.50	0.98	06.78	179	0.000
10- تعارضات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية	3.17	0.94	02.53	179	0.012
11-ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الجديدة	4.52	0.72	28.15	179	0.000
12- عدم تحقيق النظام المحاسبي المالي للأهداف المرجوة منه	3.52	1.04	06.75	179	0.000
13- عدم رضا المهتمين بالمحاسبة على النظام المحاسبي المالي	3.21	1.31	02.15	179	0.032
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	3.58	1.27	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T لدرجة عدم نجاح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث آثار التطبيق السلبية وعدم تحقيقه لأهدافه، حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة عدم النجاح من حيث آثار التطبيق السلبية وعدم تحقيقه لأهدافه بلغ **3.58** وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي،وانحراف معياري بقيمة **1.27** وتراوحت قيمة t بين 6.75 و 28.15 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة ماعدا قيمتين (العبارة 10 والعبارة 13) وكلها ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، و عليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتمثلة في " **نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث آثار التطبيق وتحقيق الأهداف** " واعتماد الفرضية الفرعية البديلة "**لم تنجح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث آثار التطبيق السلبية وعدم تحقيقه لأهدافه** ".

4- قبول أو رفض الفرضية الأساسية الثانية للدراسة "لقد نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي"

يبين الجدول (29) الموالي النتائج المتوصل إليها من اختبار كل فرضية فرعية مكونة للفرضية الأساسية الثانية والفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الاختبار.

الجدول رقم (29) ملخص لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية الثانية

الفرضيات الفرعية التي تم اختبارها والمكونة للفرضية الأساسية الثانية	نتيجة الاختبار	الفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الاختبار
1- نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة	رفض	1- لم تنجح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الطريقة المنتهجة
2- نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث مواجهة الصعوبات	رفض	2- لم تنجح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث مواجهة الصعوبات
3- نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث آثار التطبيق وتحقيق الأهداف	رفض	3- لم تنجح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث آثار التطبيق وتحقيق الأهداف

المصدر: من إعداد الباحث

بما أنه تم رفض كل الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة للفرضية الأساسية الثانية، فأنه يتم بالضرورة رفض الفرضية الأساسية الثانية والتي نصت على: " **لقد نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي** " واعتماد الفرضية البديلة المتمثلة في: " **لم تنجح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي** ".

المطلب الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة، الجنس، الخبرة والعمر

ندرس فيما يلي إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص رفض الفرضية الأساسية الثانية، حسب متغير الوظيفة، حسب متغير الجنس، حسب متغيرا لخبرة وحسب متغير العمر، وذلك باستخدام اختبار ONE-WAY ANOVA عند مستوى دلالة 05% sig(α) وفق قاعدة القرار التالية:

- ✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha) > 05\%$
- ✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha) < 05\%$

1- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة (أساتذة، خبراء ومحافظي الحسابات)

بعد القيام باختبار ANOVA عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (30): اختبار Anova لدرجة التباين بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص الفرضية الثانية

العبارات الـ 13 للمحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- تبني المعايير مباشرة بموجب قانون	1.815	0.166
2- ينتج عن التبني مباشرة مراجع أساسية للمهتمين	0.588	0.557
3- التبني مباشرة يؤدي إلى الارتقاء بالمحاسبة وبالمهنة	0.816	0.444
4- واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات	0.536	0.586
5- التكوين الذي قام به المصف قبل حله غير كاف	0.273	0.761
6- تاخر إصدار مذكرات الإنتقال من المخطط إلى النظام	0.122	0.885
7- صعوبة استيعاب المفاهيم الجديدة التي جاء بها	5.436	0.005
8- بقاء الصعوبات بعد 6 سنوات من تطبيق SCF	0.112	0.894
9- تعرضت القوائم المالية للتحفظات من طرف المراجعين	0.025	0.976
10- وجود تعارضات بين قواعد المحاسبة وقواعد الجباية	0.026	0.974
11- ضرورة تحيين النظام المحاسبي بعد 6 سنوات من تطبيقه	0.237	0.789
12- لم يحقق النظام المحاسبي المالي الأهداف المرجوة	0.219	0.803
13- الأكاديميون والمهنيون غير راضون عن SCF	0.391	0.677

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig تراوحت بين 16.6 % و 97.6 % و هي اكبر من 05%، (ما عدا قيمة واحدة 0.5 %)

-كما تراوحت قيمة F بين 0.025 و 1.815 كلها أصغر من قيمة F=3.74 المجدولة (ما عدا قيمة واحدة 5.436) وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين والمهنيين في ما يخص **عدم نجاح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي** (وذلك في12 عبارة).

التباين الوحيد الموجود في العبارة 7 حيث بلغت قيمة sig 0.5 % وهي أصغر من 05%، وبلغت قيمة F لنفس العبارة 5.436 وهي قيمة أكبر من قيمة F المجدولة وتدل على وجود **فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين و المهنيين في ما يخص **تلك العبارة**.

2- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأساسية الثانية حسب متغير الجنس

بعد القيام باختبار ANOVA عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (31): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير الجنس

العبارات الـ 13 للمحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- تبني المعايير مباشرة بموجب قانون	3.700	0.056
2- ينتج عن التبني مباشرة مراجع أساسية للمهتمين	2.787	0.097
3- التبني مباشرة يؤدي إلى الارتقاء بالمحاسبة وبالمهنة	2.268	0.134
4- واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات	2.020	0.157
5- التكوين الذي قام به المصف قبل حله غير كاف	1.906	0.169
6- تاخر إصدار مذكرات الإنتقال من المخطط إلى النظام	2.703	0.102
7- صعوبة استيعاب المفاهيم الجديدة التي جاء بها	3.376	0.068
8- بقاء الصعوبات بعد 6 سنوات من تطبيق SCF	3.926	0.049
9- تعرضت القوائم المالية للتحفظات من طرف المراجعين	3.554	0.061
10- وجود تعارضات بين قواعد المحاسبة وقواعد الجباية	3.917	0.049
11- ضرورة تحيين النظام المحاسبي بعد 6 سنوات من تطبيقه	1.140	0.287
12- لم يحقق النظام المحاسبي المالي الأهداف المرجوة	1.774	0.185
13- الأكاديميون والمهنيون غير راضون عن SCF	2.958	0.087

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig تراوحت بين 5.6 % و 28.7 % و هي اكبر من 05%، (ما عدا قيمة 4.9 %)

-كما تراوحت قيمة F بين 1.14 و 3.700 كلها أصغر من قيمة F=3.82 المجدولة (ما عدا قيمتين 3.926 و3.917) وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الجنسين في ما يخص **عدم نجاح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، وذلك في 11 عبارة.

هناك تباين في العبارة 8 وفي العبارة 10 أين بلغت قيمة sig 4.9 % وهي أصغر من 05%، وبلغت قيمةF 3.926 و3.917 على الترتيب وكلتاهما أكبر من قيمة F المجدولة وهذا يدل على وجود **فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الجنسين فيما ما يخص العبارتين 8 و 10.

3- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأساسية الثانية حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار ANOVA عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (32): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير الخبرة

العبارات الـ 13 للمحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- تبني المعايير مباشرة بموجب قانون	6.139	0.001
2- ينتج عن التبني مباشرة مراجع أساسية للمهتمين	4.832	0.003
3- التبني مباشرة يؤدي إلى الارتقاء بالمحاسبة وبالمهنة	5.955	0.001
4- واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات	4.289	0.006
5- التكوين الذي قام به المصف قبل حله غير كاف	3.171	0.026
6- تاخر إصدار مذكرات الإنتقال من المخطط إلى النظام	4.105	0.008
7- صعوبة استيعاب المفاهيم الجديدة التي جاء بها	0.860	0.463
8- بقاء الصعوبات بعد 6 سنوات من تطبيق SCF	3.349	0.020
9- تعرضت القوائم المالية للتحفظات من طرف المراجعين	3.391	0.019
10- وجود تعارضات بين قواعد المحاسبة وقواعد الجباية	5.521	0.001
11- ضرورة تحيين النظام المحاسبي بعد 6 سنوات من تطبيقه	2.020	0.113
12- لم يحقق النظام المحاسبي المالي الأهداف المرجوة	1.052	0.271
13- الأكاديميون والمهنيون غير راضون عن SCF	2.693	0.048

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig تتراوح بين 0.1 % و 4.8 % و هي أصغر من 05%، (ما عدا 3 قيم)

وعليه نجد أنه **توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية في ما يخص **عدم نجاح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، وذلك في 10 عبارات، وهذا منطقيا بالنظر إلى تفاوت الخبرة المهنية بين أفراد عينة الدراسة كما تم التطرق لها في المبحث الأول حيث يوجد في عينة الدراسة 40 فرد لهم خبرة أقل من 5 سنوات و65 فرد لهم خبرة أكثر من 15 سنة، وعليه فمن الطبيعي أن تكون إجابة من له أكثر من 15 سنة خبرة تختلف عن من له أقل من 5 سنوات خبرة.

أما في العبارات 8، 11و12 بلغت قيمة sig 46.3 % ، 11.3 % و 27.1 % على الترتيب كل منها أكبر من 05%، وهذا يدل على عدم وجود **فروقات ذات دلالة إحصائية** حسب متغير الخبرة المهنية فيما يخص الفرضية الثانية المتعلق بتلك العبارات.

4- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأساسية الثانية حسب متغير العمر

بعد القيام باختبار ANOVA عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (33): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير العمر

العبارات الـ 13 للمحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- تبني المعايير مباشرة بموجب قانون	7.224	0.000
2- ينتج عن التبني مباشرة مراجع أساسية للمهتمين	9.095	0.000
3- التبني مباشرة يؤدي إلى الارتقاء بالمحاسبة وبالمهنة	9.386	0.000
4- واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات	8.031	0.000
5- التكوين الذي قام به المصف قبل حله غير كاف	7.368	0.000
6- تاخر إصدار مذكرات الإنتقال من المخطط إلى النظام	10.694	0.000
7- صعوبة استيعاب المفاهيم الجديدة التي جاء بها	8.522	0.000
8- بقاء الصعوبات بعد 6 سنوات من تطبيق SCF	10.667	0.000
9- تعرضت القوائم المالية للتحفظات من طرف المراجعين	10.107	0.000
10- وجود تعارضات بين قواعد المحاسبة وقواعد الجباية	11.573	0.000
11- ضرورة تحيين النظام المحاسبي بعد 6 سنوات من تطبيقه	4.789	0.000
12- لم يحقق النظام المحاسبي المالي الأهداف المرجوة	8.109	0.000
13- الأكاديميون والمهنيون غير راضون عن SCF	12.729	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig 0.0 % بالنسبة إلى كل العبارات و هي أصغر من 05% وعليه نجد انه **يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر في ما يخص **عدم نجاح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، وهذا منطقيا بالنظر إلى التفاوت الموجود في العمر بين أفراد عينة الدراسة كما تم التطرق لها في المبحث الأول حيث يوجد في عينة الدراسة 35 فرد عمرهم أقل من 30 سنة و101 فرد عمرهم أكثر من 40 سنة، وعليه فمن الطبيعي أن تكون إجابة من عمره أكثر من 40 سنة تختلف عن من عمره أقل من 30 سنة، وهذا ما يدعم التباين الموجود في الإجابات بخصوص هذه الفرضية حسب متغير الخبرة المهنية لأن هذه الأخيرة تتناسب مع العمر.

المبحث الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية المرتبطة به

يتعلق **المحور الثالث** بمواصلة إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر من جانب المراجعة بعد إصلاح جانبها المحاسبي عن طريق التبني الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة بتطبيق النظام المحاسبي المالي. حيث نريد من خلال هذا المحور معرفة آراء عينة الدراسة حول مدى الحاجة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) بعد تبنيه الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) لتعزيز الإصلاح المحاسبي، وذلك من خلال قياس مدى أهمية المعايير الدولية للتدقيق على الصعيد الدولي من حيث قبولها العام من طرف مستخدمي تقارير المراجعة كونها تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ومن طرف المدققين أنفسهم كونها تساهم في توحيد ممارساتهم، ومن طرف المؤسسات محل المراجعة للتحضير الجيد لعملية المراجعة، ومعرفة آراء عينة الدراسة حول المزايا الناتجة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، بالإضافة إلى قياس مدى ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة لاستكمال عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، حتى نتمكن من قبول أو رفض الفرضية الثالثة للدراسة والتي نصت على " **لا توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)** " وذلك بعد اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة لها، باستخدام اختبار T للعينة البسيطة One Sample T test.

كما سندرس في هذا المبحث إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية الأساسية الثالثة باستخدام One-way Anova، وذلك حسب معظم المتغيرات المستقلة المدروسة في المحور الأول مثل الوظيفة، الخبرة المهنية، العمر ودرجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان " ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) خاصة بعد تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)".

من اجل الحصول على أكبر عدد ممكن من الاستنتاجات بخصوص المحور الثالث الذي اشتمل على إحدى عشر (11) عبارة من الاستبيان، تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور فرعية من أجل اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة للفرضية الأساسية الثالثة، حيث ضم كل محور فرعي عدد من عبارات الاستبيان وذلك على النحو الآتي:

- المحور الفرعي الأول: أهمية المعايير الدولية للتدقيق على الصعيد الدولي وضم 4 عبارات؛
- المحور الفرعي الثاني: مزايا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر وضم 4 عبارات؛
- المحور الفرعي الثالث:ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة وضم 3 عبارات

نقوم في هذا المطلب بالتحليل الوصفي لكل عبارة من العبارات التي تضمنها كل محور فرعي وفق ما جاء من إجابات عينة الدراسة اعتمادا على الترتيب التنازلي للنسب المؤوية للإجابات ثم نستنتج الاتجاه العام لعينة الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي اعتمادا على الوسط الحسابي للإجابات ثم نبين مدى تشتت الإجابات على وسطها الحسابي باستعمال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

1- تحليل نتائج المحور الفرعي الأول: أهمية المعايير الدولية للتدقيق وقبولها العام على الصعيد الدولي

يبين الجدول (34) إجابات عينة الدراسة حول أهمية المعايير الدولية للتدقيق وقبولها العام على الصعيد الدولي، وأنها تساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان، و تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي كما تؤدي إلى تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية إلى علم موحد الممارسات.

الجدول رقم(34):نتائج آراء أفراد العينة حول مدى أهمية المعايير الدولية للتدقيق وقبولها على الصعيد الدولي

العبـــــــــارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
1- المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين ومن طرف المؤسسات محل المراجعة ومن طرف مستخدمي تقارير المراجع.	ت	39	73	43	25	0	3.70	0.96	25.9 %
	%	21.7	40.5	23.9	13.9	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		62.2							
2- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان	ت	32	73	45	30	0	3.59	0.97	27.0 %
	%	17.8	40.5	25	16.7	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		58.3							
3- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي	ت	29	77	40	28	6	3.52	1.04	29.5 %
	%	16.1	42.8	22.2	15.6	03.3	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		58.9			18.9				
4- المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية إلى علم موحد الممارسات	ت	37	42	56	32	13	3.32	1.19	35.8 %
	%	20.6	23.3	31.1	17.8	07.2	الاتجاه العام للعينة: محايد		
		43.9			25				
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الأول من المحور الثالث							3.53	1.10 (موافق)	/

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 1:

- نلاحظ أن 62.2 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين ومن طرف المؤسسات محل المراجعة ومن طرف مستخدمي تقارير المراجع.

- بينما 23.9 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 13.9 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح، أي أنهم يرون أن المعايير الدولية للتدقيق لا تحضا بالقبول العام.

- **المتوسط الحسابي** $3.70 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين ومن طرف المؤسسات محل المراجعة ومن طرف مستخدمي تقارير المراجع.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.96}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{29.5\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 2:

- نلاحظ أن 58.3 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان.

- بينما 25 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 16.7 % وتعبر عن أفراد العينة غير الموافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.59 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.97}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{27\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 3:

- نلاحظ أن 58.9 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي.

- بينما 22.2% من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 18.9 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.52 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين ومن طرف المؤسسات محل المراجعة ومن طرف مستخدمي تقارير المراجع.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.04}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

- **معامل الاختلاف** $30\ \% \geq \mathbf{29.5\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 4:

- نلاحظ أن 43.9 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية إلى علم موحد الممارسات.

- بينما 31.1 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 25 % وتعبر عن أفراد العينة غير الموافقون أو غير الموافقون بشدة على هذا الاقتراح؛

- **المتوسط الحسابي** $3.32 \in [2.60-3.39]$ يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة الرابعة.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.19}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.

- **معامل الاختلاف** $30\ \% \leq \mathbf{35.8}\ \%$ يدل على أن هذا التشتت كبير.

من خلال تحليل نتائج المحور الفرعي الأول المتعلق بأهمية المعايير الدولية للتدقيق وقبولها العام على الصعيد الدولي، يمكن القول بأن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أن للمعايير الدولية للتدقيق أهمية معتبرة وتحضا بالقبول العام على المستوى الدولي.

2- تحليل نتائج المحور الفرعي الثاني: مزايا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

يبين الجدول (35) إجابات عينة الدراسة حول مزايا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، وذلك بقياس مدى اعتبار تطبيقها مظهر من مظاهر الانفتاح على العالم وتحفيزا لجلب الاستثمار الأجنبي، والكشف عن مدى مساهمتها في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة وحسن ممارستها، ومعرفة مدى مساعدتها على تطوير معايير جزائرية للتدقيق ومدى ملائمتها للبيئة الجزائرية بعد تكييفها لاحتياجات ومتطلبات الاقتصاد الوطني.

الجدول رقم (35): نتائج آراء أفراد العينة حول مزايا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
5- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية في الجزائر يعتبر مظهر من مظاهر انفتاحها على العالم والارتقاء بالمهنة إلى المستوى الدولي.	ت	35	79	32	34	0	3.63	1.00	27.5 %
	%	19.4	43.9	17.8	18.9	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		63.3							
6- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة في الجزائر وممارستها.	ت	42	66	37	22	13	3.56	1.18	33.1 %
	%	23.3	36.7	20.6	12.2	07.2	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		60			19.4				
7- المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق.	ت	51	70	41	18	0	3.85	0.94	24.4 %
	%	28.3	38.9	22.8	10	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		67.2							
8- المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها لاحتياجات ومتطلبات الاقتصاد الوطني.	ت	12	34	76	47	11	2.93	0.98	33.4 %
	%	06.7	18.9	42.2	26.1	06.1	الاتجاه العام للعينة: محايد		
		25.6			32.2				
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الثاني من المحور الثالث							3.49	1.08	/
								(موافق)	

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 5:

- نلاحظ أن 63.3 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية يعتبر مظهر من مظاهر انفتاح الجزائر على العالم والارتقاء بالمهنة إلى المستوى الدولي؛

- بينما 18.9 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 17.8 % وتعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح ؛

- **المتوسط الحسابي** $3.63 \in [3.40 - 4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية يعتبر مظهر من مظاهر انفتاح الجزائر على العالم وتحفيزا لجلب الاستثمار الأجنبي.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.00}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{27.5\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 6:

- نلاحظ أن 60 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة في الجزائر وممارستها.

- بينما 20.6 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 19.4 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.56 \in [3.40 - 4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة في الجزائر وممارستها.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.18}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.

– معامل الاختلاف $30\ \% < \mathbf{33.1}\ \%$ يدل على أن هذا التشتت كبير.

تحليل نتائج العبارة 7:

- نلاحظ أن 67.2 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق.

- بينما 22.8 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 10 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.85 \in [3.40 - 4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.94}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{24.4\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 8:

- نلاحظ أن 42.2 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- بينما 32.2 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 25.6 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على هذا الاقتراح، أي أنهم يرون أن المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها لاحتياجات ومتطلبات الاقتصاد الوطني.

- **المتوسط الحسابي** $2.93 \in [2.60 - 3.39]$ يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة الثامنة.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.98}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.

– معامل الاختلاف $30\ \% < \mathbf{33.4}\ \%$ يدل على أن هذا التشتت كبير.

من خلال تحليل نتائج المحور الفرعي الثاني المتعلق بمزايا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يمكن القول بأن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أنه ينتج من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية في الجزائر مزايا كثيرة.

3- تحليل نتائج المحور الفرعي الثالث: ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة

يبين الجدول (36) إجابات عينة الدراسة حول ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة لتعزيز الإصلاح، ولتسهيل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و لتوحيد المحاسبة والمراجعة في الجزائر مع الممارسات الدولية.

الجدول رقم (36): نتائج آراء أفراد العينة حول مدى ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة لتعزيز الإصلاح

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
9- بما أن الجزائر تبنت المعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي فعليها تكييفه للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال الإصلاح.	ت	46	65	24	32	13	3.55	1.24	34.9 %
	%	25.6	36.1	13.3	17.8	07.2	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		61.7			25				
10- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.	ت	26	64	61	29	0	3.48	0.93	26.7 %
	%	14.4	35.6	33.9	16.1	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		50							
11- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة في الجزائر مع الممارسات الدولية مما يحفز جلب الاستثمار الأجنبي	ت	24	80	45	31	0	3.53	0.92	26.1 %
	%	13.3	44.4	25	17.2	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		57.8							
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الثالث من المحور الثالث							3.52	1.04	/
								(موافق)	

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 9:

- نلاحظ أن 61.7 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة بأنه بعد تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي، عليها تكييفه للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال عملية الإصلاح.

- بينما 25 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 13.3 % وتعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح ؛

- **المتوسط الحسابي** $3.55 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون بأنه بعد تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي، عليها تكييفه للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال عملية الإصلاح.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.24}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.

– معامل الاختلاف $30\ \% < \mathbf{34.9}\ \%$ يدل على أن هذا التشتت كبير.

تحليل نتائج العبارة 10:

- نلاحظ أن 50 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه من شروط الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة؛

- بينما 33.9 % من أفراد العينة هم محايدون في الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 16.1 % وتعبر عن أفراد العينة غير الموافقون على هذا الاقتراح؛

- **المتوسط الحسابي** $3.48 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أنه من شروط الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة؛

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.93}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{26.7}\ \% \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 11:

- نلاحظ أن 57.8 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة في الجزائر مع الممارسات الدولية مما يحفز جلب الاستثمار الأجنبي؛

- بينما 25 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

- أما النسبة الثالثة فهي 17.2 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح، أي أنهم يرون أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ليس ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة في الجزائر مع الممارسات الدولية.

- **المتوسط الحسابي** $3.53 \in [3.40 - 4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة في الجزائر مع الممارسات الدولية مما يحفز جلب الاستثمار الأجنبي.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.92}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{26.1\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثالثة للدراسة المتعلقة بالمحور الثالث على أساس الاستبيان

تم افتراض أنه: " **لا توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق**"

ندرس صحة أو خطا هذه الفرضية من خلال اختبار الفرضيات الفرعية المكونة لها والمتمثلة في :

الفرضية الفرعية الأولى: "لا تحضا المعايير الدولية للتدقيق بالقبول العام على الصعيد الدولي وليس لها إيجابيات"

الفرضية الفرعية الثانية: "لا توجد فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر"

الفرضية الفرعية الثالثة: "تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ليس ضروريا لاستكمال الإصلاح المحاسبي"

يتم اختبار هذه الفرضيات الفرعية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة one sample T test عند مستوى دلالة $sig(\alpha)$ 05 % وفق قاعدة القرار الآتية:

- ✓ قبول الفرضية الفرعية إذا كان $sig(\alpha) > 05\ \%$
- ✓ رفض الفرضية الفرعية إذا كان $sig(\alpha) < 05\ \%$

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

يتم ذلك وفق الاعتبار الآتي:

الفرضية العدمية: **لا تحضا المعايير الدولية للتدقيق بالقبول العام على الصعيد الدولي وليس لها إيجابيات.**

الفرضية البديلة: **المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام على الصعيد الدولي ولها عدة إيجابيات.**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (37) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$)، الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل عبارة من العبارات الثلاث المكونة للمحور الفرعي الأول والتي تدل على وجود طريقة أحسن لتبني المعايير من تلك التي انتهجتها الجزائر.

الجدول رقم (37) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة قبول المعايير الدولية للتدقيق على الصعيد الدولي وما لها من إيجابيات

عبارات المحور الفرعي الأول من المحور الثالث للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
1- المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام	3.70	0.96	09.75	179	0.000
2- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي التقارير على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان	3.59	0.97	08.24	179	0.000
3- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين	3.52	1.04	06.78	179	0.000
4- المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحويل المراجعة من تقنية إلى علم موحد الممارسات	3.32	1.19	03.62	179	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.53**	**1.10**	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة قبول المعايير الدولية للتدقيق على الصعيد الدولي وما لها من إيجابيات بلغ **3.53** وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري بقيمة **1.10** وتراوحت قيمة t بين 3.62 و 9.15 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة وهي ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، و عليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتمثلة في " **لا تحضا المعايير الدولية للتدقيق بالقبول العام على الصعيد الدولي وليس لها إيجابيات** " واعتماد الفرضية الفرعية البديلة " **المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام على الصعيد الدولي ولها عدة إيجابيات** ".

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية

يتم ذلك وفق الاعتبار الآتي:

الفرضية العدمية: **لا توجد فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.**

الفرضية البديلة: **توجد فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (38) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$)، الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل عبارة من العبارات الثلاث المكونة للمحور الفرعي الثاني والتي تدل على وجود فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

الجدول رقم (38) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة وجود فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

عبارات المحور الفرعي الثاني من المحور الثالث للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
5- تطبيق المعايير في الجزائر يعتبر مظهر من مظاهر الانفتاح على العالم والارتقاء بالمهنة.	3.63	1.00	08.55	179	0.000
6- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة	3.56	1.18	06.43	179	0.000
7- المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق.	3.85	0.94	12.13	179	0.000
8- المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها لاحتياجات ومتطلبات الاقتصاد الوطني.	2.93	0.98	-0.83	179	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.49**	**1.08**	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة وجود فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر بلغ **3.49** وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري بقيمة **1.08** وتراوحت قيمة t بين 6.43 و 12.13 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة (ما عدا قيمة واحدة) وهي ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتمثلة في " **لا توجد فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر** " واعتماد الفرضية الفرعية البديلة " **توجد فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر** ".

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية العدمية: **تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ليس ضروريا لاستكمال عملية الإصلاح المحاسبي.**

الفرضية البديلة: **تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروريا لاستكمال عملية الإصلاح المحاسبي.**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (39) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$) الانحراف المعيار (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل عبارة من العبارات الثلاث المكونة للمحور الفرعي الثاني والتي تدل على ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة

الجدول رقم (39) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة لاستكمال الإصلاح المحاسبي

عبارات المحور الفرعي الثالث من المحور الثالث للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
9- على الجزائر تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال الإصلاح.	3.55	1.24	05.91	179	0.000
10- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.	3.48	0.93	06.97	179	0.000
11- تطبيق المعايير ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة مع الممارسات الدولية ومحفزا لجلب الاستثمارات الأجنبية	3.53	0.92	07.77	179	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.52**	**1.04**	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة لاستكمال الإصلاح المحاسبي بلغ **3.52** وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري بقيمة **1.04** وتراوحت قيمة t بين 5.91 و 7.77 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة وهي ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتمثلة في " **تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ليس ضروريا لاستكمال الإصلاح المحاسبي** " واعتماد الفرضية الفرعية البديلة " **تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروريا لاستكمال الإصلاح المحاسبي** ".

4- قبول أو رفض الفرضية الأساسية الثالثة للدراسة "لا توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق"

يبين الجدول (40) الموالي النتائج المتوصل إليها من اختبار كل فرضية فرعية مكونة للفرضية الأساسية الثالثة والفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الاختبار.

الجدول رقم (40) ملخص لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية الثالثة

الفرضيات الفرعية التي تم اختبارها والمكونة للفرضية الأساسية الثالثة	نتيجة الاختبار	الفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الاختبار
1- لا تحضا المعايير الدولية للتدقيق بالقبول العام على الصعيد الدولي وليس لها إيجابيات	رفض	1- المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام على الصعيد الدولي ولها عدة إيجابيات
2- لا توجد فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	رفض	2- توجد فائدة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر
3- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ليس ضروريا لاستكمال الإصلاح المحاسبي	رفض	3- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروريا لاستكمال الإصلاح المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحث

بما أنه تم رفض كل الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة للفرضية الأساسية الثالثة، فأنه يتم بالضرورة رفض الفرضية الأساسية الثالثة والتي نصت على: " **لا توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق** " واعتماد الفرضية البديلة المتمثلة في: " **توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق** ".

المطلب الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة، الجنس، المؤهل العلمي ودرجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق (ISA)

ندرس فيما يلي إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص رفض الفرضية الأساسية الثالثة، حسب متغير الوظيفة، الجنس، المؤهل العلمي والإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق وذلك باستخدام اختبار One-Way Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) وفق قاعدة القرار التالية:

- ✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha) > 05\%$
- ✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha) < 05\%$

1- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة (أساتذة، خبراء ومحافظي الحسابات)

بعد اعتماد الفرضية البديلة التي تنص على أنه " **توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق**"، تم القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثالث المتعلق بتلك الفرضية، حسب متغير الوظيفة، فتحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (41): اختبار Anova لدرجة التباين بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة

Anova للعبارات الـ 11 من المحور الثالث للاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين و المؤسسات محل المراجعة	0.141	0.868
2- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي التقارير على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة	0.023	0.978
3- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين	0.010	0.990
4- المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحويل المراجعة من تقنية إلى علم موحد الممارسات	0.021	0.979
5- تطبيق المعايير في الجزائر يعتبر مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم والارتقاء بالمهنة.	0.629	0.534
6- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة	0.007	0.993
7- المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق.	0.043	0.958
8-المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها لاحتياجات الاقتصاد	0.424	0.655
9-على الجزائر تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال الإصلاح	1.069	0.346
10- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.	0.114	0.892
11- تطبيق المعايير ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة مع الممارسات الدولية ومحفزا لجلب الاستثمارات الأجنبية	0.102	0.904

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig تراوحت بين 34.6 % و 99 % و هي اكبر من 05%؛

- كما تراوحت قيمة F بين 0.007 و 1.069 كلها أصغر من قيمة F=3.74 المجدولة وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين والمهنيين في ما يخص الفرضية التي تم اعتمادها والتي تنص على **وجود حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق.**

2- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الجنس

بعد اعتماد الفرضية البديلة التي تنص على أنه " **توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق**"، تم القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثالث المتعلق بتلك الفرضية، حسب متغير الجنس، فتحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (42): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الجنس

Anova للعبارات الـ 11 من المحور الثالث للاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1-المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين و المؤسسات محل المراجعة	3.423	0.066
2- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي التقارير على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة	5.246	0.023
3- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين	3.027	0.084
4- المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحويل المراجعة من تقنية إلى علم موحد الممارسات	1.918	0.168
5- تطبيق المعايير في الجزائر يعتبر مظهر من مظاهر الانفتاح على العالم والارتقاء بالمهنة.	2.649	0.105
6- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة	1.882	0.172
7- المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق.	2.302	0.131
8-المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها لاحتياجات الاقتصاد	3.053	0.082
9-على الجزائر تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال الإصلاح	1.928	0.167
10- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.	4.528	0.035
11- تطبيق المعايير ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة مع الممارسات الدولية ومحفزا لجلب الاستثمارات الأجنبية	3.241	0.073

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أن قيمة sig تراوحت بين 06.6 % و 17.2 % و هي اكبر من 05%، (ما عدا قيمتين 2.3 و3.5 %)، كما تراوحت قيمة F بين 1.882 و 3.423 كلها أصغر من قيمة F=3.82 المجدولة (ما عدا قيمتين 5.246 و 4.528 وهما أكبر من القيمة المجدولة) وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** حسب متغير الجنس، في ما يخص الفرضية التي تم اعتمادها والتي تنص على **وجود حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق** وذلك في 9 عبارات من أصل 11 عبارة، حيث يوجد تباين في العبارة 2 (قرارات مستخدمي تقارير المراجعة) وفي العبارة 10 (تعزيز فرصة انظمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة) وهذا معناه أن في عينة الدراسة، للرجال رأي مخالف للنساء بخصوص تلك العبارتين.

3- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير المؤهل العلمي

بعد اعتماد الفرضية البديلة التي تنص على أنه " **توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق**"، تم القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثالث المتعلق بتلك الفرضية، حسب متغير المؤهل العلمي، فتحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (43): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير المؤهل العلمي

Anova للعبارات الـ 11 من المحور الثالث للاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين و المؤسسات محل المراجعة	4.094	0.008
2- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي التقارير على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة	5.546	0.001
3- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين	2.250	0.057
4- المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحويل المراجعة من تقنية إلى علم موحد الممارسات	3.587	0.015
5- تطبيق المعايير في الجزائر يعتبر مظهر من مظاهر الانفتاح على العالم والارتقاء بالمهنة.	4.322	0.006
6- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة	2.621	0.052
7- المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق.	3.080	0.029
8-المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها لاحتياجات الاقتصاد	1.961	0.122
9-على الجزائر تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال الإصلاح	2.334	0.076
10- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.	5.870	0.001
11- تطبيق المعايير ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة مع الممارسات الدولية ومحفزا لجلب الاستثمارات الأجنبية	2.562	0.056

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أن هناك 5 قيم لـ sig اكبر من 05%، و6 قيم أصغر من 05 % وهذا معناه أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حسب متغير المؤهل العلمي بين 45 % من أفراد العينة وتوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حسب متغير المؤهل العلمي بين 55 % من أفراد عينة الدراسة، وذلك فيما يخص الفرضية التي تم اعتمادها والتي تنص على **وجود حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق**، وهذا ناتج عن الاختلاف الكبير الموجود في أفراد عينة الدراسة بخصوص المؤهل العلمي؛ حيث يوجد 20 دكتوراه و25 ماجستير في مقابل 118 ليسانس و17 شهادة منهية.

4- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق

بعد اعتماد الفرضية البديلة التي تنص على أنه " **توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق**"، تم القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثالث المتعلق بتلك الفرضية، حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق، فتحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (44): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق

Anova للعبارات الـ 11 من المحور الثالث للاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
المعايير الدولية للتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين و المؤسسات محل المراجعة.	3.804	0.011
2- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي التقارير على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة.	3.893	0.010
3- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين.	1.890	0.133
4- المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحويل المراجعة من تقنية إلى علم موحد الممارسات.	2.316	0.077
5- تطبيق المعايير في الجزائر يعتبر مظهر من مظاهر الانفتاح على العالم والارتقاء بالمهنة.	3.703	0.013
6- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة.	1.789	0.151
7- المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق.	2.308	0.078
8-المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها لاحتياجات الاقتصاد.	1.989	0.117
9-على الجزائر تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال الإصلاح	0.879	0.453
10- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.	3.658	0.014
11- تطبيق المعايير ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة مع الممارسات الدولية ومحفزا لجلب الاستثمارات الأجنبية.	2.263	0.083

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أن هناك 7 قيم لـ sig اكبر من 05%، و4 قيم أصغر من 05 % وهذا معناه أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق بين 64 % من أفراد العينة وتوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق، بين 36 % من أفراد عينة الدراسة، وذلك فيما يخص الفرضية التي تم اعتمادها والتي تنص على **وجود حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق**، وهذا ناتج عن الاختلاف الموجود بين أفراد العينة بخصوص المؤهل العلمي؛ حيث يوجد 20 دكتوراه و25 ماجستير في مقابل 118 ليسانس و17 شهادة منهية.

المبحث الرابع: تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان واختبار الفرضية المرتبطة به

خصص **المحور الرابع** لمعرفة آراء عينة الدراسة حول مدى التقارب و التوافق الموجدين بين القوانين المنظمة للمراجعة القانونية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، سواء كانت الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات المتمثلة في التوصيات الست(Diligences professionnelles du commissaire aux comptes) الواردة بالقرار103/ SPM /94 المؤرخ في 1994/02/02 أو أحكام القانون 10-01 المؤرخ في 2010/10/29 المنظم لمهنة المراجعة أو المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر أو المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة بالمقرر رقم 2 المؤرخ في 2016/02/04، حتى نتمكن من قبول أو رفض الفرضية الرابعة للدراسة والتي نصت على " **لا يوجد أي تقارب بين المراجعة القانونية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)** " وذلك بعد اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة لها باستخدام اختبار T للعينة البسيطة One Sample T test.

كما سندرس في هذا المبحث إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية الأساسية الرابعة باستخدام One-way Anova، وذلك حسب معظم المتغيرات المستقلة المدروسة في المحور الأول مثل الوظيفة، الخبرة المهنية، العمر ودرجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان " مدى التقارب والتوافق بين القوانين المنظمة للمراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق "

من اجل الحصول على أكبر عدد ممكن من الاستنتاجات بخصوص المحور الرابع الذي اشتمل على اثنى عشر (12) عبارة من الاستبيان، تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور فرعية من أجل اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة للفرضية الأساسية الرابعة، حيث ضم كل محور فرعي عدد من عبارات الاستبيان وذلك على النحو الآتي:

- المحور الفرعي الأول: التقارب بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق وضم5 عبارات؛
- المحور الفرعي الثاني: التوافق بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق وضم 5 عبارات؛
- المحور الفرعي الثالث: التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق وضم عبارتان.

نقوم في هذا المطلب بالتحليل الوصفي لكل عبارة من العبارات التي تضمنها كل محور فرعي وفق ما جاء من إجابات عينة الدراسة اعتمادا على الترتيب التنازلي للنسب المؤوية للإجابات ثم نستنتج الاتجاه العام لعينة الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي اعتمادا على الوسط الحسابي للإجابات ثم نبين مدى تشتت الإجابات على وسطها الحسابي باستعمال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

1- تحليل نتائج المحور الفرعي الأول: التقارب بين الواجبات المهنية والمعايير الدولية للتدقيق

يبين الجدول (45) مدى التقارب بين نصوص أربع (04) توصيات مع نصوص ستة (06) معايير دولية للتدقيق.

الجدول (45):نتائج آراء أفراد العينة حول مدى التقارب بين الواجبات المهنية والمعايير الدولية للتدقيق

العبـــــــارات	عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %						المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة		متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
1- الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر أو التوصيات الست الصادرة بالقرار 94/SPM /103 مستمدة من نصوص المعايير الدولية للتدقيق (ISA)	26	102	24	28	0		3.70	0.90	24.3 %
	14.4	56.7	13.3	15.6	0		الاتجاه العام للعينة: موافق		
	71.1								
2- محتوى التوصية الأولى: قبول العهدة والدخول في العمل يتقارب مع محتوى المعيار ISA300 التخطيط للتدقيق	26	75	57	22	0		3.58	0.88	24.5 %
	14.4	41.7	31.7	12.2	0		الاتجاه العام للعينة: موافق		
	56.1								
3- محتوى التوصية الثانية: تكوين ملفات العمل يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق	41	83	30	26	0		3.77	0.97	25.4 %
	22.8	46.1	16.7	14.4	0		الاتجاه العام للعينة: موافق		
	46.9								
4-محتوى التوصية الرابعة: التصريح بالأعمال الجنحية والمادة 715-10من القانون تجاري الإبلاغ عن المخالفات المكتشفة يتقاربان مع المعيار ISA 240 مسؤولية المدقق المتعلقة بالغش	09	27	102	30	12		2.95	0.88	29.8 %
	05	15	56.7	16.7	06.6		الاتجاه العام للعينة: محايد		
	20			23.3					
5- محتوى التوصية الخامسة:مسار محافظ الحسابات تتقارب مع المعيار ISA 250 مراعاة القوانين ومع المعيار ISA 315 تحديد الاختلالات ومع المعيار ISA530 عينات التدقيق.	23	85	54	18	0		3.62	0.83	22.9 %
	12.8	47.2	30	10	0		الاتجاه العام للعينة: موافق		
	60								
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الأول من المحور الرابع							3.52	0.87	/
							(موافق)		

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 1:

- نلاحظ أن 71.1 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر diligences professionnelles du commissaire aux comptes الصادرة بالقرار 103/ 94/SPM المؤرخ في 1994/02/02 استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق (ISA).
- بينما 15.6 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح.
- أما النسبة الثالثة فهي 13.3 % وتعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح ؛
- **المتوسط الحسابي** $3.70 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق (ISA).
- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.90}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.
- **معامل الاختلاف** $30\ \% \geq \mathbf{24.3\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 2:

- نلاحظ أن 56.1 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محتوى التوصية الأولى: قبول العهدة والدخول في العمل يتقارب مع محتوى المعيار ISA300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
- بينما 31.7 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.
- أما النسبة الثالثة فهي 12.2 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح؛
- **المتوسط الحسابي** $3.58 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن محتوى التوصية الأولى: قبول العهدة والدخول في العمل يتقارب مع محتوى المعيار ISA300 التخطيط لعملية التدقيق.
- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.88}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.
- **معامل الاختلاف** $30\ \% \geq \mathbf{24.5\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 3:

- نلاحظ أن 68.9 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محتوى التوصية الثانية" تكوين ملفات العمل" يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق.
- بينما 16.7 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.
- أما النسبة الثالثة فهي 14.4 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح، أي أنهم يرون أن محتوى التوصية الثانية" تكوين ملفات العمل" يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق.

- **المتوسط الحسابي** $3.77 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن محتوى التوصية الثانية" تكوين ملفات العمل" يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق.
- **الانحراف المعياري** $0.8 > \mathbf{0.97}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.
- **معامل الاختلاف** $30\ \% \geq \mathbf{25.4\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 4:

- نلاحظ أن 56.7 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.
- بينما 23.3 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.
- أما النسبة الثالثة فهي 20 % وتعبر عن أفراد العينة الموافقون أو الموافقون بشدة على أن محتوى التوصية الرابعة: التصريح بالأعمال الجنحية والمادة 715-10من القانون تجاري الإبلاغ عن المخالفات المكتشفة يتقاربان مع المعيار ISA 240 مسؤولية المدقق المتعلقة بالغش ؛

- **المتوسط الحسابي** $2.93 \in [2.60-3.39]$ يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة الرابعة.
- **الانحراف المعياري** $0.8 > \mathbf{0.88}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.
- **معامل الاختلاف** $30\ \% \geq \mathbf{29.8\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 5:

- نلاحظ أن 60 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محتوى التوصية الخامسة:مسار محافظ الحسابات تتقارب مع المعيار ISA 250 مراعاة القوانين والأنظمة ومع المعيار315 ISA تحديد الاختلالات من خلال فهم المؤسسة وبيئتها ومع المعيار ISA530 أخذ عينات التدقيق.
- بينما 30 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.
- أما النسبة الثالثة فهي 10 % وتعبر عن أفراد العينة غير الموافقون على هذا الاقتراح ؛

- **المتوسط الحسابي** $3.62 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن محتوى التوصية الخامسة:مسار محافظ الحسابات تتقارب مع المعيار ISA 250 مراعاة القوانين والأنظمة ومع المعيار ISA 315 تحديد الاختلالات من خلال فهم المؤسسة وبيئتها ومع المعيار ISA530 أخذ عينات التدقيق.
- **الانحراف المعياري** $0.8 > \mathbf{0.83}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.
- **معامل الاختلاف** $30\ \% \geq \mathbf{22.9\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

2- تحليل نتائج المحور الفرعي الثاني: مدى التوافق بين أحكام بعض مواد القانون 10-01 المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر مع بعض المعايير الدولية للتدقيق

يبين الجدول (46) مدى التوافق الجزئي بين أحكام بعض مواد القانون 10-01 مع أربعة معايير دولية للتدقيق.

الجدول رقم (46) : نتائج آراء أفراد العينة حول مدى التوافق بين أحكام بعض مواد القانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة القانونية في الجزائر مع أربعة (04) معايير دولية للتدقيق

العبارات	عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %							المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة			متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
6-المادة 23 من القانون 10-01" إعلام المسيرين بكل ما يهدد استمرار استغلال المؤسسة" متوافقة جزئيا مع المعيار ISA570 استمرارية الاستغلال.	132	21	12	15	0			4.50	0.94	20.8 %
	73.3	11.7	06.7	08.3	0			الاتجاه العام للعينة: موافق بشدة		
	85									
7-المادة 23 من القانون 10-01: "يبدي محافظ الحسابات رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية" متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي لتدقيق ISA 265 إبلاغ عن الضعف .	36	69	63	12	0			3.71	0.86	23.1
	20.0	38.3	35	06.7	0			الاتجاه العام للعينة: موافق		
	58.3									
8-المادة 30 من القانون 10-01: "إبلاغ محافظ الحسابات لجنة مراقبة النوعية بتعيينه" متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA220 .	0	24	64	66	26			2.47	0.90	36.4 %
	0	13.9	35	36.7	14.4			الاتجاه العام للعينة: غير موافق		
	51.1									
9-المادة 32 من القانون 10- 01 "طلب معلومات لمؤسسات مرتبطة بالشركة" والمادة 23 من القانون 10-01" فحص محافظ الحسابات الاتفاقيات المنظمة" متوافقتان جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA550	28	86	29	30	07			3.54	1.06	29.9 %
	15.5	47.8	16.1	16.7	03.9			الاتجاه العام للعينة: موافق		
	63.3				20.6					
10-المادة 35 من القانون 10-01 "يزاول محافظ الحسابات مهمته مراعيا معايير التدقيق" ويقصد بها المعايير الدولية للتدقيق (ISA).	0	44	71	50	15			2.80	0.90	32.1 %
	0	24.4	39.4	27.8	08.3			الاتجاه العام للعينة: محايد		
	36.1									
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الثاني من المحور الرابع								3.40	0.91	موافق

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 6:

- نلاحظ أن 85 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المادة 23 من القانون 10-01 "إعلام المسيرين بكل ما يهدد استمرار استغلال المؤسسة" متوافقة جزئيا مع المعيارISA570 استمرارية الاستغلال.

- بينما 08.3 % من أفراد العينة هم غير موافقون على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 06.7 % وتعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح ؛

- **المتوسط الحسابي** $4.50 \in [4.20-5]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن المادة 23 من القانون 10-01" إعلام المسيرين بكل ما يهدد استمرار استغلال المؤسسة" متوافقة جزئيا مع المعيارISA570 استمرارية الاستغلال.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.94}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{20.8\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 7:

- نلاحظ أن 58.3 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المادة 23 من القانون 10-01: "يبدي محافظ الحسابات رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية" متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 265 إبلاغ عن الضعف في الرقابة الداخلية.

- بينما 35 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي06.7 % وتعبر عن أفراد العينة غير الموافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.71 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن المادة 23 من القانون 10-01: "يبدي محافظ الحسابات رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية" متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 265 إبلاغ عن الضعف في الرقابة الداخلية.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.86}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \geq \mathbf{23.1\ \%} \geq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 8:

- نلاحظ أن 51.1 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على أن المادة 30 من القانون 10-01: "إبلاغ محافظ الحسابات لجنة مراقبة النوعية بتعيينه" متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA220 رقابة النوعية عند تدقيق القوائم المالية.

- بينما 35 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 13.9 % وتعبر عن أفراد العينة الموافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $2.47 \in [1.80-2.59]$ يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية (غير موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن المادة 30 من القانون 10-01: "إبلاغ محافظ الحسابات لجنة مراقبة النوعية بتعيينه" غير متوافقة إطلاقا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA220 رقابة النوعية عند تدقيق القوائم المالية.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.90}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

- **معامل الاختلاف** 30 % $<$ **36.4** % يدل على أن هذا التشتت كبير.

تحليل نتائج العبارة 9:

- نلاحظ أن 63.3 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المادة 32 من القانون 10- 01 "طلب معلومات لمؤسسات مرتبطة بالشركة" والمادة 23 من القانون 10-01" فحص محافظ الحسابات الاتفاقيات المنظمة" متوافقتان جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA550 الأطراف ذات العلاقة.

- بينما 20.6% من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 16.1 % وتعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا الاقتراح ؛

- **المتوسط الحسابي** $3.54 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أغلبية أفراد العينة متفقون على أن المادة 32 من القانون 10-01 "طلب معلومات لمؤسسات مرتبطة بالشركة"والمادة 23 من القانون 10-01"فحص محافظ الحسابات الاتفاقيات المنظمة" متوافقتان جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA550 الأطراف ذات العلاقة.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{1.06}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة.

- **معامل الاختلاف** 30 % $\geq$ **29.9 %** $\geq$ 15 % يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

تحليل نتائج العبارة 10:

- نلاحظ أن 39.4 % من أفراد العينة هم محايدون في الإجابة على هذا الاقتراح؛

- بينما 36.1 % من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي 24.4 % وتعبر عن أفراد العينة الموافقون على أن **القصد** بمعايير التدقيق في المادة 35 من القانون 10-01 "يزاول محافظ الحسابات مهمته مراعيا معايير التدقيق" **هو** المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

- **المتوسط الحسابي** $2.80 \in [2.60-3.39]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة العاشرة.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.90}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

– معامل الاختلاف 30 % < **32.1** % يدل على أن هذا التشتت كبير.

3– تحليل نتائج المحور الفرعي الثالث: مدى التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق

يبين الجدول (47) الموالي مدى التوافق بين **أربعة معايير جزائرية للتدقيق** (NAA 210 – NAA 505 NAA 560 – NAA 580) الصادرة بالقرار رقم 02 في 4 فيفري 2016 وبين أربعة معايير دولية للتدقيق:

ISA 210: الموافقة على شروط التكليف بمهام التدقيق

ISA 505: المصادقات الخارجية

ISA 560: الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال

ISA 580: التصريحات الكتابية

كما يبين مدى التوافق بين محتوى **معيار تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية** الوارد بالمرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 /05 /2011 مع محتوى أربعة معايير دولية للتدقيق متعلقة بتقرير المدقق وهي:

ISA700 : تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية

ISA 705 : التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

ISA 706 : فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل

ISA 710 : المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

الجدول رقم (47) : نتائج آراء أفراد العينة حول مدى التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق وثمانية معايير دولية للتدقيق

العبـــــــارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف
11- المعايير الجزائرية للتدقيق: NAA 210-505-560-580 الصادرة بالقرار رقم 02 في 2016/2/4 هي نفسها المعايير الدولية للتدقيق: ISA 210-505-560-580	ت	125	48	07	0	0	4.65	0.55	11.8 %
	%	69.4	26.7	03.9	0	0	الاتجاه العام للعينة: موافق بشدة		
		96.1							
12- محتوى معيار تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية الوارد بالمرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 يتوافق مع محتوى المعايير الدولية للتدقيق: ISA 700-705-706-710	ت	38	71	54	17	0	3.72	0.90	24.1 %
	%	21.1	39.4	30	09.4	0	الاتجاه العام للعينة: موافق		
		60.5							
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الفرعي الثالث من المحور الرابع							4.18	0.88 (موافق)	/

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

تحليل نتائج العبارة 11:

- نلاحظ أن 69.4 % من أفراد العينة هم موافقون بشدة و26.7 % من أفراد العينة هم موافقون أي بمجموع 96.1 % هم موافقون أو موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛
- بينما 03.9 % من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.
- كما نلاحظ أنه لا يوجد من أفرا د العينة من هم غير موافقون ولا غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.
- **المتوسط الحسابي** $4.65 \in [4.20-5]$ يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، هو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الخامسة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون بشدة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA 210-505-560-580) الصادرة بالقرار رقم 02 في 2016/2/4 هي نفسها المعايير الدولية للتدقيق(ISA 210-505-560-580).

- **الانحراف المعياري** $0.8 \leq \mathbf{0.55}$ يعبر عن وجود تشتت طفيف للإجابات بين موافق بشدة ومحايد.

– معامل الاختلاف $15\ \% \leq \mathbf{11.8}\ \%$ يدل على أن هذا التشتت ضعيف جدا.

تحليل نتائج العبارة 12:

- نلاحظ أن $60.5\ \%$ من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛

- بينما $30\ \%$ من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- أما النسبة الثالثة فهي $09.4\ \%$ وتعبر عن أفراد العينة غير الموافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي** $3.72 \in [3.40-4.19]$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة متفقون على أن محتوى معيار تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية الوارد بالمرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 يتوافق مع محتوى المعايير الدولية للتدقيق:ISA 700-705-706-710.

- **الانحراف المعياري** $0.8 < \mathbf{0.90}$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق.

– معامل الاختلاف $30\ \% \leq \mathbf{24.1\ \%} \leq 15\ \%$ يعبر عن تشتت متوسط (مقبول).

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرابعة للدراسة المتعلقة بالمحور الرابع على أساس الاستبيان

تم افتراض أنه: "**لا يوجد أي تقارب بين المراجعة القانونية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)**"

ندرس صحة أو خطا هذه الفرضية من خلال اختبار الفرضيات الفرعية المكونة لها والمتمثلة في :

الفرضية الفرعية الأولى: " لا يوجد أي تقارب بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق "

الفرضية الفرعية الثانية: " لا يوجد أي توافق بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق "

الفرضية الفرعية الثالثة: " المعايير الجزائرية للتدقيق غير متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق "

يتم اختبار هذه الفرضيات الفرعية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة one sample T test عند مستوى دلالة $\text{sig}(\alpha)$ $05\ \%$ وفق قاعدة القرار الآتية:

- ✓ قبول الفرضية الفرعية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 05\ \%$
- ✓ رفض الفرضية الفرعية إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 05\ \%$

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى يتم ذلك وفق الاعتبار الآتي:

الفرضية العدمية: **لا يوجد أي تقارب بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق.**

الفرضية البديلة: **يوجد تقارب جزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق.**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (48) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$)، الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل من العبارات الخمس المكونة للمحور الفرعي الأول التي تدل على وجود تقارب جزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات وبعض المعايير الدولية للتدقيق.

الجدول رقم (48) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة التقارب الجزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر وبعض المعايير الدولية للتدقيق

عبارات المحور الفرعي الأول من المحور الرابع للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
1- الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات مستمدة من نصوص المعايير الدولية للتدقيق (ISA)	3.70	0.90	10.40	179	0.000
2-محتوى التوصية الأولى: يتقارب مع محتوى المعيار ISA300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية.	3.58	0.88	8.857	179	0.000
3- محتوى التوصية الثانية: يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق	3.77	0.96	10.76	179	0.000
4- محتوى التوصية الرابعة يتقارب مع المعيار ISA 240 مسؤولية المدقق المتعلقة بالغش	2.95	0.88	-0.75	179	0.450
5- محتوى التوصية الخامسة: يتقارب مع المعيار ISA 250 و ISA 315 ومع المعيار ISA530	3.62	0.83	10.11	179	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.52**	**0.87**	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة التقارب الجزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر وبعض المعايير الدولية للتدقيق بلغ **3.52** وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي،وانحراف معياري بقيمة **0.87** وتراوحت قيمة t بين 8.85 و 10.76 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة (ما عدا قيمة واحدة) وهي ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتمثلة في "**لا يوجد أي تقارب بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات والمعايير الدولية لتدقيق**" واعتماد الفرضية الفرعية البديلة "**يوجد تقارب جزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق** ".

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية يتم ذلك وفق الاعتبار الآتي:

الفرضية العدمية: **لا يوجد أي توافق بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق.**

الفرضية البديلة: **يوجد توافق جزئي بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق.**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (49) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$)، الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل من العبارات الثلاث المكونة للمحور الفرعي الأول والتي تدل على وجود توافق جزئي بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق.

الجدول رقم (49) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة التوافق الجزئي بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق

عبارات المحور الفرعي الثاني من المحور الرابع للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
6- المادة 23 من القانون 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار ISA570 استمرارية الاستغلال	4.50	0.94	21.35	179	0.000
7-المادة23 ق10-01: متوافقة جزئيا مع المعيار ISA265 إبلاغ عن الضعف في الرقابة الداخلية	3.71	0.86	11.74	179	0.000
8- المادة 30 من القانون10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي ISA220 رقابة النوعية	2.47	0.89	-7.78	179	0.000
9- المادة 32 من القانون 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار ISA550 الأطراف ذات العلاقة.	3.54	1.06	6.86	179	0.000
10-في المادة 35 من القانون 10-01 القصد بمعايير التدقيق هو المعايير الدولية للتدقيق ISA	2.80	0.90	-2.96	179	0.003
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.40**	**0.91**	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة التوافق الجزئي بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق بلغ **3.40** وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري بقيمة **0.91** وتراوحت قيمة t بين 6.86 و 21.35 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة (ما عدا قيمة واحدة) وهي ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتمثلة في " **لا يوجد أي توافق بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق** " واعتماد الفرضية الفرعية البديلة " **يوجد توافق جزئي بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق** ".

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

يتم ذلك وفق الاعتبار الآتي:

الفرضية العدمية: **المعايير الجزائرية للتدقيق غير متوافقة مع بعض المعايير الدولية للتدقيق.**

الفرضية البديلة: **المعايير الجزائرية للتدقيق متوافقة مع بعض المعايير الدولية للتدقيق.**

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (50) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{x}$)، الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لكل عبارة من العبارات الثلاث المكونة للمحور الفرعي الأول والتي تدل على وجود توافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق وبعض المعايير الدولية للتدقيق.

الجدول رقم (50) اختبار T للعينة البسيطة لدرجة التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق وبعض المعايير الدولية للتدقيق

عبارات المحور الفرعي الثالث من المحور الرابع للاستبيان المستعملة لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	المتوسط الحسابي ($\bar{x}$)	انحراف معياري (σ)	قيمة (T)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (Sig)
11- المعايير الجزائرية للتدقيق: NAA 210-505-560-580 هي نفسها المعايير الدولية للتدقيق: ISA 210-505-560-580	4.65	0.55	40.20	179	0.000
12- محتوى معيار تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية يتوافق مع محتوى المعايير الدولية للتدقيق: ISA 700-705-706-710	3.72	0.90	10.72	179	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.52**	**0.88**	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على SPSS

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T لدرجة توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع بعض المعايير الدولية للتدقيق حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة التوافق بلغ **3.52** وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري بقيمة **0.88** وتراوحت قيمة t بين 10.72 و 40.20 كلها أكبر من قيمة t=3.27 المجدولة وهي ذات دلالة إحصائية Sig عند مستوى أقل من 05%، و عليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتمثلة في " **المعايير الجزائرية للتدقيق غير متوافقة مع بعض المعايير الدولية للتدقيق** " واعتماد الفرضية الفرعية البديلة " **المعايير الجزائرية للتدقيق متوافقة مع بعض المعايير الدولية للتدقيق** ".

4- قبول أو رفض الفرضية الأساسية الرابعة للدراسة "لا يوجد أي تقارب بين المراجعة القانونية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)"

يبين الجدول (51) الموالي النتائج المتوصل إليها من اختبار كل فرضية فرعية مكونة للفرضية الأساسية الرابعة والفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الاختبار.

الجدول رقم (51) ملخص لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية الثالثة

الفرضيات الفرعية التي تم اختبارها والمكونة للفرضية الأساسية الرابعة	نتيجة الاختبار	الفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الاختبار
1- **لا يوجد أي تقارب بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات والمعايير الدولية لتدقيق**	رفض	1- **يوجد تقارب جزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق**
2- **لا يوجد أي توافق بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق**	رفض	2- **يوجد توافق جزئي بين أحكام مواد القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق**
3- **المعايير الجزائرية للتدقيق غير متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق**	رفض	3- **المعايير الجزائرية للتدقيق متوافقة مع بعض المعايير الدولية للتدقيق**

المصدر: من إعداد الباحث

بما أنه تم رفض كل الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة للفرضية الأساسية الرابعة، فأنه يتم بالضرورة رفض الفرضية الأساسية الرابعة والتي نصت على: " **لا يوجد أي تقارب بين المراجعة القانونية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)**" واعتماد الفرضية البديلة المتمثلة في: " **يوجد تقارب جزئي بين المراجعة القانونية في الجزائر مع بعض المعايير الدولية للتدقيق (ISA)**".

المطلب الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الرابعة حسب متغير الوظيفة، الجنس، الخبرة المهنية ودرجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق (ISA)

ندرس فيما يلي إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص رفض الفرضية الأساسية الرابعة، حسب متغير الوظيفة، حسب متغير الجنس، حسب متغيرا لخبرة، وحسب متغير الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق وذلك باستخدام اختبار One-Way Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) وفق قاعدة القرار التالية:

- ✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha) > 05\%$
- ✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha) < 05\%$

1- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب متغير الوظيفة (أساتذة، خبراء ومحافظي الحسابات)

بعد القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (52): اختبار Anova لدرجة التباين بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص الفرضية الثالثة

Anova للعبارات الـ 12 من المحور الثالث للاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات مستمدة من نصوص المعايير الدولية للتدقيق	0.020	0.980
2-محتوى التوصية الأولى: يتقارب مع محتوى المعيارISA300 التخطيط لعملية التدقيق	0.251	0.778
3- محتوى التوصية الثانية: يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق	0.021	0.979
4- محتوى التوصية الرابعة يتقارب مع المعيار ISA 240 مسؤولية المدقق المتعلقة بالغش	0.238	0.789
5- محتوى التوصية الخامسة: يتقارب مع المعيار ISA 250 و ISA 315 و ISA530	0.097	0.907
6-المادة 23 من القانون 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيارISA570 استمرارية الاستغلال	0.620	0.539
7-المادة23 ق10-01 متوافقة جزئيا معISA265 إبلاغ عن الضعف في الرقابة الداخلية	0.413	0.662
8- المادة 30 من القانون10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي ISA220 رقابة النوعية	3.807	0.029
9- المادة 32 ق 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار ISA550 الأطراف ذات العلاقة.	0.289	0.749
10-في المادة 35 من القانون 10-01 القصد بمعايير التدقيق هو المعايير الدولية للتدقيق	0.021	0.979
11- NAA 210-505-560-580 هي نفسها المعايير ISA 210-505-560-580	0.059	0.943
12- معيار تقرير التعبير عن الرأي يتوافق مع المعايير ISA 700-705-706-710	0.060	0.942

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig تراوحت بين 53.9 % و 98 % و هي اكبر من 05%، (ما عدا قيمة واحدة 2.9 %)

-كما تراوحت قيمة F بين 0.020 و 0.62 كلها أصغر من قيمة F=3.74 المجدولة (ما عدا قيمة واحدة 3.807) وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين والمهنيين في ما يخص **التقارب الجزئي الموجود بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)**. (وذلك في11 عبارة).

التباين الوحيد الموجود في **العبارة** 8 حيث بلغت قيمة sig 2.9 % وهي أصغر من 05 %، وبلغت قيمة F لنفس العبارة 3.807 وهي قيمة أكبر من قيمة F المجدولة وتدل على وجود **فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين و المهنيين في ما يخص **تلك العبارة**.

2- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب الجنس

بعد القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (53): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب الجنس

Anova للعبارات الـ 12 من المحور الثالث للاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات مستمدة من نصوص المعايير الدولية للتدقيق	3.033	0.083
2-محتوى التوصية الأولى: يتقارب مع محتوى المعيارISA300 التخطيط لعملية التدقيق	2.945	0.088
3- محتوى التوصية الثانية: يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق	2.680	0.103
4- محتوى التوصية الرابعة يتقارب مع المعيار ISA 240 مسؤولية المدقق المتعلقة بالغش	1.696	0.195
5- محتوى التوصية الخامسة: يتقارب مع المعيار ISA 250 و315 ISA و ISA530	1.908	0.169
6-المادة 23 من القانون 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيارISA570 استمرارية الاستغلال	0.000	1.000
7-المادة23 ق10-01 متوافقة جزئيا معISA265 إبلاغ عن الضعف في الرقابة الداخلية	2.882	0.091
8- المادة 30 من القانون10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي ISA220 رقابة النوعية	4.689	0.032
9- المادة 32 ق 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار ISA550 الأطراف ذات العلاقة.	1.460	0.228
10-في المادة 35 من القانون 10-01 القصد بمعايير التدقيق هو المعايير الدولية للتدقيق	2.126	0.147
11- 580-560-505-210 NAA هي نفسها المعايير 580-560-505-210 ISA	0.254	0.615
12- معيار تقرير التعبير عن الرأي يتوافق مع المعايير 710-706-705-700 ISA	2.729	0.100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig تراوحت بين 8.3 % و 100 % و هي اكبر من 05%، (ما عدا قيمة واحدة 3.2 %)

-كما تراوحت قيمة F بين 0.000 و 3.033 كلها أصغر من قيمة F=3.82 المجدولة (ما عدا قيمة واحدة 4.689) وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الجنسين في ما يخص **التقارب الجزئي الموجود بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)**. (وذلك في11 عبارة).

التباين الوحيد الموجود في **العبارة** 8 حيث بلغت قيمة sig 3.2 % وهي أصغر من 05 %، وبلغت قيمة F لنفس العبارة 4.689 وهي قيمة أكبر من قيمة F المجدولة وتدل على وجود **فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الرجال والنساء المستجوبين في ما يخص **تلك العبارة**.

3- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب متغير الخبرة المهنية

بعد القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (54): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب متغير الخبرة

Anova للعبارات الـ 12 من المحور الثالث للاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات مستمدة من نصوص المعايير الدولية للتدقيق	2.068	0.106
2-محتوى التوصية الأولى: يتقارب مع محتوى المعيارISA300 التخطيط لعملية التدقيق	1.827	0.144
3- محتوى التوصية الثانية: يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق	2.055	0.108
4- محتوى التوصية الرابعة يتقارب مع المعيار ISA 240 مسؤولية المدقق المتعلقة بالغش	2.368	0.072
5- محتوى التوصية الخامسة: يتقارب مع المعيار ISA 250 و315 ISA و ISA530	2.490	0.062
6-المادة 23 من القانون 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيارISA570 استمرارية الاستغلال	1.092	0.354
7-المادة23 ق10-01 متوافقة جزئيا معISA265 إبلاغ عن الضعف في الرقابة الداخلية	1.585	0.195
8- المادة 30 من القانون10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي ISA220 رقابة النوعية	1.317	0.271
9- المادة 32 ق 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار ISA550 الأطراف ذات العلاقة.	1.832	0.143
10-في المادة 35 من القانون 10-01 القصد بمعايير التدقيق هو المعايير الدولية للتدقيق	2.662	0.050
11- NAA 210-505-560-580 هي نفسها المعايير ISA 210-505-560-580	1.380	0.251
12- معيار تقرير التعبير عن الرأي يتوافق مع المعايير ISA 700-705-706-710	2.118	0.100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig تراوحت بين 06.2 % و 35.4 % و هي اكبر تماما من 05 % (ما عدا قيمة واحدة 05 %)؛

-كما تراوحت قيمة F بين 1.092 و 2.490 كلها أصغر من قيمة F=2.64 المجدولة، وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** حسب متغير الخبرة المهنية في ما يخص **التقارب الجزئي الموجود بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)**، (وذلك في11 عبارة).

التباين الوحيد الموجود في **العبارة** 10 حيث بلغت قيمة sig 05 % وهي أصغر من 05 %، وبلغت قيمة F لنفس العبارة 2.662 وهي قيمة أكبر من قيمة F المجدولة وتدل على وجود **فروقات ذات دلالة إحصائية** حسب متغير الخبرة المهنية في ما يخص **تلك العبارة**.

4- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق

بعد القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (55): اختبار Anova لدرجة التباين فيما يخص الفرضية الرابعة حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق

Anova للعبارات الـ 12 من المحور الثالث للاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات مستمدة من نصوص المعايير الدولية للتدقيق	1.181	0.318
2-محتوى التوصية الأولى: يتقارب مع محتوى المعيارISA300 التخطيط لعملية التدقيق	2.683	0.048
3- محتوى التوصية الثانية: يتقارب مع محتوى المعيار ISA230 وثائق التدقيق	1.358	0.257
4- محتوى التوصية الرابعة يتقارب مع المعيار ISA 240 مسؤولية المدقق المتعلقة بالغش	1.663	0.177
5- محتوى التوصية الخامسة: يتقارب مع المعيار ISA 250 وISA 315 و ISA530	2.101	0.102
6-المادة 23 من القانون 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيارISA570 استمرارية الاستغلال	0.026	0.994
7-المادة23 ق10-01 متوافقة جزئيا معISA265 إبلاغ عن الضعف في الرقابة الداخلية	1.520	0.211
8- المادة 30 من القانون10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي ISA220 رقابة النوعية	2.541	0.058
9- المادة 32 ق 10-01 متوافقة جزئيا مع المعيار ISA550 الأطراف ذات العلاقة.	1.113	0.345
10-في المادة 35 من القانون 10-01 القصد بمعايير التدقيق هو المعايير الدولية للتدقيق	2.028	0.112
11- NAA 210-505-560-580 هي نفسها المعايير ISA 210-505-560-580	0.533	0.660
12- معيار تقرير التعبير عن الرأي يتوافق مع المعايير ISA 700-705-706-710	2.407	0.069

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن:

- قيمة sig تراوحت بين 05.8 % و99.4 % و هي اكبر تماما من 05 % (ما عدا قيمة واحدة 4.8 %)؛

-كما تراوحت قيمة F بين 0.026 و 2.541 كلها أصغر من قيمة F=2.64 المجدولة، وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق في ما يخص **التقارب الجزئي الموجود بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)**.

التباين الوحيد الموجود في **العبارة** 2 حيث بلغت قيمة sig 04.8 % وهي أصغر من 05 %، وبلغت قيمة F لنفس العبارة 2.683 وهي قيمة أكبر من قيمة F المجدولة وتدل على وجود **فروقات ذات دلالة إحصائية** حسب متغير درجة الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق في ما يخص **تلك العبارة**.

المبحث الخامس: تحليل نتائج المحور الخامس من الاستبيان واختبار الفرضية الخامسة

يتعلق **المحور الخامس** بالبحث عن الطريقة المثلى الملائمة أو الممكنة التي يراها الأكاديميون من أساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة والمراجعة والمهنيون من خبراء محاسبين أو محافظي الحسابات الذين تم استجوابهم، لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق حيث اشتمل على خمسة (05) اقتراحات كطرق متاحة لتكييف أو تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق وكان المطلوب من أفراد عينة الدراسة **اختيار طريقة واحدة فقط** يرونها، في نظرهم، مناسبة لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من بين الطرق المتاحة، حتى نتمكن من قبول أو رفض الفرضية الخامسة للدراسة والتي نصت على "**الطريقة المناسبة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) هي تبني جزء منها كما هي وتطوير محليا معايير تدقيق متوافقة مع الجزء الباقي**"

وذلك من خلال الطريقة التي يختارها معظم أفراد عينة الدراسة من بين الطرق المقترحة والمتمثلة في:

- **الطريقة الأولى**: تبني كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها، ربحا للتكلفة والوقت المستغرق في إعداد معايير محلية للتدقيق متوافقة مع المعايير الدولية وتفاديا للاختلافات الناتجة عن ذلك أو التي ستحدث بمرور الزمن نتيجة التعديل المستمر الذي يمس المعايير الدولية للتدقيق؛

- **الطريقة الثانية**: تطوير معايير محلية للتدقيق متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق، كما فعلت مع معايير تقارير محافظ الحسابات. نشير إلى أن تلك المعايير حددت في المرسوم التنفيذي 11-202 بتاريخ 2011/05/26 وورد محتواها في القرار المؤرخ في 2013/06/24 وظهرت في الجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 2014/04/30 أي بعد 03 سنوات كاملة.

-**الطريقة الثالثة**:تبني جزء من المعايير الدولية للتدقيق كما هي وتطوير محليا معايير تدقيق متوافقة مع الجزء الباقي

- **الطريقة الرابعة**: تبني كل المعايير الدولية للتدقيق بعد تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية؛

-**الطريقة الخامسة**: إعادة صياغة الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الست بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي، ومع القانون 10-01 المنظم للمهنة ومع المعايير الدولية للتدقيق، لما لها من فائدة للمهنيين والأكاديميين لأنها تبين بالتفصيل الممل، كل الخطوات التي يجب على المدقق أن يتبعها منذ حصوله للعهدة إلى غاية حضوره في الجمعية العامة للمساهمين وإلقاء مداخلته بخصوص تقريره.

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الخامس من الاستبيان (الطريقة المثلى لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA))

من أجل الحصول على استنتاجات معمقة حول الطريقة التي تم اختيارها من طرف أفراد العينة، لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، نقوم أولا بتحليل نتائج أفراد العينة ككل (أكاديميين ومهنيين)، ثم تحليل نتائج اختيار الأكاديميين فقط (الأساتذة الجامعيين)، وبعد ذلك تحليل نتائج اختيار الخبراء المحاسبين فقط، وأخيرا تحليل نتائج اختيار محافظي الحسابات، وذلك لمعرفة الطريقة التي تفضلها كل فئة من المستجوبين.

1- تحليل نتائج اختيار أفراد العينة ككل للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

يبين الجدول الموالي إجابات الأكاديميين والمهنيين معا.

الجدول (56): نتائج اختيارات أفراد العينة للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)

الطرق المقترحة وإجابات كل أفراد العينة (أكاديميين ومهنيين معا)	التكرار (ت)	النسبة %
1- الطريقة الأولى: تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها بموجب قانون	13	07.22
2- الطريقة الثانية: تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق.	27	15
3- الطريق الثالثة: تبني جزء من المعايير الدولية للتدقيق وتطوير محليا معايير متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق الباقية.	82	45.56
4- الطريقة الرابعة: تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية	54	30
5-الطريقة الخامسة: إعادة صياغة الواجبات المهنية بما يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق	04	02.22
المجموع	180	100

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

- نلاحظ أن 45.56 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الثالثة المتمثلة في تبني جزء من المعايير الدولية للتدقيق وتطوير معايير محلية للتدقيق متوافقة مع المعايير الباقية؛

- كما نلاحظ أن 30 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الرابعة المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية؛

- بينما 15 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الثانية المتمثلة في تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق كما فعلت مع معايير التقارير الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 11-202؛

- أما النسبة الرابعة 07.22 % تعبر عن أفراد العينة الذين اختاروا الطريقة الأولى المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها ربحا للوقت المستغرق في تطوير معايير محلية وتفاديا للاختلافات؛

- وأخيرا 02.22 % من أفراد العينة فضلوا الطريقة الخامسة المتمثلة في إعادة صياغة الواجبات المهنية الصادرة سنة 1994 بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي ومع المعايير الدولية.

2- تحليل نتائج اختيار الأساتذة الجامعيين للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

يبين الجدول الموالي إجابات الأساتذة الجامعيين فقط.

الجدول (57): نتائج اختيارات الأكاديميين للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)

الطرق المقترحة وإجابات الأساتذة الجامعيين فقط	التكرار (ت)	النسبة %
1- الطريقة الأولى: تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها بموجب قانون	05	11.9
2- الطريقة الثانية: تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق.	13	31.0
3- الطريق الثالثة: تبني جزء من المعايير الدولية للتدقيق وتطوير محليا معايير متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق الباقية.	16	38.1
4- الطريقة الرابعة: تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية	08	19.0
5-الطريقة الخامسة: إعادة صياغة الواجبات المهنية بما يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق	0	0
المجـمـوع	42	100

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

- نلاحظ أن 38.1 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الثالثة المتمثلة في تبني بعض المعايير الدولية للتدقيق وتطوير معايير محلية للتدقيق متوافقة مع المعايير الباقية؛

- كما نلاحظ أن 31 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الثانية المتمثلة في تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق كما فعلت مع معايير التقارير الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 11-202.

- بينما 19 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الرابعة المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية؛

- أما النسبة الرابعة 11.9 % تعبر عن أفراد العينة الذين اختاروا الطريقة الأولى المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها ربحا للوقت المستغرق في تطوير معايير محلية وتفاديا للاختلافات؛

- ولم يختار أي فرد من العينة الطريقة الخامسة المتمثلة في إعادة صياغة الواجبات المهنية الصادرة سنة 1994 بما يتوافق مع النظام المحاسبي ومع المعايير الدولية.

3- تحليل نتائج اختيار الخبراء المحاسبين للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

يبين الجدول الموالي إجابات الخبراء المحاسبين فقط.

الجدول (58): نتائج اختيارات الخبراء المحاسبين للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

الطرق المقترحة وإجابات الخبراء المحاسبين فقط	التكرار (ت)	النسبة %
1- الطريقة الأولى: تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها بموجب قانون	02	05
2- الطريقة الثانية: تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق.	05	12.5
3- الطريق الثالثة: تبني جزء من المعايير الدولية للتدقيق وتطوير محليا معايير متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق الباقية.	11	27.5
4- الطريقة الرابعة: تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية	19	47.5
5-الطريقة الخامسة: إعادة صياغة الواجبات المهنية بما يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق	03	07.5
المجموع	40	100

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

- نلاحظ أن 47.5 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الرابعة المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية؛

- كما نلاحظ أن 27.5 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الثالثة المتمثلة في تبني بعض المعايير الدولية للتدقيق وتطوير معايير محلية للتدقيق متوافقة مع المعايير الباقية؛

- بينما 12.5 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الثانية المتمثلة في تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق كما فعلت مع معايير التقارير الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 11-202.

- أما النسبة الرابعة 07.5 % تعبر عن أفراد العينة الذين فضلوا الطريقة الخامسة المتمثلة في إعادة صياغة الواجبات المهنية الصادرة سنة 1994 بما يتوافق مع النظام المحاسبي ومع المعايير الدولية لما لها من مزايا.

- وأخيرا 5 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الأولى المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها ربحا للوقت المستغرق في تطوير معايير محلية وتفاديا للاختلافات؛

4- تحليل نتائج اختيار محافظي الحسابات للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

يبين الجدول الموالي إجابات محافظي الحسابات فقط.

الجدول (59): نتائج اختيارات محافظي الحسابات للطريقة المثلى لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

الطرق المقترحة وإجابات محافظي الحسابات فقط	التكرار (ت)	النسبة %
1- الطريقة الأولى: تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها بموجب قانون	06	06.12
2- الطريقة الثانية: تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق.	09	09.18
3- الطريق الثالثة: تبني جزء من المعايير الدولية للتدقيق وتطوير محليا معايير متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق الباقية.	55	56.12
4- الطريقة الرابعة: تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية	27	27.56
5-الطريقة الخامسة: إعادة صياغة الواجبات المهنية بما يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق	01	01.02
المجـمـوع	98	100

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

- نلاحظ أن 56.12 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الثالثة المتمثلة في تبني بعض المعايير الدولية للتدقيق وتطوير معايير محلية للتدقيق متوافقة مع المعايير الباقية؛

- كما نلاحظ أن 27.56 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الرابعة المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية؛

- بينما 09.18 % من أفراد العينة اختاروا الطريقة الثانية المتمثلة في تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق كما فعلت مع معايير التقارير الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 11-202.

- أما النسبة الرابعة 06.12 % تعبر عن أفراد العينة الذين اختاروا الطريقة الأولى المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق كما هي دون تعديلها ربحا للوقت المستغرق في تطوير معايير محلية وتفاديا للاختلافات؛

- وأخيرا 01.02 % من أفراد العينة فضلوا الطريقة الخامسة المتمثلة في إعادة صياغة الواجبات المهنية الصادرة سنة 1994 بما يتوافق مع النظام المحاسبي ومع المعايير الدولية.

المطلب الثاني: قبول أو رفض الفرضية الخامسة على أساس الاستبيان

تم افتراض أن "**الطريقة المناسبة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) هي تبني جزء منها كما هي وتطوير محليا معايير تدقيق متوافقة مع الجزء الباقي**"

من أجل قبول أو رفض هذه الفرضية، تم الاعتماد فقط على اختيارات المستجوبين، حيث تم تلخيص النتائج المتوصل إليها عند تحليل إجابات أفراد العينة ككل (أكاديميين ومهنيين) في الجدول الموالي:

الجدول (60): نتائج اختيارات الطرق وترتيبها حسب أفراد العينة ككل

ترتيب الاختيارات	الطرق	نسبة الاختيار
الاختيار الأول	الطريقة الثالثة	% 45.56
الاختيار الثاني	الطريقة الرابعة	% 30
الاختيار الثالث	الطريقة الثانية	% 15
الاختيار الرابع	الطريقة الأولى	% 07.22
الاختيار الخامس	الطريقة الخامسة	% 02.22

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

نلاحظ من الجدول أن الطريقة المناسبة، في نظر أفراد العينة، لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق هي الطريقة الثالثة والمتمثلة في تبني جزء من المعايير الدولية للتدقيق وتطوير محليا معايير متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق الباقية، وعليه نقبل الفرضية الخامسة التي نصت على أن "**الطريقة المناسبة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) هي تبني جزء منها كما هي وتطوير محليا معايير تدقيق متوافقة مع الجزء الباقي**".

يمكن القول أن معظم أفراد العينة اختاروا هذه الطريقة اعتماد على ما يجري في الواقع المهني وذلك لأن الجزائر منذ سنة 2011 شرعت في تطوير معايير تدقيق محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA) مستهلة ذلك بمعايير تقارير محافظ الحسابات والتي وظهرت في الجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 2014/04/30، كما تبنت أربعة معايير دولية للتدقيق في فيفري 2016، تم التطرق إلى محتواها في المبحث الثالث من الفصل الرابع.

المطلب الثالث: التباين المتعلق بالفرضية الخامسة حسب متغير الوظيفة

بعد قبول الفرضية الخامسة والمتمثلة في اختيار أفراد العينة ككل للطريقة الثالثة المقترحة، نحاول فيما يلي معرفة هل هناك تباين في هذا الاختيار بين المستجوبين حسب متغير الوظيفة من أساتذة جامعيين ومن خبراء محاسبين ومن محافظي الحسابات أي هل كل المستجوبين اختاروا نفس الطريقة ؟

عند تحليل إجابات أو اختيارات أفراد العينة مجتمعين ثم كل حسب وظيفته، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (61): التباين الموجود عند اختيار الطريقة المثلى لتبني المعايير الدولية للتدقيق حسب مختلف فئات عينة الدراسة

التكرار والنسبة والترتيب / الطرق	الأساتذة والمهنيين معا			الأكاديميين (الأساتذة فقط)			الخبراء المحاسبين فقط			محافظي الحسابات فقط		
	ت	%	ر	ت	%	ر	ت	%	ر	ت	%	ر
الطريقة الأولى	13	07.2	4	05	11.9	4	02	05	5	06	06.1	4
الطريقة الثانية	27	15	3	13	31.0	**2**	05	12.5	3	09	09.2	3
الطريقة الثالثة	82	45.6	**1**	16	38.1	**1**	11	27.5	**2**	55	56.1	**1**
الطريقة الرابعة	54	30	**2**	08	19.0	3	19	47.5	**1**	27	27.6	**2**
الطريقة الخامسة	04	02.2	5	0	0	5	03	07.5	4	01	01.0	5
المجموع	180	100	/	42	100	/	40	100	/	98	100	/

المصدر : من إعداد الباحث (اعتمادا على الاستبيان و spss)

نلاحظ من الجدول أن الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات اختاروا الطريقة الثالثة والمتفقة مع فرضية الدراسة أي **الطريقة المناسبة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) هي تبني جزء منها كما هي وتطوير محليا معايير تدقيق متوافقة مع الجزء الباقي**، بينما الخبراء المحاسبون اختاروا الطريقة الرابعة، وعليه يمكن القول أن هناك تباينا بين الخبراء المحاسبين وباقي أفراد العينة فيما يتعلق بالفرضية الخامسة أي لو اقتصرت الدراسة على الخبراء المحاسبين فقط لتم رفض هذه الفرضية لأنهم فضلوا الطريقة الرابعة المتمثلة في تبني كل المعايير الدولية للتدقيق (ISA) بعد تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية.

خلاصة الفصل الخامس

من خلال هذا الفصل الذي يمثل إسقاط للجوانب النظرية التي تمت دراستها في ما سبق، تم القيام باستقصاء آراء عينة من الأكاديميين (أساتذة جامعيين) مختصين أو مهتمين بالمحاسبة وبالمراجعة والمهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، فتم التوصل من خلال القيام بالدراسة الميدانية، حول تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010 فكان معظم أفراد العينة يقرون بأن تطبيق النظام المحاسبي المالي واجه عدة صعوبات منها ما هو راجع لنقص المراجع ونقص التكوين ومنها ما هو راجع للتأخر في إصدار مذكرات الانتقال ومنها ما هو راجع للمفاهيم الجديدة التي جاء بها والمستمدة من المعايير الدولية للتدقيق.

كما اتفقوا على ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق بعد تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة من أجل تعزيز الإصلاح والتي تحظى بالقبول العام على الصعيد الدولي، وتساعد على تطور المراجعة في الجزائر، ويعتبر الالتزام بها جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة ضروريا من أجل جلب الاستثمارات الأجنبية، وكذا تسهيل انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

وتبين كذالك أن هناك توافقا جزئيا بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق حيث وجد تقارب أو توافق جزئي بين محتوى 18 معيار دولي للتدقيق ومحتوى الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الست التي صدرت سنة 1994 بقرار من وزير الاقتصاد، أو مضمون أحكام مواد القانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر، أو محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق سواء التي تم تطويرها محليا منذ 2011 إلى غاية 2014 المتمثلة في معايير تقارير محافظ الحسابات أو تلك التي تم اقتباسها من المعايير الدولية للتدقيق بنفس المضمون وبنفس الأرقام.

وأخيرا تم استنتاج الطريقة المناسبة في نظر أفراد عينة الدراسة، لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق، حيث اتفق معظم أفراد عينة الدراسة ككل على أن أحسن طريقة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق هي تبني جزء منها وتطوير محليا معايير جزائرية للتدقيق متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق الباقية.

خاتمة

خـاتمة

1- خلاصة الدراسة

بعد أكثر من 30 سنة من الاعتماد على المخطط الوطني للمحاسبة، قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي نتيجة لأسباب داخلية وضغوطات خارجية حتمت على الجزائر القيام به من أجل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية من جهة، وتلبية متطلبات البيئة الجزائرية الصعبة والتي تتميز بسيطرة الجانب القانوني و الجبائي على المعاملات الاقتصادية من جهة أخرى، فتم التبني الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) بالقانون 07-11 عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010، ومن أجل تعزيز الإصلاح المحاسبي تم التفكير في إصلاح مهنة المراجعة وإعادة هيكلتها، فجاء في نفس السنة، القانون 10-01 الذي نص على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية والتي تتولى مهمة تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية، وكان القصد بها المعايير الدولية للتدقيق، فحاولنا من خلال هذه الدراسة عرض الإطار العام لتلك المعايير وإبراز أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي معها بعد تبنيه الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة تحت الإشكالية الآتية: " **ما مدى أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) في ظل تبنيه لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)**؟"

وفي سبيل الإجابة على هذه الإشكالية و تحقيق هدف الدراسة تطرقنا إلى العناصر التالية:

1- الأسس العلمية والعملية للمراجعة الخارجية من جانبها النظري من حيث ماهيتها، فروضها، أهميتها وأهدافها ومعاييرها المقبولة عموما، ومن جانبها الفني من حيث الشخص القائم بها وأدلة الإثبات التي يرتكز عليها، ومن جانبها العملي من حيث إجراءاتها الميدانية وكيفية تنفيذها، مرورا بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة.

2- الإطار المفاهيمي والتنظيمي للمعايير الدولية للتدقيق من حيث أهميتها وأهدافها واللجنة التي تشرف على إعدادها ونشرها وكيفية تبويبها، فتم عرض معايير المبادئ العامة والمسؤوليات والتخطيط وتقييم الخطر، ثم المعايير المتعلقة بالإثبات، وأخيرا معايير الاستفادة من عمل الآخرين ونهاية المراجعة والتقرير عنها.

3- تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) عن طريق النظام المحاسبي المالي بعد إبراز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة وطريقة ميلاد النظام المحاسبي المالي، والقوانين المنظمة له والمعايير المحاسبية التي جاء بها

وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبية، وكذا نتائج هذا التبني من حيث المستجدات التي جاء بها، والمشاكل والصعوبات والآثار التي واجهته وانعكاسات ذلك على الجباية، ثم تقييم هذ التبني وضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي وفق أحدث المعايير.

4- واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وإمكانية تكييفها للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) ابتداء من تنظم مهنة المراجعة القانونية في الجزائر من حيث تطورها التاريخي والقوانين المنظمة لها والهيئات المشرفة عليها، والنظام الأساسي لمحافظ الحسابات، ثم عرض معايير الأداء المهني أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات الصادرة عن وزير الاقتصاد سنة 1994 والتي مازالت سارية المفعول عند تاريخ إنجاز هذا البحث، حيث تمثل الخطوات الواجب القيام بها من طرف محافظ الحسابات منذ قبوله للعهدة وتكوين ملفات العمل إلى غاية فحص الحسابات والتقرير عنها، كما تم عرض المعايير الجزائرية للتدقيق والمتمثلة في معايير القارير التي صدرت سنة 2013 و المعيار (م.ج.ت 210) اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق ، والمعيار (م.ج ت 505) التأكيدات الخارجية، والمعيار (م.ج.ت 560)الأحداث اللاحقة ، والمعيار (م.ج.ت 580) التصريحات الكتابية، التي صدرت في فيفري 2016. وختمت الدراسة النظرية بأهمية تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق من حيث مزايا ومتطلبات تطبيقها، ومدى التقارب الموجود سنة 2016 بين تلك المعايير والمراجعة القانونية في الجزائر والطرق المتاحة لعملية التبني أو التكييف.

5- من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية، تم القيام باستقصاء أراء عينة من المهنيين و الأكاديميين المختصين أو المهتمين بالمحاسبة والمراجعة في الجزائر حول تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010 وضرورة تكييفه للمعايير الدولية للتدقيق بعد هذا التبني وإبراز مدى التوافق الحالي بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق ثم استنتاج الطريقة المناسبة لجعل هذا التكييف ممكنا. فتوصلنا إلى أن أفراد عينة الدراسة اتفقوا على وجود صعوبات واجهت تطبيق النظام المحاسبي المالي وأن هذا الأخير لم يحقق الأهداف المرجوة من تطبيقه، كما تم الاتفاق على ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية لتعزيز الإصلاح المحاسبي خاصة بعد التبني الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة، وكذلك تم التوصل إلى أن المراجعة القانونية في الجزائر متوافقة جزئيا مع المعايير الدولية للتدقيق، وأخيرا الطريقة المثلى لتبني المعايير الدولية للتدقيق هي التبني الكامل لها.

2- نتائج اختبار الفرضيات

من خلال معالجة الموضوع من جانبه النظري وجانبه الميداني، تم التوصل إلى النتائج الآتية:

الفرضية الأولى: " ترتكز المراجعة على أسس نظرية مستمدة من فروض ومعايير المراجعة، وأسس فنية متعلقة بالمراجع نفسه، وأسس ميدانية مرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة".

تم التطرق في الفصل الأول إلى الأسس النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية، وعند تحليلها تم الوصل إلى أن عملية المراجعة الخارجية تنقسم إلى ثلاثة عناصر أو جوانب يجب توفرها عند إجراء عملية مراجعة الحسابات والتقرير عنها وهي:

- الجانب النظري البحت المتمثل في ماهيتها من حيث تعريفها، فروضها، أهميتها وأهدافها ومعاييرها؛

- والجانب الفني المتعلق بالشخص القائم بعملية المراجعة من حيث مؤهلاته، حقوقه وواجباته ومسؤولياته، واستخدامه للمعاينة الإحصائية وغير الإحصائية عند جمع أدلة الإثبات التي يرتكز عليها لتكوين رأيه حول القوائم المالية والتقرير عنها؛

- وجانب ميداني متمثل في قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة الذي يسهل أو يصعب مهمة المراجع، كما يمكن أن يدفعه إلى رفض إجراء عملية المراجعة، عند قيامه بتقييم هذا الأخير.

وعليه تم **قبول الفرضية الأولى** التي نصت على أن "**المراجعة الخارجية ترتكز على أسس نظرية المتمثلة في الجانب النظري، وعلى أسس فنية متمثلة في المراجع نفسه وعلى أسس ميدانية متمثلة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة".**

الفرضية الثانية: "لقد نجحت الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي"

من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا إلى رفض هذه الفرضية، حيث إن معظم أفراد عينة الدراسة يفضلون الطريقة البديلة التي كان من المفروض أن تختارها الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة وهي تبني المعايير الدولية مباشرة بموجب قانون بدل من التبني الضمني عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، لما ينتج عن التبني مباشرة من كتب ومراجع أساسية، وعلى رأسها نصوص معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) وتفسيراتها (SIC/IFRIC).

فالنظام المحاسبي المالي واجه عدة صعوبات عند تطبيقه، منها نقص المراجع ونقص التكوين، التأخر في إصدار مذكرات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، جعل القوائم المالية أكثر عرضة للتحفظات من طرف المراجعين القانونيين، التكوين المتاح كان غير كافيا ومكلفا،كما أثبت تحليل نتائج الاستبيان أن المهتمين بالمحاسبة (المهنيين و الأكاديميين) في الجزائر، غير راضين عن النظام المحاسبي المالي، وفي رأيهم لم يحقق الأهداف المرجوة من تطبيقه، ويوافقون على ضرورة تحيينه كونه بني اعتمادا على المعايير الدولية للمحاسبة لسنة 2004 ولم يراع لا المعايير (IAS) المعدلة، ولا المعايير (IFRS) الجديدة، ولهذا تم رفض الفرضية المقترحة واعتماد الفرضية البديلة: " **لم تنجح الجزائر في تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي**".

الفرضية الثالثة: " لا توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)"

من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا إلى أن أفراد عينة الدراسة اتفقوا على ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية لتعزيز الإصلاح المحاسبي خاصة بعد التبني الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي، حيث أجمعوا على إصلاح المحاسبة والمراجعة معا، وأن هناك تماثلا بين المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق حيث ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 على أن من أهداف المدقق هو التأكد من أنه تم إنجاز القوائم المالية وفق إطار مقبول لإعداد القوائم المالية، كما تم الاتفاق على أن المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تطوير مهنة المراجعة، وأنها تقلل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين على المستوى المحلي أو الدولي، وعليه تم رفض الفرضية الثالثة التي نصت على **عدم وجود الحاجة لتكييف النظام المحاسبي للمعايير الدولية للتدقيق**، واعتماد الفرضية البديلة " **توجد حاجة لتكييف النظام المحاسبي للمعايير الدولية للتدقيق**".

الفرضية الرابعة: "لا يوجد أي توافق بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)".

من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا إلى إثبات خطأ هذه الفرضية، حيث تبين أن المراجعة القانونية في الجزائر متوافقة إلى حد مقبول مع المعايير الدولية للتدقيق، خاصة بعد إصدار معايير تقارير محافظ الحسابات سنة 2013 والمعايير الجزائرية للتدقيق سنة 2016.

أكد أفراد عينة الدراسة على أن الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات الصادرة عن وزير الاقتصاد سنة 1994 مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق، وأن الأربعة معايير الجزائرية للتدقيق الصادرة سنة 2016 هي نفسها أربعة معايير من المعايير الدولية للتدقيق بالاسم والرقم والمحتوى ، كما اتفق أفراد عينة الدراسة على أن بعض أحكام مواد

القانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة، تصب في بعض المعايير الدولية للتدقيق. ومن هنا يمكن القول بأن المراجعة القانونية في الجزائر متوافقة جزئيا مع المعايير الدولية للتدقيق، لذلك تم رفض الفرضية المقترحة، واعتماد الفرضية البديلة: " **يوجد تقارب جزئي بين المراجعة القانونية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)**".

الفرضية الخامسة: "الطريقة المناسبة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) هي تبني جزء منها كما هي وتطوير محليا معايير تدقيق متوافقة مع الجزء الباقي"

تم قبول هذه الفرضية لأن معظم أفراد عينة الدراسة اختاروا من بين الطرق الممكنة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق هي تبني جزء من المعايير الدولية للتدقيق وتطوير محليا معايير متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق الباقية، ولهذا تم قبول الفرضية الخامسة التي نصت على أن "**الطريقة المناسبة لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) هي تبني جزء منها كما هي وتطوير محليا معايير تدقيق متوافقة مع الجزء الباقي**".

وكما تمت الإشارة في الدراسة التطبيقية، أنه لو اقتصرت الدراسة على الخبراء المحاسبين وتم استجواب نفس أفراد عينة الدراسة الحالية من خبراء محاسبين فقط، ليتم رفض هذه الفرضية واعتماد طريقة أخرى وهي التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق والتخلي عن المعايير المحلية، ويمكن تدعيم رأيهم بعد تبني الجزائر في أكتوبر 2016، أربعة معايير دولية أخرى للتدقيق.

3.النتائج العامة للدراسة

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية والعملية للمراجعة، ثم عرض الإطار المفاهيمي والتنظيمي للمعايير الدولية للتدقيق، بالإضافة إلى تقييم التبني الضمني للجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا التطرق إلى الطرق المتاحة لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق، ثم القيام بدراسة مسحية لآراء عينة من المهنيين و الأكاديميين المختصين في المجال، توصلنا إلى النتائج التالية:

– كان من الأحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة كاملة بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، لما ينتج عن ذلك من مراجع أساسية للمهنيين والأكاديميين، وكذا كتب المحاسبة الأجنبية للدول التي تبنت المعايير مباشرة وألفت كثيرا من المراجع، بالإضافة إلى استعمال المواقع الإلكترونية لبحث أي مشكلة في المعايير الدولية للمحاسبة.

– واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات بسبب نقص المراجع ونقص التكوين، وذلك راجع لعدم القيام بالتكوين حول النظام المحاسبي المالي قبل تطبيقه، وحتى التكوين الذي قام به المصف الوطني للخبراء المحاسبين قبل حله كان غير كاف، وكذا التأخر في إصدار مذكرات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي

– جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة يصعب استيعابها مثل الضرائب المؤجلة، الإيجار التمويلي، الحسابات المدمجة، القيمة العادلة، المقاربة بالمكونات...إلخ، وهنا نعود مرة أخرى إلى نقص المراجع ونقص التكوين قبل التطبيق.

– أول تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية أكثر عرضة للتحفظات عند تدقيقها من طرف المراجعين القانونيين (محافظي الحسابات)، ورجع ذلك إلى المحاسبين الذين أعدوا الحسابات السنوية لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي، مرتكبين أخطاء بسبب المفاهيم الجديدة من جهة، كما أن محافظ الحسابات، وحتى يحمي نفسه، لجأ إلى المصادقة بتحفظات على كل ما هو جديد.

– تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى وجود تعارضات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أثرت سلبا على عمل المهنيين، وذلك لأن مفتشي الضرائب لم يقوموا بالتدريب على النظام المحاسبي المالي إلا بعد سنة من تطبيقه وبالتالي رفضوا بعض المعالجات الجديدة.

– أهم مشكل في بيئة المحاسبة في الجزائر هي الصعوبات الجبائية التي وافقت اعتماد النظام المحاسبي المالي، فالإصلاح المحاسبي لم يرافقه إصلاح في النظام الجبائي الجزائري.

– مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني هو أساس اختلاف المحاسبة و الجباية في الجزائر، لكون النظام الجبائي يعتمد على الجانب القانوني للمعاملات الاقتصادية، بينما تبحث المحاسبة عن الجوهر الاقتصادي لها للتعبير أكثر عن وضعية و أداء المؤسسة.

– النظام المحاسبي المالي أصيب بالتقادم نسبيا كونه بني على معايير المحاسبية الدولية قبل سنة 2005، ودخل حيز التطبيق سنة 2010، وإلى غاية 2016 لم يراع بعد المعايير (IAS) المعدلة ولا المعايير (IFRS) الجديدة.

– لم يحقق النظام المحاسبي المالي كل الأهداف المرجوة من تطبيقه كمواكبة التطورات الحاصلة في المحاسبة ولا الارتقاء بالمحاسبة وبالمهنة في الجزائر إلى المستوى الدولي، لأن المفاهيم التي جاء بها لايمكن تطبيقها في الواقع، ولا حتى نظريا مثل المقاربة بالمكونات، القيمة القابلة للاهتلاك، مصاريف التفكيك، القيمة العادلة،...

– الإصلاح المحاسبي في الجزائر في حاجة لمزيد من الوقت حتى يحقق أهدافه، فالمحاسبون الجزائريون لم يستفيدوا فترة زمنية كافية للتأقلم مع التغيير الجذري الذي حصل في المنهج المحاسبي المتبع، و يحتاج الإصلاح المحاسبي إلى مراحل أخرى تأخذ بعين الاعتبار الفوارق بين المؤسسات، فيمكن إرجاع ذلك إلى:

- طول مدة العمل بالمخطط المحاسبي الوطني و ترسيخ أبجدياته لدى المهنيين؛
- الاختلاف الجذري بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي؛
- عدم الإطلاع على المعايير الدولية للمحاسبة حتى تم إقرار النظام المحاسبي المالي؛

بعد التبني الضمني لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، ورغم المشاكل والصعوبات الناجمة، أصبح من الضروري التفكير في المعايير الدولية للتدقيق، حيث لا يمكن إصلاح مهنة المحاسبة دون إتباعها بإصلاح في المراجعة، فتبين أن الجزائر اتجهت نحو المعايير الدولية للتدقيق وذلك لأن:

- المعايير الدولية للتدقيق تحظى بالقبول العام على المستوى الدولي؛
- عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسات، يطمئن لها ملاك المؤسسات والمستثمرون وتساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة المعنية؛
- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي، وبالتالي تتاح فرص العمل في مجال التدقيق داخل أو خارج الوطن؛
- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية في الجزائر يعتبر مظهرا من مظاهر انفتاحها على العالم والارتقاء بالمهنة إلى المستوى الدولي، مما يشجع جلب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية؛
- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة سواء في الجامعات أو مراكز التكوين المهني؛
- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

– تبين أن أصحاب المهنة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ينجزون مهام المراجعة معتمدين على الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر diligences professionnelles du commissaire aux comptes الصادرة بالقرار رقم 94/SPM /103 المؤرخ في 94/02/02 والتي استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

– التوصيات المذكورة متوافقة بنسبة كبير مع مضمون المعايير الدولية للتدقيق، لكنها بحاجة هي الأخرى إلى تحيين أو تحدي كونها أعدت سنة 1994 وسايرت المخطط الوطني للمحاسبة والقانون 81-09 الذي ألغي بعد صدور القانون البديل 10-01، ويمكنها أن تصبح مرجعا أساسيا في مهام التدقيق لم تتم إعادة صياغتها بما يتماشى مع النظام المحاسبي المالي، والقانون 10-01 وكذا المعايير الدولية للتدقيق.

– بعد تبني الجزائر لأربعة معايير دولية للتدقيق في فيفري 2016، وتبنيها لأربعة معايير دولية للتدقيق أخرى في اكتوبر 2016، تبين أن الجزائر متجهة نحو التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق، كما تنبأ به الخبراء المحاسبون المستجوبون، رغم أن أفراد عينة الدراسة في مجملهم اتفقوا على أن الجزائر ستتبنى جزء من المعايير الدولية للتدقيق وتطور محليا الجزء الباقي.

4– التوصيات:

خلص البحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، تسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة وليس ضمنيا حتى يتم التحرر من قيود ومواد القانون 11/07 الذي لم ينص في أي مادة على استعمال المعايير الدولية للمحاسبة.

- يحتاج ممارسي المهنة إلى فهم معايير المحاسبة الدولية وربطها بالنظام المحاسبي المالي، ولا يلجؤون لها إلا بموجب قانون واضح يحثهم على استعمالها.

- يجب تدعيم الممارسات المهنية من خلال إيضاح المفاهيم و تبسيطها من طرف الأكاديميين.

- ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين و الهيئات المنظمة للمهنة، والجامعات.

- تفعيل دور الإعلام الاقتصادي، من خلال إرساء ثقافة لدى مستخدمي القوائم المالية تساعد على فهم مهمة المحاسب و التطورات الحاصلة في بيئة المحاسبة في العالم بغرض تضييق فجوة التوقعات.

- يجب أن يتم تحديث النظام المحاسبي المالي من خلال مواكبة التغيرات على المستوى الدولي، فالهيئات المهنية الدولية تواصل جهودها وتطرح العديد من الأفكار دوريا، وفي هذا الإطار، مجلس معايير المحاسبة الدولية يسعى إلى إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 14)، " الحسابات المؤجلة المنتظمة" وإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)، " الإيراد من العقود مع العملاء"، بينما النظام المحاسبي المالي مبني على معايير سنة 2005.

- في مجال المراجعة، من الأحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية للتدقيق مباشرة بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق قانون آخر حتى لا تصاب بالتقادم هي الأخرى مثل النظام المحاسبي المالي، وبهذه الطريقة أي تعديل يطرأ على أي معيار دولي للتدقيق، يطرأ هو الآخر، على المعيار الجزائري للتدقيق المماثل له.

5.آفاق الدراسة

اهتمت هذه الدراسة بتقييم التبني الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من طرف الجزائر عن طريق تطبيق النظام المحاسبي، وبينت أن المراجعة في الجزائر متوافقة جزئيا مع المعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي تبني معايير التدقيق الدولية لا يكون له انعكاسات سلبية مثل ما حدث للنظام المحاسبي المالي، والدراسات المستقبلية المكملة لهذه الدراسة هي أخذ معيار واحد فقط من معايير التدقيق الدولية، ومحاولة إسقاطه في الواقع المهني بعد دراسته نظريا، ومحاولة معرفة كم معيار دولي أخر للتدقيق يدخل في الدراسة بالضرورة نظرا للتداخل الموجود بين هذه المعايير، وهكذا يتمكن الباحث أو الباحثون في هذا المجال من معرفة معايير التدقيق واحدا واحدا ومعرفة تأثير بعضهم على البعض.

معايير التدقيق الدولية الممكن اقتراحها لهكذا دراسات هي:

المعيار الدولي للتدقيق رقم 530 " **تقنيات الصبر في التدقيق** "

المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 " **وثائق التدقيق** "

المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 " **التخطيط لتدقيق القوائم المالية** "

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ) الكتب:

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الأردن، 2010.

2- الآلوسي حازم هاشم ، **الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق– الجزء الأول: المراجعة نظريا**، دار الكتب الوطنية، ليبيا، الطبعة الأولى، 2003.

3- أحمد البديوي منصور، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المرجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

4- أمين السيد أحمد لطفي، **اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.

5- أمين السيد أحمد لطفي، **معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.

6- أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤوليات التقرير**، الدار الجامعية، القاهرة، 2009.

7- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2004.

8- ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة– مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005.

9- بن ربيع حنيفة ، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، دار هومة، الجزائر، الجزء الأول، 2010.

10- بوتين محمد ، **المراجعة و مراقبة الحسابات–من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005.

11- بوتين محمد ، **المحاسبة المالية والمعايير المحاسبة الدولية دروس و تطبيقات**، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.

12- جمعة أحمد حلمي ، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث–الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق–**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

13- جمعة أحمد حلمي ، **دراسات وبحوث في التدقيق و التأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

14- جمعة أحمد حلمي ، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، من الكتاب الأول إلى الكتاب العاشر، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009.

15- جمعة أحمد حلمي ، **التدقيق ورقابة الجودة (التأكيد–رقابة الجودة–المراجعة–الخدمات ذات العلاقة)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2011.

16- جمعة أحمد حلمي ، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

17- جمعة أحمد حلمي ، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

18- جودت عزت عطوي، **أساليب البحث العلمي: مفاهيمه، أدواته – طرقه الإحصائية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 01، الأردن ،2009

19- جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

20- حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة– مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الأولى، 2007.

21- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة – الاطار النظري و الاجراءات العملية–**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الجزء الأول، 2009.

22- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة – الاطار النظري و الاجراءات العملية–**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الجزء الثاني،2009.

23- حسين القاضي و مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

24- حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

25- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية–**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة، 2007.

26- داود يوسف صبحي، **تدقيق البيانات المالية –تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية–** المنشورات الحقوقية، بيروت، الجزء الأول، 1999.

27- زهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، عمان، 2009

28- زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات** ، دار البداية، عمان، 2009.

29- سلامة رأفت وآخرون، **علم تدقيق الحسابات – النظري**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.

30- سلامة رأفت وآخرون، **علم تدقيق الحسابات – العملي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.

31- شحاتة السيد و آخرون، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

32- شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2009.

33- شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الثاني، 2009.

34- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة – شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية و البريطانية والعربية**، الدار الجامعية، القاهرة، الجزء الأول: عرض القوائم المالية، 2004.

35- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية و والعربية**، الدار الجامعية، القاهرة، الجزء الأول: مسؤوليات المراجع –تخطيط المراجعة، 2004.

36- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية و والعربية**، الدار الجامعية، القاهرة، الجزء الثاني: الرقابة الداخلية – أدلة الإثبات، 2004.

37- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (حالات عملية محلولة)**، الدار الجامعية، القاهرة، الجزء الأول، 2008.

38- طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2006.

39- عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

40- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، القاهرة، 2003.

41- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.

42- عبيد حسين، شحاتة السيد، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

43- علاوي لخضر ، **معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.

44-على عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية – نظرية وتطبيق**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2012.

45- عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، الجزء الأول، 2009.

46- عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، ط1، 1994.

47- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية–**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية، 2009.

48- فتحي رزق السوافري وآخرون، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

49- قدي عبد المجيد: أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والادارية – الرسائل والأطروحات- :دار الأبحاث للنشر والترجمة والتوزيع، الطبعة 01، الجزائر.2009.

50- كتوش عاشور ، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

51- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث، 2008.

52- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

53- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2013.

54- محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل –الاطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي-**، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007.

55- محمد الفيومي محمد وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.

56- محمد سمر الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.

57- محمد سمر الصبان و عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية-**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

58- محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة –تحليل واطار للتطبيق**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2000.

59- محمد نصر الهواري وآخرون، **المراجعة – الأسس العلمية والعملية**، مكتبة قصر الزعفران، القاهرة، 1990.

60- محمد نصر الهواري، أحمد سلطان محمد، **أساسيات المراجعة – دراسة للأصول العلمية والعملية**، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1998.

61- مرعي عصام، أدلة التدقيق الدولية، دار العلم للنشر، بيروت، لبنان، 1996.

62- نظمي إيهاب والعزب هاني ، **تدقيق الحسابات – الإطار النظري**، دار وائل للنشر، عمان، 2012.

63- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2004.

64- وجدي حامد حجازي، **المعايير الدولية للمراجعة – شرح وتحليل**، دار التعليم الجامعي، القاهرة، 2010.

65- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

ب) الأطروحات والمذكرات الجامعية

1- أطروحات دكتوراه

1- العرابي حمزة ، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2013/2012.

2- أيت محمد مراد ، **ضرورة تكييف بئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013"**، أطروحة مقدمةضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014/2013.

3- بكطاش فتيحة ، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011/2010.

4- بن بلغيث مداني ، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004.

5- بن بلقاسم سفيان ، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق عملية العولمة وتطور الأسواق العالمية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009.

6- بودربالة سارة حدة ، **محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، فرع محاسبة، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2014/2013.

7- سعودي بلقاسم ، **نماذج الفحص التحليلي المستخدمة لتحسين كفاءة و فعالية مراجعة الحسابات،** أطروحة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2011/2010.

8- سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر،** أطروحة دكتوراه ل م د، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2014 / 2015.

9- سويسي علي عمر أحمد ، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، شعبة محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011/2010.

10- سيد محمد ، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني،** أطروحة دكتوراه في العوم التجارية، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2014 / 2015.

11- شريفي عمر، "**التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، 2011.

12- صديقي مسعود ، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004

13- غوالي محمد بشير ، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011/2010.

14- مسامح مخطار ، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي،** ما بين الضرورة الاقتصادية و التجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011/2010.

2- مذكرات ماجستير

1- بكيحل عبد القادر ، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2008/2007.

2- خلوف أحمد محمد ، **المراجعة الداخلية في ضل المعايير الدولية الداخلية– في البنوك التجارية الأردنية**، مذكرة ماجستير في علوم التسير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2007/2006.

3- زواق كمال ، **المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010/2009.

4- سفاحلو رشيد، **النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011.

5- صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات**، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

6- عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة**، رسالة ماجستير منشورة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2006.

7- لقيلطي الأخضر، "**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**"، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة 2008، ص90.

8- مازون محمد أمين ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

9- محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2007.

10- نوي الحاج ، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2007 /2008.

ج – المجلات و الجرائد

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، "**بيانات إلزامية العضوية**"، صدرت في أفريل 2004 وتم تعديلها في 10 نوفمبر 2006. المملكة العربية السعودية.

2- أيت محمد مراد ، **الممارسة المحاسبية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، مجلة دراسات اقتصادية، جمعية الاقتصاد السعودية، جامعة الملك سعود، العدد 16، 2010.

3- بامشموس عبد الله أحمد عمر ، **تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب المهني**، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، اليمن، العدد 09، 2010.

4- بن بلغيث مداني ، **إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، الجزائر، العدد 01، 2002.

5- رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2005.

6- ظاهر القشي وحازم الخطيب، **الحاكمية في المؤسسة بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة إربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2006.

7- عزة الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، العدد 05، 2012.

8- كتوش عاشور ، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، الجزائر، العدد السادس، 2009.

9- محمد رمزي جودي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير الحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، الجزائر، العدد 06، 2009.

10- مسامح مختار ، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، الجزائر، العدد 04، 2008.

د – المؤتمرات

1- الوقاد سامي وخالد الخطيب، **موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند البيانات المالية**، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

2- براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي الحالي**، مداخلة ضمن فعالية الملتقى الدولي" النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011.

3- براق محمد، قمان عمر، **أثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم لعلوم الاقتصادية ومخبر التمويل،مالية الأسواق ومالية المؤسسة، الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011.

4- بن بلغيث مداني ، **تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات و افاق، المركز الجامعي بالوادي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

5- بن بلغيت مداني وفريد عوينات، **الاصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييمية**، الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية ومخبر التمويل،مالية الأسواق ومالية المؤسسة، الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011.

6- بن صالح عبد الله، " **دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير المراجعة الدولية**"، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي الأغواط،الجزائر، 20-21نوفمبر2013.

7- بودلال علي ومكيوي المولودة لمريني سمية، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

8- تيجاني بالرقي، **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الاطار العلمي للنظرية المحاسبية**، الملتقى الوطني الاول حول مستجدات الالفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم لعلوم التجارية، الجزائر، 21-22 نوفمبر 2007.

9- تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية**، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

10- جاو حدو رضا وايمان بن قارة، **حقائق عملية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1599 بسكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010.

11- حمادي نبيل، **محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط الى النظام**، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وأليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14-15 أكتوبر 2009.

12- حميداتو صالح، بوقفة علاء ، **"واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل الإصلاح النظام المحاسبي"**، الملتقى الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، جامعة الوادي، 05-2013/05/06.

13- حوري زينب ، **التدقيق بين الماضي و الحاضر**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1599 بسكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010.

14- خيري عبد الكريم وعياد السعدي، **مدى فعالية المراجعة الخارجية في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي SCF**، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، مخبر الدراسات في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 04-05 ديسمبر 2012.

15- راتول محمد وبن صالح عبد الله، **أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير المنهجية المحاسبية في ظل الاتجاهات المعاصرة لمهنة المحاسبة**، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، مخبر الدراسات في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 04-05 ديسمبر 2012.

16- رحال سمية ومداحي محمد، **مهنة المراجعة بين سلوكيات وآداب العمل وإشكالية التخطيط والإشراف** ، الملتقى الوطني الرابع حول " تأهيل مهمة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013.

17- رحيم حسين وزوينة بن فرج ، **إشكالية الإبداع و الإصلاح المحاسبي في الدول العربية –حالة الجزائر–**، الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم لعلوم الاقتصادية ومخبر التمويل،مالية الأسواق ومالية المؤسسة، الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011.

18- ريحان الشريف وفارح زهوة، **مشروع SCF الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،قسم العلوم التجارية، الجزائر، 21-22 نوفمبر 2007.

19- زياد هاشم السقة، **متطلبات التدقبق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)**، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات –الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الاداء المالي وتحديات الأداء البيئي–، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 22-23 نوفمبر 2011.

20- سايج فايز، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13 – 14 ديسمبر 2011.

21- عطاء الله أحمد الحسبان، **مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية**، المؤتمر الثالث، " الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول"، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة، الأردن، 29/28 أفريل 2009.

22- عمورة جمال ، **ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)**، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

23- قوجيل محمد وبن مالك محمد حسان، **تأثر التوافق بين عملية الاصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحكومة على جودة الافصاح في المؤسسات الجزائرية**، الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم لعلوم الاقتصادية ومخبر التمويل،مالية الأسواق ومالية المؤسسة، الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011.

24- لعماري أحمد ، **الاصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010.

25- مقراني عبد الكريم وعمر قمان، **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

26- محمد أبو نصار، **تبني معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق –التجربة الأردنية–**، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

27- مقدم عبيرات ورشيدة خالدي، **حكومة الشركات كالية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول اليات حكومة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير و بالاشتراك مع مخبر متطلبات تأهيل وتنمية الاقتصاديات النامية في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.

28- هلالي حسين مصطفى ، **المعايير الحاسبية الدولية (الجذور –الحصاد–المستقبل)**، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد ورشة عمل إبداعات محاسبية، المنعقد بالشراقة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006.

هـ- القوانين و التنظيمات:

1- الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 110، في 31 ديسمبر 1969.

2- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 107، في 30 ديسمبر 1971.

3- القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 20، بتاريخ 01 ماي 1991.

4- القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 14، في 12 مارس 1995.

5- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون ّ أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24، بتاريخ 17 أفريل 1996.

6- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 56، بتاريخ 29 سبتمبر 1996.

7- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 74، بتاريخ 01 ديسمبر 1996.

8- مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 32، بتاريخ 02 ماي 1999.

9- المرسوم التنفيذي رقم 01-351 مؤرخ في 10 نوفمبر 2001، يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 و المتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 67، بتاريخ 11 نوفمبر 2001.

10- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006، يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس سنة 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 41، بتاريخ 21 جوان 2006.

11- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19، في 25 مارس 2009.

12- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

13- المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره.

14- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره.

15- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره.

16- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

17- اتلمرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية و صلاحياتهم.

18- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

19- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

20- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

21- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة المعهد الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

22- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات.

23- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

24- المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها و آجالها و إرسالها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 30 بتاريخ 01جوان2011.

25- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 و الذي يحدد شروط و كيفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين.

26- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

27- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التدريبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها، صادر بالجريدة الرسمية رقم 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.

28- قرار مؤرخ في 24 جوان2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات ، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30افريل 2014.

29- قرار مؤرخ في 12جوان 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30أفريل 2014.

30- المقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

31- المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

32- Décision N° 103/SPM/94, Relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

a- Ouvrages

1- Amar Kaddouri A ahmed Mimeche : **cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition, Alger, 2009.

2**–** Barbe Odile et Laurent Didelot, **Maîtriser les IFRS**, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2009

3- Bernard Apothéloz, Alfred Stettler , Vincent Dousse : **maitriser l'information comptable –théorie comptable et théorie des comptes**-, presses polythechnique et universitaires romandes, Berne, sixième édition, 2007.

4- Bernard Raffournier et autres : **comptabilité internationale** , librerie Vuibert, Paris, 1997.

5-Caura Barszez et Hubert Kernéis : **le guide des cabinets d'audit et d'expertise–comptable**, les éditions du Management, Paris, 4éme édition, 2008.

6- Howard Stettler **Auditing Principles**, Prentice-Hall, New Jersey, 1989

7- Lakhlef brahim, **la bonne gouvernance**, **croissance et developpement**, Edition Dar El Khaldonia, Alger, 2006

8-Mohamed Hamzaoui : **Audit gestion des risques et contrôle interne norme ISA 200**, **215**, **330 et 500**, Pearson Education, Paris, 2005.

9- Rachida Boursali, **Les Normes Comptables du SCF**, Aloulfia Talita, Oran, 2010.

10- Robert Obert : **pratique des normes ISA/IFRS**, Dunod, Paris, 2003.

11- Robert Obert : **le petit IFRS**, Dunod, Paris, 2011.

12- Stéphane Brun : **guide d'application des normes IAS/IFRS**, BERTI édition, Alger, 2011.

13- Wolfagang Dick et Frank Missonier-Piera : **comptabilité financière en IFRS**, PEARSON Education, Paris, 2009.

14- GERMOND bernard, **Audit financier**, Dunod, Paris, France,1991.

15-Couret A &J.Lgalens&H.Penan, **la certification**: collection que- sais-je, Paris, 2007.

16-HAMINI Allel, **le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**, OPU, ALGER, 1993.

17-HADJ ALI SAMIR, **le commissiaire aux compte** : caractéristiques et missions, revue algérienne de comptabilité et audit, société nationale de comptabilité n°03, 3eme trimestre, 1994.

18- Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit**, Berti Eédition , Alger, 2005.

19-SAADI N-E et A. Mazouz, **la pratique du Commissariat aux Comptes en algérie** , édition SNC, sans date.

20-Tahar Hadj Sadok, Role, **Diligences et Reponsabilités du Commissaire aux Comptes**, édition Dahlab, Alger, 2007.

20- **Compagne nationale des commissaires aux comptes** CNCC, France, 2007.

b-Sites internet

1- http://www.ifrs.org موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية

2- http://www.ifac.org موقع الإتحاد الدولي للمحاسبيين

3- http://www.cnc.dz موقع المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري

4- http://www.cncc.fr موقع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسي

5- http://ec.europa.eu موقع المفوضية الأوروبية

6 - http://www.socpa.org.sa/ موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

7- http://www.gccaao.org/موقع هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي

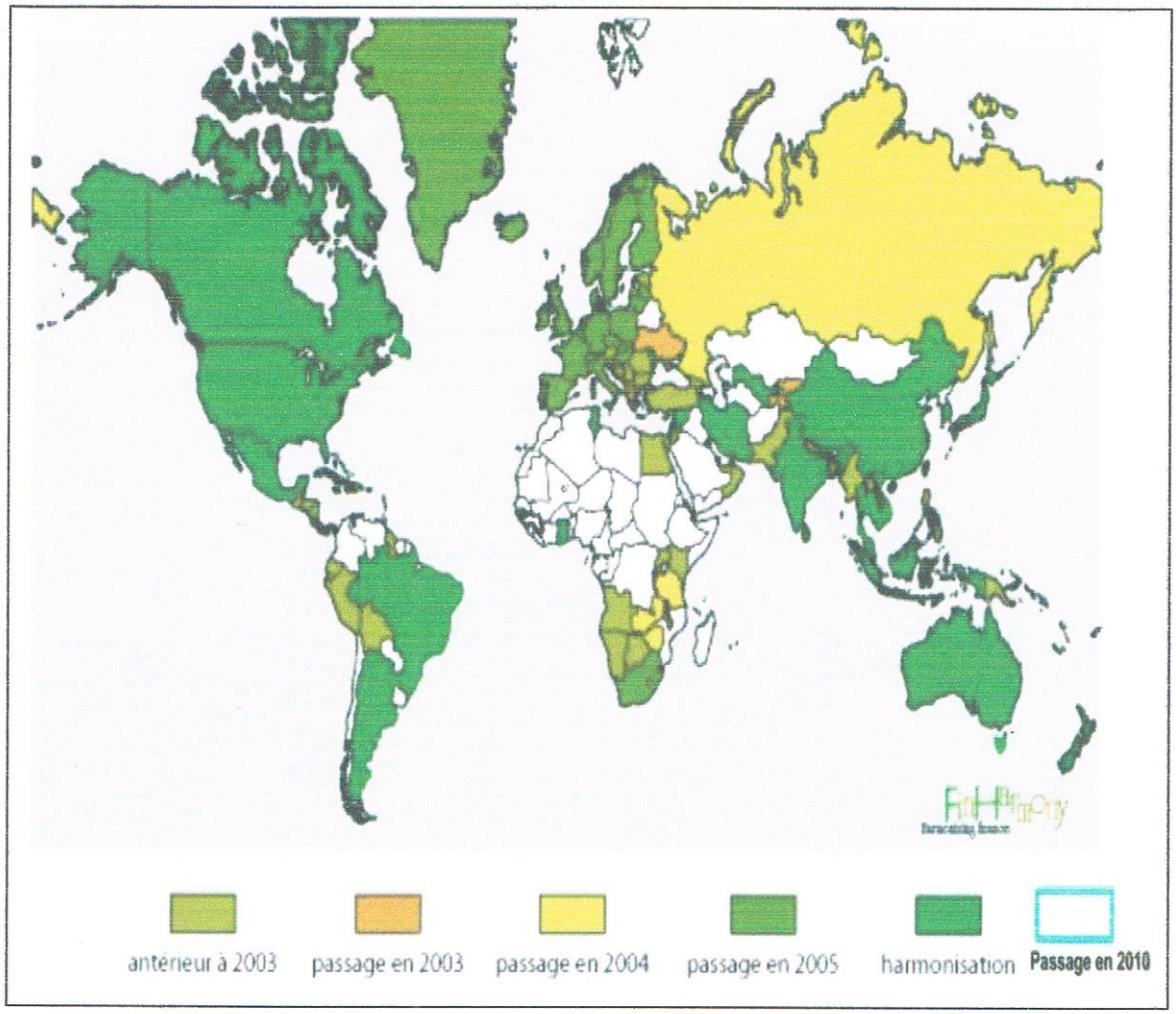
الملاحق

ملحق 1: أسماء الاكاديميين والمهنيين الذين عرضت عليهم الاستبانة للتحكيم

الاسم واللقب	الصفة	مكان العمل
كتوش عاشور	أستاذ	جامعة الشلف
بن عناية جلول	أستاذ محاظر (أ)	جامعة خميس مليانة
سعيداني جمال	أستاذ محاظر (أ)	جامعة خميس مليانة
قدوري عمار	خبير محاسب	ولاية الجزائر
اوجيدة مصطفى	خبير محاسب	ولاية تيبازة
مرحوم محمد الحبيب	خبير محاسب	ولاية مستغانم
طرومة محمد	محافظ الحسابات	ولاية الجزائر
مرسلاب محمد	محافظ الحسابات	ولاية عين دفلى

المصدر: من إعداد الباحث.

ملحق 2: انتشار المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية على المستوى العالمي



Source: Fatiha Souai et Hederik Laloo, "finance internationale & application des normes IFRS en Algérie", journée Vidéo-Conférence de Bruxelles du 17 Avril 2010 sur le système comptable et financier international, cabinet de commissariat aux comptes HSouai et RM Communication, p 12.

ملحق 3: معايير التقارير المالية غير الواردة في النظام المحاسبي المالي

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ صدور المعيار
IFRS 2	المدفوعات على أساس الأسهم	2005/1/1
IFRS 4	عقود التأمين	2005/1/1
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	حل محل IAS35 ابتداء من 2005/1/1
IFRS 6	التنقيب عن الموارد المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	2006/1/1
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	حل محل IAS32 (الافصاحات) ابتداء من 2007/1/1
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	حل محل IAS14 في 2006/11/30
IFRS 9	الأدوات المالية	سيحل محل IAS 39 في 2018/1/1
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	حل محل IAS 28 في 2013/1/1
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2013/1/1
IFRS 12	الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى	2013/1/1
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2013/1/1
IFRS 14	الحسابات المؤجلة المنتظمة	2016/1/1
IFRS 15	الإيراد من العقود مع العملاء	سيحل محل IAS 18 و IAS 11 في 2017/1/1

المصدر: محمد أبو نصار، معايير الأبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2013.

ملحق 4: الدول المتبينة للمعايير الدولية للمراجعة حتى أوت 2012 والأسلوب المتبع في ذلك

عدد الدول	الدولة	استخدام المعايير الدولية للمراجعة بموجب قانون أو تشريع	تبني المعايير الدولية للمراجعة	المعايير الوطنية هي نفسها المعايير الدولية للمراجعة	حالات أخرى
1	Albania			X	
2	Argentina				X
3	Armenia				X
4	Australia			X	
5	Austria				X
6	Azerbaijan				X
7	Bahamas		X		
8	Bahrain				X
9	Bangladesh			X	
10	Barbados		X		
11	Belgium				X
12	Bolivia				X
13	Bosnia and Herzegovina (Republic Srpska)		X		
14	Botswana		X		
15	Brazil				X
16	Bulgaria	X			
17	Cambodia				X
18	Cameroon				X
19	Canada		X		
20	Cayman Islands				**refer note**
21	Chile			X	
22	China			X	
23	Chinese Taiwan				X
24	Colombia				X
25	Costa Rica	X			
26	Cote D'Ivoire				X
27	Croatia				X
28	Cyprus	X			
29	Czech Republic		X		
30	Denmark			X	
31	Dominican Republic		X		
32	Egypt				X

X				El Salvador	33
			X	Estonia	34
X				Fiji	35
	X			Finland	36
	X			France	37
		X		Georgia	38
	X			Germany	39
X				Ghana	40
X				Greece	41
		X		Guatemala	42
		X		Guyana	43
X				Haiti	44
			X	Honduras	45
	X			Hong Kong (Special Administrative Region of China)	46
		X		Hungary	47
X				Iceland	48
	X			India	49
X				Indonesia	50
X				Iran (Islamic Republic of)	51
X				Iraq	52
		X		Ireland	53
	X			Israel	54
	X			Italy	55
		X		Jamaica	56
X				Japan	57
	X			Jordan	58
		X		Kazakhstan	59
		X		Kenya	60
	X			Korea, Republic of	61
X				Kosovo	62
X				Kuwait	63
X				Kyrgyzstan	64
			X	Latvia	65
X				Lebanon	66
		X		Lesotho	67
		X		Liberia	68
X				Lithuania	69
		X		Luxembourg	70

X				Madagascar	71
		X		Malawi	72
	X			Malaysia	73
			X	Malta	74
			X	Mauritius	75
	X			Mexico	76
X				Moldova, Republic of	77
X				Mongolia	78
X				Montenegro (Republic of)	79
X				Morocco	80
		X		Namibia	81
X				Nepal	82
	X			Netherlands	83
		X		New Zealand	84
X				Nicaragua	85
	X			Nigeria	86
	X			Norway	87
	X			Pakistan	88
		X		Panama	89
		X		Papua New Guinea	90
X				Paraguay	91
X				Peru	92
	X			Philippines	93
	X			Poland	94
	X			Portugal	95
			X	Romania	96
X				Russian Federation	97
X				Saudi Arabia	98
X				Senegal	99
		X		Serbia (Republic of)	100
X				Sierra Leone	101
	X			Singapore	102
			X	Slovakia	103
			X	Slovenia	104
		X		South Africa	105
X				Spain	106
X				Sri Lanka	107
		X		Swaziland	108
	X			Sweden	109

	X			Switzerland	110
		X		Tanzania, United Republic of	111
	X			Thailand	112
		X		Trinidad and Tobago	113
	X			Tunisia	114
X				Turkey	115
		X		Uganda	116
X				Ukraine	117
refer note				United Arab Emirates	118
		X		United Kingdom	119
X				United States	120
X				Uruguay	121
X				Uzbekistan	122
X				Venezuela	123
X				Vietnam	124
		X		Zambia	125
		X		Zimbabwe	126
54	**29**	**32**	**11**	**المجاميع الفرعية**	

Source: IFAC member body compliance program, "basis of ISA adoption by jurisdiction", August 2012, p 2-8.
http://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/MBD/Basis-of-ISA-Adoption-by-Jurisdiction-August-2012.pdf 26-04-2013.

بالنسبة للدولة رقم 20 "Cayman Islands"، فلا توجد قوانين أو لوائح في جزر الكايمان* التي تفرض معايير المراجعة ليتم تطبيقها على مراجعة حسابات المؤسسات المدرجة أو غير المدرجة في البورصة، وفي الممارسة العملية، فإن معايير المراجعة التي تطبقها المؤسسات الفردية في حالات معينة تعتمد على المبادئ المحاسبية الموجودة في جزر الكايمان، وتجرى معظم عمليات المراجعة في إطار الولايات المتحدة مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (مبادئ المحاسبة المقبولة عموما) أو IFRS (المعايير الدولية للتقارير المالية). أما معايير المراجعة الموجودة في جزر الكايمان، عادة ما تكون GAAS الولايات المتحدة أو المعايير الدولية للمراجعة.

بالنسبة للدولة 118"United Arab Emirates"، فوفقا لتقرير صندوق النقد الدولي 2007، تتطلب هيئة دبي للخدمات المالية (DFSA) فيما يخص القوائم المالية المراجعة من قبل المراجع، باستخدام المعايير الدولية للمراجعة، معايير هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، أو معايير المراجعة الأخرى المعترف بها من قبل سلطة دبي للخدمات.

---

* جزر كايمان هي إقليم ما وراء البحار البريطانية، تقع في غرب البحر الكاريبي وتتألف من جزر كايمان العظمى وكايمان براك وكايمان الصغرى.

الملحق 5: الاستبيان باللغة العربية

جـــامعـة حســـيبة بن بـــوعلـــي بالشلـــف
كليـة العلـــوم الاقتصـــادية والتجـــارية وعلـــوم التسيير

قســم الـــدراسات العلـــيا تخصص : محاسبة ومالية

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد أطروحة دكتوراه بعنوان:

أهمية تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق(ISA)
في ظل تبنيه لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه تحت العنوان المذكور أعلاه والتي تهدف إلى تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010 وضرورة تكييفه للمعايير الدولية للتدقيق بعد هذا التبني وإبراز مدى التوافق الحالي بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق ثم استنتاج الطريقة المناسبة لجعل هذا التكييف ممكنا ؟

من أجل إتمام هذه الدراسة ، أستسمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع والمساهمة في تحليله من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا من أجل التعرف على آرائكم كمهنيين أو أكاديميين مختصين أو مهتمين بالمحاسبة والتدقيق، قناعة بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة، علما بأن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.
تقبلوا سيدي ، سيدتي ، تشكراتي الخالصة وشكرا.

الطالب : رشيد سفاحلو **الهاتف**: 07 73 48 40 31 **البريد إ** : rachidsef@yahoo.fr

المحور الأول: المعلومات الشخصية

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 30 حتى 40 ☐ من 40 حتى 50 ☐ أكثر من 50 ☐

المؤهل العلمي: دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ليسانس ☐ شهادة مهنية ☐

الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

سنوات الخبرة: أقل من05 ☐ من 05 حتى 15 ☐ من 15حتى 25 ☐ أكثرمن25 ☐

الإطلاع على المعاييرISA سطحي ☐ مقبول ☐ جيد ☐ ممتاز ☐

المحور الثاني : تقييم تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) عن طريق النظام المحاسبي المالي بعد 06 سنوات من تطبيقه

س	العبـــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير م بشدة
1	بما أن الجزائر اختارت المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) كان من الأحسن أن تتبناها كاملة كما هي بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي.					
2	لو تبنت الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بموجب قانون لاعتبرت نصوصها وكتب المحاسبة الأجنبية مراجع هامة للمحاسبين والأكاديميين					
3	تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى ارتقاء المحاسبة إلى المستوى الدولي ويساعد الأجانب على فهم القوائم المالية للمؤسسات ويشجع على جلب الاستثمار الأجنبي.					
4	واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات سببها نقص المراجع ونقص التكوين					
5	التكوين الذي قام به مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين قبل حله حول المعايير الدولية للمحاسبة كان غير كافي ومكلفا.					
6	صعوبة أول تطبيق تمثلت في التأخر في إصدار مذكرات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.					
7	جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة يصعب استيعابها مثل الضرائب المؤجلة، الحسابات المدمجة، القيمة العادلة، مصاريف التفكيك، المقاربة بالمكونات، الأدوات المالية، خسارة القيمة ... إلخ					
8	بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الصعوبات المذكورة مازالت موجودة.					
9	تطبيق للنظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية، عند تدقيقها، أكثر عرضة للتحفظات من طرف المراجعين القانونيين (محافظي الحسابات).					
10	تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى وجود تعارضات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أثرت سلبا على ممارسات المهنيين.					
11	بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، أصبح من الضروري تحيينه لأنه بني على معايير المحاسبة الدولية لسنة 2005 ولم يراع المعايير(IAS) المعدلة ولا المعايير (IFRS) الصادرة منذ 2005 حتى 2016.					
12	بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، تبين أنه لم يحقق الأهداف المرجوة منه كمواكبة تطورات المحاسبة على المستوى الدولي والرقي بالمحاسبة وبالمهنة في الجزائر إلى المستوى الدولي					
13	كونك أكاديميا مهتما بالمحاسبة أو مهنيا ممارسا لها، تبين لك بعد 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، أنك غير راض عنه.					

ملاحظة: إذا كانت لديكم أي إضافة في هذا المحور، يرجى ذكرها

.....

.....

المحور الثالث : ضرورة تكييف النظام المحاسبي للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) خاصة بعد تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)

س	العبـــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المعايير الدولية للتدقيق تحظى بالقبول العام من طرف المدققين ومن طرف المؤسسات محل التدقيق ومن طرف مستخدمي تقارير المدقق.					
2	المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان.					
3	المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي.					
4	المعايير الدولية للتدقيق تساعد في تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات.					
5	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية يعبر عن انفتاح الجزائر على العالم والارتقاء بالمهنة إلى المستوى الدولي					
6	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم مهنة التدقيق في الجزائر وممارستها.					
7	المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق					
8	المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لاحتياجات ومتطلبات الاقتصاد الوطني.					
9	بما أن الجزائر تبنت ضمنيا المعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي، فعليها تكييفه للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال عملية الاصطلاح.					
10	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة					
11	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجعة في الجزائر مع الممارسات الدولية مما يحفز على جلب الاستثمارات الأجنبية.					

ملاحظة: إذا كانت لديكم أي إضافة في هذا المحور، يرجى ذكرها

.....

.....

المحور الرابع : مدى التوافق والتقارب بين القوانين المنظمة للمراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)

س	العبـــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الواجبات المهنية أو معايير الأداء المهني في الجزائر (الـ 6 توصيات) Diligences professionnelles du commissaire aux comptes الواردة بالقرار 103/ SPM /94 مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق.					
2	محتوى التوصية الأولى: قبول العهدة والدخول في العمل يتقارب مع محتوى المعيار الدولي للتدقيق ISA300					
3	محتوى التوصية الثانية من الواجبات المهنية: تكوين ملفات العمل يتقارب مع المعيار الدولي للتدقيق ISA230					
4	محتوى التوصية الرابعة: التصريح بالأعمال الجنحية والمادة 715-10 من القانون التجاري "الإبلاغ عن **المخالفات والأخطاء"** يتقاربان مع المعيار الدولي للتدقيق ISA240 مسؤولية المدقق المتعلقة بالغش.					
5	محتوى التوصية الخامسة: (Démarche du C.A.C) مسار محافظ الحسابات يتقارب مع المعيار ISA 250 مراعاة القوانين والأنظمة ومع المعيارISA 315 تحديد الاختلالات من خلال فهم المؤسسة وبيئتها ومع المعيارISA 530 أخذ عينات التدقيق					
6	المادة 23 من القانون 10-01 " إعلام المسيرين بما يهدد استمرار المؤسسة" متوافقة جزئيا مع المعيارISA570					
7	المادة 23 من القانون 10-01: "يبدي محافظ الحسابات رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية"متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 265 إبلاغ عن الضعف في الرقابة الداخلية					
8	المادة 30 من القانون 10-01: "إبلاغ محافظ الحسابات لجنة مراقبة النوعية بتعيينه" متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA220 رقابة النوعية عند التدقيق					
9	المادة 32 من القانون 10- 01 "طلب معلومات لمؤسسات مرتبطة بالشركة" والمادة 23 من القانون 10-01" فحص محافظ الحسابات الاتفاقيات المنظمة" متوافقتان جزئيا مع المعيار الدولي للتدقيق ISA550					
10	المادة 35 من القانون 10-01 "يزاول محافظ الحسابات مهمته مراعيا معايير التدقيق" ويقصد بها المعايير(ISA)					
11	- المعايير الجزائرية للتدقيق: NAA 210-505-560-580 الصادرة بالقرار رقم 02 في 2016/2/4 هي نفسها المعايير الدولية: ISA 210-505-560-580					
12	محتوى معيار تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية الوارد بالمرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 يتوافق مع محتوى المعايير الدولية للتدقيق: ISA 700-705-706-710					

ملاحظة: إذا كانت لديكم أي إضافة في المحور الرابع، يرجى ذكرها

.....

.....

المحور الخامس:الطريقة المثلى لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق(ISA)

اختر **طريقة واحدة فقط** تراها مناسبة في نظرك لتكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق

الرقم	الطرق المتاحة	الاختيار
1	يمكن للجزائر أن تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق (ISA) كما هي دون تعديلها بموجب قانون ربحا للوقت المستغرق في تطوير معايير محلية وتفاديا للاختلافات.	
2	يمكن للجزائر تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق(ISA) بتطوير معايير محلية متوافقة معها كما فعلت مع معايير تقارير محافظ الحسابات (المرسوم التنفيذي 11-202).	
3	يمكن للجزائر تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق(ISA) بتبني بعض المعايير منها كما هي وتطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الباقية	
4	يمكن للجزائر تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق(ISA) بتبنيها كلها مع تعديلها وتكييفها للبيئة والقوانين الجزائرية.	
5	يمكن للجزائر تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)بإعادة صياغة الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات (التوصيات الست (06)) الصادرة سنة 1994 بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي ومع المعايير الدولية للتدقيق (ISA).	

ملاحظة: إذا كانت لديكم أي إضافة في هذا المحور، يرجى ذكرها

.....

.....

شكرا جزيلا

الملحق 6: الاستبيان باللغة الفرنسية

Université Hassiba Ben Bouali de Chlef
Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion

Département des études supérieurs
Spécialité: Comptabilité et finances

Questionnaire en vue de la préparation d'une thèse de doctorat intitulée :

Importance d'adaptation du système comptable financier Algérien aux normes internationales d'audit (ISA) à l'ombre de son adoption des normes comptables internationales (IAS/IFRS)

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat, sus intitulée qui a pour but d'évaluer l'adoption des normes comptables internationales en Algérie par la mise en œuvre du système comptable financier depuis 2010 et la nécessité de son adaptation aux normes internationales d'audit après cette adoption et par la suite faire apparaitre l'harmonisation existante entre l'audit légale en Algérie et les normes internationales d'audit pour en déduire finalement, la méthode adéquate qui permet de rendre cette adaptation possible.

Pour finir cette étude, je vous pris de participer à l'enrichissement de ce sujet et d'apporter votre collaboration à son analyse par la réponse aux questions posées et donner votre avis de professionnelle ou académique spécialisé ou intéressé par la comptabilité et l'audit.

Comptant sur votre sincérité et objectivité avec lesquelles vous allez répondre, je vous assure que vos réponses seront traitées dans le secret absolu et ne seront utilisées que dans la recherche scientifique.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, mes sincères considérations et mes profonds remerciements.

L'étudiant: Seffahlou Rachid **Mob**: 0773484031 **E-mail**: rachidsef@yahoo.fr

Premier Axe : Informations personnelles :

Sexe : Masculin ☐ Féminin ☐

Age : moins de 30 ans ☐ entre 30 et 40 ans ☐ entre 40 et 50 ans ☐ plus de 50 ☐

Diplôme obtenu: Doctorat ☐ Magistère ☐ Licence ☐ Diplôme professionnel ☐

Fonction actuelle: Prof. Universitaire ☐ CAC ☐ Expert.C ☐

Années d'ancienneté: moins de 5 ☐ entre 5 et 15 ☐ entre 15 et 25 ☐ plus 25 ☐

Connaissance des ISA: Légère ☐ Moyenne ☐ Bonne ☐ Excellent ☐

2em Axe :Evaluation de l'adoption en Algérie des normes (IAS/IFRS) par l'intermédiaire du (SCF) après 06 ans d'application

n°	Veuillez cocher la case appropriée	Très en accord	en accord	neutre	En Désaccord	Très En Désaccord
1	Du moment ou l'Algérie a choisi les normes comptables internationales, elle aurait du les adoptées toutes par une lois que les adoptées implicitement par la mise en œuvre du SCF					
2	Si les normes ont été adopté directement, tout leurs textes et les ouvrage de comptabilité étranges auraient formé une importante documentation pour les comptables et les prof					
3	L'adoption des normes entraine l'évolution de la comptabilité au niveau international et permet aux étrangers de comprendre les E.F de nos sociétés et attire l'investissement					
4	Le SCF a rencontré des difficultés causées par le manque de formation et l'absence de documentation le concernant					
5	La formation sur les normes (IAS/IFRS) faite par le conseil de l'ordre avant sa dissolution était insuffisante et couteuse					
6	La difficulté de la première application a été causé par le retard d'élaboration des notes méthodologiques de passage PCN - SCF					
7	Le SCF a introduit des concepts nouveaux difficile assimiler tel que l'impôt différé, la location financement, les comptes consolidés, la juste valeur, les frais de démantèlement, l'approche par composants, etc….					
8	Apres 06 années d'application du SCF, les difficultés suscitées, existent toujours					
9	La première application du SCF a rendu les états financiers plus susceptibles aux réserves lors de leur contrôle légal par les auditeurs					
10	L'application du SCF a entrainé des contradictions entre les règles comptables et les règles fiscales qui ont perturbé les pratiques comptables.					
11	Apres 06 années d'application du SCF, il est nécessaire de le mettre à jour, car il a été élaboré sur les normes publiées en 2005 et depuis il n'a pas pris en considération les normes (IAS) refaites ni les normes (IFRS) publiées entre 2005 et 2016					

12	Apres 06 années d'application du SCF, il a montré qu'il n'a pas réalisé les objectifs espérés de son application					
13	En tant qu' académique spécialisé ou intéressé par la comptabilité, ou en tant que professionnelle de la comptabilité, et après 06 années d'application du SCF, vous n'êtes pas satisfait de ce dernier					

N.B : si vous avez des suggestions concernant ce chapitre, n'hésiter pas à les signaler

……

3em Axe : Nécessité d'adaptation du système comptable Algérien aux normes internationales d'audit (ISA) après son adoption des normes (IAS/IFRS)

n°	Veuillez cocher la case appropriée	Très en accord	en accord	neutre	En désaccord	Très En désaccord
1	Les normes (ISA) sont généralement acceptées par les auditeurs, les sociétés audités et par les utilisateurs du rapport d'audit					
2	Les normes (ISA) aide les utilisateurs du rapport d'audit a prendre les décision en toute confiance et tranquillité.					
3	Les normes internationales d'audit diminue les écarts entre les pratiques des auditeurs externes en Algérie et dans le monde					
4	les normes internationales d'audit aident à transformer l'audit externe d'un simple art ou technique à une science généralement admise					
5	L'utilisation des normes (ISA) en audit est considérée comme un aspect d'ouverture vers le monde et attire l'investissement étranger					
6	L'application des normes (ISA) en Algérie permet à la fonction d'audit de se développer et d'améliorer l'apprentissage de la comptabilité					
7	Les normes (ISA) aident a développer des normes Algériennes d'audit					
8	les normes internationales d'audit conviennent à l'environnement Algérien après adaptation aux besoins et exigences de notre économie					

9	Puisque l'Algérie a adopté implicitement les normes internationales de comptabilité par l'intermédiaire du SCF, elle doit donc adapter ce dernier aux normes internationales d'audit					
10	Parmi les conditions d'adhésion à l'OMC, l'obligation d'adoption des normes (ISA) à coté des normes comptables (IAS/IFRS)					
11	L'application en Algérie des normes (ISA) à coté des normes (IAS/IFRS) est indispensable a la normalisation de la comptabilité et d'audit en Algérie avec les pratiques internationaux et attire l'investissement etrangé.					

N.B : si vous avez des suggestions concernant ce chapitre, n'hésiter pas à les signaler

……

4em Axe: Harmonisation et convergence existantes entre les lois qui règlent l'audit légal en Algérie et les normes internationales d'audit (ISA)

n°	Veuillez cocher la case appropriée	Très en accord	en accord	neutre	En désaccord	Très En désaccord
1	**Les six (06) recommandations** ou Les diligences professionnelles du CAC fixées par la décision N° 103/SPM/94 sont inspirées des normes internationales d'audit (ISA)					
2	**La recommandation N°1** (Acceptation du mandat et entrée en fonction) est inspirée de la norme ISA 300 planification d'un audit d'E.F					
3	**La recommandation N°2** (Dossiers de travail)est harmonique avec la norme ISA 230 documentation d'audit					
4	**La recommandation N°4** (déclaration des faits délictueux et l'art 715-10 du code de commerce sur les fraudes concordent avec la norme ISA 240 obligations liées aux fraudes					
5	**La recommandation N°5** (Démarche du CAC) est inspirée des normes ISA 250-315-320-530					
6	Le CAC signale toute insuffisance qui menace la continuité (art 23/10-01) converge avec la norme ISA 570 continuité d'exploitation					

7	L'avis du CAC sur les procédures de contrôle internes(art 23/10-01) converge avec la norme ISA 265 : communication des faiblesses du contrôle internes à la direction					
8	La notification de la nomination du C.A.C à la commission de contrôle qualité (art 30 /10-01) concorde avec la norme ISA 220 : contrôle qualité d'un audit d'états financiers					
9	L'appréciation par le CAC des conventions réglementées (art 23/10-01) et la demande d'informations sur les entreprises liées converge avec la norme ISA 550 parties liées					
10	En exécutant sa mission, le CAC observe les normes d'audit (art 35 /10-01) **c'est à dire** les normes internationales d'audit (ISA)					
11	Les Normes Algériennes d'Audit(Décision du 04/02/2016) NAA210-505-560 et 580 sont les mêmes normes ISA 210 – 505 – 560 et 580					
12	Les normes des rapports du CAC (DE 11-202) convergent avec les normes ISA700-705-710					

N.B :……
……

5em Axe: méthode adéquate pour adapter le système comptable Algérien aux normes internationales d'audit (ISA)

Choisissez une seule méthode que vous croyez adéquate pour adapter le système comptable Algérien aux normes internationales d'audit (ISA)

N°	Méthodes proposées	choix
1	Pour éviter les divergences et gagner le temps nécessaire au développement des normes d'audit locales, l'Algérie peut adopter toutes les normes ISA telles qu'elles sont, par une loi	
2	L'Algérie peut adapter son système comptable aux normes ISA en développant des normes locales harmoniques avec les normes ISA comme le cas des normes des rapports du commissaire aux comptes (Décret exécutif 11-202)	
3	L'Algérie peut adapter son système comptable aux normes ISA en adoptant une partie des normes ISA telles qu'elles sont, et développer des normes locales harmoniques avec le reste des normes	
4	La meilleure méthode d'adapter système comptable Algérien aux normes ISA, est de les adoptants toutes après les avoir adapter aux lois et à l'environnement Algériens	
5	L'Algérie peut adapter son système comptable aux normes ISA en reformulant les diligences professionnelles du commissaire aux comptes (éditées en 1994) en les harmonisant avec le SCF et les normes ISA	

N.B : si vous avez des suggestions concernant ce chapitre, n'hésiter pas à les signaler

……

Merci

الملحق 7: مخرجات برنامج SPSS

[Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو 02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
بما أن الجزائر اختارت المعايير الدولية كان من (IAS/IFRS) للمحاسبة الاحسن أن تتبناها كاملة كما هى بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي	180	3.5667	1.06283	.07922
لو تبنت الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بموجب قانون لاعتبرت نصوصها وكتب المحاسبة الاجنبية مراجع هامة للمحاسبين والاكادميين	180	3.5167	.92438	.06890
تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي الى ارتقاء المحاسبة الى المستوى الدولي ويساعد الاجانب على فهم القوائم	180	3.5000	.82218	.06128

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
بما أن الجزائر اختارت المعايير الدولية كان من (IAS/IFRS) للمحاسبة الاحسن أن تتبناها كاملة كما هي بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي	7.153	179	.000	.56667	.4103
لو تبنت الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة مباشرة بموجب قانون لاعتبرت نصوصها وكتب المحاسبة الاجنبية مراجع هامة للمحاسبين والاكادميين	7.499	179	.000	.51667	.3807
تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي الى ارتقاء المحاسبة الى المستوى الدولي ويساعد الاجانب على فهم القوائم المالية للمؤسسات ويشجع على جلب الاستثمار الاجنبي	8.159	179	.000	.50000	.3791

[Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو 02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات سببها نقص المراجع ونقص	180	3.6111	.88683	.06610
التكوين الذي قام به مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين قبل حله حول المعايير الدولية للمحاسبة كان غير كافيا	180	3.6500	1.07524	.08014
صعوبة اول تطبيق تمثلت في التأخر في اصدار مذكرات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي	180	3.8944	1.01110	.07536
جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة يصعب استيعابها مثل الضرائب المؤجلة، الحسابات المدمجة، القيمة العادلة، مصاريف التفكيك، المقاربة	180	3.6556	.94143	.07017
بعد 6 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الصعوبات المذكورة مازالت موجودة	180	3.1667	1.11616	.08319

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
واجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات سببها نقص المراجع ونقص التكوين	9.245	179	.000	.61111	.4807
التكوين الذي قام به مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين قبل حله حول المعايير الدولية للمحاسبة كان غير كافيا ومكلفا	8.110	179	.000	.65000	.4919
صعوبة اول تطبيق تمثلت في التأخر في اصدار مذكرات الانتقال من المخطط المحاسبى الوطنى الى النظام المحاسبى المالي	11.869	179	.000	.89444	.7457
جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة يصعب استيعابها مثل الضرائب المؤجلة، الحسابات المدمجة، القيمة	9.342	179	.000	.65556	.5171
بعد 6 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الصعوبات المذكورة مازالت موجودة	2.003	179	.047	.16667	.0025

Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو 02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
(أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي جعل	180	3.5000	.98876	.07370
تطبيق النظام المحاسبي المالي ادى الى	180	3.1778	.94044	.07010
(بعد 6 سنوات من تطبيق النظام	180	4.5278	.72798	.05426
بعد 6 سنوات من تطبيق النظام	180	3.5278	1.04871	.07817
كونك أكاديميا مهتم بالمحاسبة أو مهنيا ممارسا له، تبين لك بعد 6 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، أنك غير راض عنه	180	3.2111	1.31170	.09777

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية، عند تدقيقها، أكثر عرضة للتحفظات من طرف المراجعين (القانونيين (محافظي الحسابات	6.784	179	.000	.50000	.3546
تطبيق النظام المحاسبي المالي ادى الى وجود تعارضات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أثرت سلبا على ممارسات المهنيين	2.536	179	.012	.17778	.0395
بعد 6 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري تحيينه لأنه بني على معايير المحاسبة الدولية لسنة 2005 ولم يراعي المعايير (IFRS) المعدلة ولا المعيير (IAS) الصادرة منذ 2005 حتى 2016	28.157	179	.000	1.52778	1.4207
بعد 6 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، تبين انه لم يحقق الاهداف المرجوة منه كمواكبة تطورات المحاسبة على المستوى الدولي والرقي بالمحاسبة وبالمهنة في الجزائر الى المستوى الدولي	6.752	179	.000	.52778	.3735
كونك أكاديميا مهتم بالمحاسبة أو مهنيا ممارسا له، تبين لك بعد 6 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، أنك غير راض عنه	2.159	179	.032	.21111	.0182

[Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو 02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المعايير الدولية لتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين ومن طرف المؤسسات محل المراجعة ومن طرف مستخدمي تقارير المراجع	180	3.7000	.96242	.07173
المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان	180	3.5944	.96704	.07208
المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي	180	3.5278	1.04336	.07777
المعايير الدولية للتدقيق تساعد في تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات	180	3.3222	1.19429	.08902

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence Inférieure
المعايير الدولية لتدقيق تحضا بالقبول العام من طرف المراجعين ومن طرف المؤسسات محل المراجعة ومن طرف مستخدمي تقارير المراجع	9.758	179	.000	.70000	.5584
المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان	8.247	179	.000	.59444	.4522
المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي	6.787	179	.000	.52778	.3743
المعايير الدولية للتدقيق تساعد في تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات	3.620	179	.000	.32222	.1466

[Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو\02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية يعتبر مظهر من مظاهر انفتاح الجزائر على العالم وتحفيزا لجلب الاستثمار الأجنبي	180	3.6389	1.00147	.07465
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة في الجزائر وممارستها	180	3.5667	1.18227	.08812
المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق	180	3.8556	.94616	.07052
المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لاحتياجات ومتطلبات الاقتصاد الوطني	180	2.9389	.98119	.07313

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية يعتبر مظهر من مظاهر انفتاح الجزائر على العالم وتحفيزا لجلب الاستثمار الأجنبي	8.559	179	.000	.63889	.4916
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة في الجزائر وممارستها	6.431	179	.000	.56667	.3928
المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير معايير جزائرية للتدقيق	12.132	179	.000	.85556	.7164
المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لاحتياجات ومتطلبات الاقتصاد الوطني	-.836-	179	.404	-.06111-	-.2054-

[Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو 02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
بما أن الجزائر تبنت ضمنيا المعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي، فعليها تكييفه للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال عملية الإصلاح	180	3.5500	1.24746	.09298
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة	180	3.4833	.93040	.06935
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجع في الجزائر مع الممارسات الدولية	180	3.5389	.92973	.06930

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
بما أن الجزائر تبنت ضمنيا المعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي، فعليها تكييفه للمعايير الدولية للتدقيق لاستكمال عملية الإصلاح	5.915	179	.000	.55000	.3665
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة	6.970	179	.000	.48333	.3465
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة ضروري لتوحيد المحاسبة والمراجع في الجزائر مع الممارسات الدولية	7.776	179	.000	.53889	.4021

[Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو\02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الواجبات المهنية أو معايير الأداء المهني	180	3.7000	.90251	.06727
محتوى التوصية الأولى: قبول العهدة	180	3.5833	.88359	.06586
محتوى التوصية الثانية من الواجبات	180	3.7722	.96202	.07170
محتوى التوصية الرابعة: التصريح	180	2.9500	.88611	.06605
:محتوى التوصية الخامسة (Démarche du C.A.C)	180	3.6278	.83251	.06205

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence Inférieure
الواجبات المهنية أو معايير الأداء المهني (في الجزائر (ال 6 توصيات Diligences.	10.406	179	.000	.70000	.5673
محتوى التوصية الأولى: قبول العهدة والدخول في العمل يتقارب مع محتوى ISA300 المعيار الدولي للتدقيق	8.857	179	.000	.58333	.4534
محتوى التوصية الثانية من الواجبات المهنية: تكوين ملفات العمل يتقارب مع وثائق ISA230 المعيار الدولي للتدقيق	10.769	179	.000	.77222	.6307
محتوى التوصية الرابعة: التصريح بالأعمال الجنحية والمادة 715-10 من القانون التجاري "الإبلاغ عن المخالفات	-.757-	179	.450	-.05000-	-.1803-
:محتوى التوصية الخامسة (Démarche du C.A.C) مسار محافظ الحسابات يتقارب مع المعيار ISA250 مراعاة القوانين والأنظمة ISA315 تحديد ومع المعيار الاختلالات من خلال فهم المؤسسة ISA530 أخذ وبيئتها ومع المعيار عينات التدقيق	10.117	179	.000	.62778	.5053

[Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو\02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المادة 23 من القانون 10-01 "إعلام	180	4.5000	.94248	.07025
المادة 23 من القانون 10-01: "يبدي محافظ الحسابات رأيه حول إجراءات	180	3.7167	.86052	.06414
المادة 30 من القانون 10-01: "إبلاغ	180	2.4778	.89976	.06706
المادة 32 من القانون 10-01: "طلب	180	3.5444	1.06400	.07931
المادة 35 من القانون 10-01: "يزاول محافظ الحسابات مهمته مراعيا معايير التدقيق" ويقصد بها المعايير الدولية (ISA) للتدقيق	180	2.8000	.90560	.06750

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المادة 23 من القانون 10-01 "إعلام المسيرين بما يهدد استمرار المؤسسة" ISA570 متوافقة جزئيا مع المعيار	21.353	179	.000	1.50000	1.3614
المادة 23 من القانون 10-01: "يبدي محافظ الحسابات رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية" متوافقة جزئيا مع ISA265 المعيار الدولي للتدقيق	11.174	179	.000	.71667	.5901
المادة 30 من القانون 10-01: "إبلاغ محافظ الحسابات لجنة مراقبة النوعية بتعيينه" متوافقة جزئيا مع المعيار الدولي	-7.787-	179	.000	-.52222-	-.6546-
المادة 32 من القانون 10-01: "طلب معلومات لمؤسسات مرتبطة بالشركة"	6.865	179	.000	.54444	.3880
المادة 35 من القانون 10-01: "يزاول محافظ الحسابات مهمته مراعيا معايير التدقيق" ويقصد بها المعايير الدولية (ISA) للتدقيق	-2.963-	179	.003	-.20000-	-.3332-

[Ensemble_de_données1] H:\Biblio CD DVD\CD Bibliotheque universitaire\Dahra Ressources\SPSS\2016-2017\ملفات الاستبيان SPSS\الاستاذ رشيد سفاحلو\02\الأستاذ سفاحلو.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المعايير الجزئية للتدقيق: 210-505-580-560 NAA الصادرة بالقرار رقم 02 في 2016/02/04 هي نفسها :المعايير الدولية للتدقيق ISA 210-505-560-580	180	4.6556	.55252	.04118
محتوى معيار تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية الوارد بالمرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/25 يتوافق مع :محتوى المعايير الدولية للتدقيق ISA 700-705-706-710	180	3.7222	.90347	.06734

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المعايير الجزئية للتدقيق: 210-505-580-560 NAA الصادرة بالقرار رقم 02 في 2016/02/04 هي نفسها :المعايير الدولية للتدقيق ISA 210-505-560-580	40.201	179	.000	1.65556	1.5743
محتوى معيار تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية الوارد بالمرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/25 يتوافق مع :محتوى المعايير الدولية للتدقيق ISA 700-705-706-710	10.725	179	.000	.72222	.5893