الفصل الأول

مدخل حول المراجعة

والقوائم المالية

الفصل الثاني

الإطار العام لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والهيئات القائمة على توحيدها

المقدمة العامة

قائمة المراجع

الفهرس

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

الملاحق

الخاتمة العامة

بسم الله الرحمن الرحيم

I. الخاتمة العامة:

في خضم التطور السريع الذي يشهده المحيط المحاسبي على مستوى العالم، وفي ظل التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، ظهرت الحاجة لتوحيد الممارسات عبر الدول، التي يتم من خلالها تقليص التفاوتات والاختلافات بين الدول، وتسهيل استفادة كافة الأطراف من البيانات المقدمة في كافة الدول، وكان إصدار المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة الخطوة الرئيسية والدافع الأساسي نحو السعي في جعل مرجعية محاسبية دولية موحدة.

وانطلاقا لما تم تناوله في هذه الدراسة لإمكانية توحيد القوائم المالية والدور الذي ستؤديه في تفعيل عملية المراجعة الدولية، وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، ارتأينا تقسيم الموضوع إلى جانب نظري وآخر تطبيقي، ففي الفصل الأول حاولنا التطرق إلى الجانب النظري لكل من المراجعة والقوائم المالية، من خلال التعريف بكلا المصطلحين، والفصل الثاني تم التطرق إلى الإطار النظري لكل من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على اعتبار أنها الركيزة الأساسية نحو إيجاد التوافق والتناسق حول العالم، وتطرقنا إلى واقع النظام المحاسبي الجزائري من الساحة المحاسبية الدولية، وتأكيدا لما تم تناوله في الفصول النظرية تم إسقاطه على الدراسة التطبيقية في استبيان قصد ضمان الإجابة على الفرضيات.

II. نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل جانبي الموضوع النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج المتعلقة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي:

☜ بالنسبة للفرضية الأولى:" **تساهم المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في توحيد القوائم المالية وتضييق الاختلافات في طرق عرضها وتحليلها** "

فقد ثبت صحتها، على اعتبار انه من المبادئ التي تسعى إليها المعايير الدولية للمحاسبة هو جعل لغة محاسبية واحدة تلقى القبول العام، وبالتالي فتضييق وإزالة الفروقات في طرق عرض وتحليل القوائم المالية يعتبر من المساعي والأهداف المرجوة من تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.

☜ بالنسبة للفرضية الثانية: " **يساهم اتساع نطاق المراجعة الدولية في إزالة العوائق بين الممارسات فيما بين الدول**"

فقد ثبت صحتها، فالمراجعة هي عملية جمع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد مدى صدق القوائم المالية، وفي ظل العولمة المالية واختلاف المستخدمين وإمكانية عبور القوائم المالية عبر القارات، الأمر الذي يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى في ضرورة إعداد قوائم مالية وفقا للمبادئ والمعايير المتفق عليها عالميا، وبالتالي فوجود نظام محدد يبين إطار ممارسة المهنة عبر العالم يساهم في إزالة العوائق والمصاعب التي تواجه المراجعين في مختلف الدول.

☜ أما بخصوص الفرضية الثالثة: " **تختلف ممارسات وآفاق انتشار دولية المراجعة في الدول النامية بحسب طبيعة النظام السائد"**

فقد ثبت صحة هذه الفرضية أيضا فتختلف الممارسة في البلدان النامية تبعا لطبيعة النظام المحاسبي السائد في الدولة ودرجة التوافق مع البيئة الدولية.

☜ الفرضية الرابعة: " **توحيد القوائم المالية يحرر الدول النامية ويجعلها أكثر انفتاحا على العالم الخارجي"**.

فقد ثبت صحتها، فانطلاقا من كون القوائم المالية هي همزة الوصل التي تربط بين الشركات ومختلف المستثمرين عبر العالم، وتتحدد وجهة الاستثمارات من خلال ثقة المستثمر في مدى صدق القوائم المالية، وفي ظل غياب الثقة في مخرجات الأنظمة المحاسبية للبلدان النامية، فمعظم البلدان النامية تعاني من ضعف أنظمتها المحاسبية ما يجعلها غير محببة لدى المستثمرين، ووجود نظام موحد يضمن توحيد طرق عرض وتحليل القوائم المالية يجعل من الدول النامية قبلة المستثمرين من مختلف البقاع، من خلال استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية وجذب الاستثمار الأجنبي بكل أريحية وسهولة، وتصبح الأسواق في مختلف البلدان تمثل نزهة للمستثمر .

III. الاستنتاجات:

- معايير المراجعة الدولية الموحدة تقرب الممارسات الدولية وتشجع الاستثمارات بين الدول.
- ظهور المراجعة الدولية كنتيجة حتمية لظهور العولمة المالية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات.
- تحقق المراجعة الدولية إمكانية مقارنة المعلومات المالية وتقريب وجهات النظر بين الدول.
- تعاني ممارسة المراجعة في الجزائر قصورا كبيرة تؤدي إلى انخفاض مستوى المهنة والمراجعين .
- إن الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي.
- في ظل الاستفاقة الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، هي ملزمة بمواكبة التطور الحاصل في البيئة المحاسبية والنهوض بمهنة المراجعة.

- إن الالتزام بإعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة بالإضافة إلى مراجعتها طبقا للمعايير الدولية للمراجعة، تمثل ثقة مدعمة لمستخدمي القوائم المالية، ما يؤدي إلى اطمئنان كافة المستثمرين من النتائج **التي** تعرضها القوائم المالية في هذه الدول، وبالتالي استقطاب المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.

IV. التوصيات والاقتراحات:

- على الجزائر الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة الفاعلة في البيئة الدولية المحاسبية.
- الالتزام بمتطلبات تعليم وخبرة دولية لمزاولة مهنة المراجعة.
- إنشاء دستور جزائري خاص بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.
- جعل مدارس ومراكز تكوينية تعمل على تكييف برامجها وفقا للمستجدات الدولية.
- إرسال بعثات للخارج لتكوين خبرات قادرة على التماشي والتأقلم مع كافة الأوضاع السائدة في العالم.

V. **آفاق الدراسة:** من خلال هذه الدراسة حاولنا دراسة اثر المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في توحيد القوائم المالية ودورها في تفعيل عملية المراجعة الدولية وهذا الموضوع يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة في المستقبل منها:

- دراسة مقارنة بين ممارسة المراجعة في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة.
- آفاق توافق النظام المحاسبي مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- انعكاس تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي على توافقها مع البيئة الدولية.
- آفاق انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتحقيق مسعاها في الانفتاح الاقتصادي.

دعاء

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت و لا باليأس إذا فشلت اللهم

ثبتني على سراطك، سراط خير الأنام عليه الصلاة والسلام

و ذكرني دائما أن الفشل هو التجارب التي تسبق النجاح....

يا رب إذا أعطيتني نجاحا لا تفقدني تواضعي

وإذا أعطيتني تواضعا لا تفقدني اعتزازي بكرامتي

واجعلني من الذين إذا أعطي شكروا و إذا أوذوا فيك صبروا

و إذا أذنبوا استغفروا و إذا تقلبت بهم الأيام اعتبروا

آمين يا رب العالمين.

تمهيد:

لغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد استمارة استبيان لتعكس واقع وآراء المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة في الجزائر، والتي تم تضمينها في ثلاث محاور أساسية تخص كل من مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في توحيد القوائم المالية، أهمية المراجعة على المستوى الدولي، ومحاولة التعرف على المراجعة الدولية وإسقاطها على واقع الدول النامية منها الجزائر، واعتبارا من أن المراجعة الدولية هي مصطلح نظري حديث، حاولنا الأخذ بآراء أكبر فئة ممكنة من مهنيين وأكاديميين، ولقد تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية، وتم بناؤه وفقا للتسلسل التالي:

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية

من خلال هذا المبحث سنحاول استعراض مختلف عناصر الدراسة التي اختيرت بناءا على ملائمتها مع الموضوع، بالإضافة إلى التطرق لأهم الأدوات المستعملة في هذا البحث.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولا:مجتمع الدراسة

لقد اعتمدنا في اختيارنا لمجتمع الدراسة على عدة شروط كأساس للاختيار كالعمر وفترة الخبرة المهنية وكذا طبيعة الوظيفة، فكان مجتمع الدراسة ممثلا بأربع فئات كما يلي:

- ✓الفئة الأولى: خبراء محاسبين
- ✓الفئة الثانية: محافظي الحسابات
- ✓الفئة الثالثة: محاسبين معتمدين
- ✓الفئة الرابعة: وظيفة أخرى

ثانيا: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة محل الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، تحسبا لعدم تجاوب ذوي الاختصاص مع الدراسة، فحاولنا التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس آراء مجتمع الدراسة، فلقد قمنا بتوزيع (50) استمارة شملت أكاديميين ومهنيين، واعتمد في توصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة التسليم المباشر، بواسطة زملاء أو عن طريق البريد الالكتروني.

والجدول التالي يوضح توزيع استمارات الاستبيان كما يلي:

جدول رقم(03): إحصائيات توزيع الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	50	% 100
الاستمارات المسترجعة	45	%90
الاستمارات المفقودة أو المهملة	5	%10
الاستمارات الملغاة	5	%10
الاستمارات الصالحة للدراسة	40	%80

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على استمارة الاستبيان

من خلال هذا الجدول يتضح أن عدد الاستمارات الموزعة تبلغ 50 استمارة، وتم تحصيل 40استمارة صالحة للدراسة فقط، أما باقي الاستمارات فقد ألغيت لسبب تناقض الإجابات أو عدم توافقها مع موضوع الدراسة، أو فقدت أصلا بسبب الإهمال والتباطؤ من قبل بعض أفراد العينة.

المطلب الثاني: حدود الدراسة

تمثلت حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1- **الحدود المكانية:** تهدف هذه الدراسة إلى إظهار مدى الترابط بين المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ومدى مساهمتها في اتساع نطاق المراجعة الدولية ودور القوائم المالية الموحدة في تفعيل هذه الأخيرة، مع الإشارة إلى مستوى توافق الجزائر مع البيئة الدولية للمحاسبة والمراجعة، وعليه فتنحصر هذه الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية.

2- **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين شهر افريل2013 إلى غاية شهر جوان من نفس السنة.

3- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين يمتلكون خبرة مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة.

4- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، وكذا أهمية المراجعة على المستوى الدولي، ودراسة واقع الجزائر من المراجعة الدولية.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان، بالإضافة إلى مكوناته وطريقة تبويب الأسئلة، طرق التفريغ والمعالجة المنتهجة.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

ونتطرق في هذا المجال إلى نقطتين أساسيتين كما يلي:

أولا: طريقة إعداد الاستبيان

عند إعداد استمارة الاستبيان تمت مراعاة جملة من النقاط نوجزها فيما يلي:

- الاعتماد على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة في إعداد الأسئلة لتفادي سوء الفهم؛
- توافق أسئلة الاستبيان مع الإطار النظري للفصول السابقة؛
- اعتماد طريقة الإجابة المغلقة والإجابة شبه المغلقة لتسهيل معالجة الإجابات وتحليلها.

ثانيا:هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

1)**الجزء الأول**: شمل هذا الجزء المعلومات العامة للعينة محل الدراسة (الجنس- العمر- الوظيفة- الخبرة المهنية) ؛

2)**الجزء الثاني**: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور تشكل في مجملها 19 سؤالا؛

- ✓**المحور الأول**: ضم 8 أسئلة حول المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ومدى مساهمتها في توحيد القوائم المالية؛
- ✓**المحور الثاني**: ضم 4 أسئلة حول أهمية المراجعة في إزالة الفوارق والتباينات على المستوى الدولي؛
- ✓**المحور الثالث**: ضم 7 أسئلة تتناول واقع ممارسة المراجعة الدولية في الدول النامية (الجزائر) وآفاق التوافق مع البيئة الدولية.

المطلب الثاني: تفريغ البيانات

أولا: معالجة نتائج الاستبيان

بهدف تسهيل عملية التحليل وبعد التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، تم تجميع البيانات المحصلة وتفريغها في كل من برنامجSPSS وبرنامج EXEL كل بحسب طبيعة المعلومات.

فبعد عملية جمع وتبويب البيانات باستخدام برنامج SPSS الذي كان مصدر كافة الجداول التي تتضمن جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الموضوعي كالتكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة، أما الأشكال فقد تم تمثيلها بناء على الجداول باستعمال برنامج (EXEL2007)لأنه يعطي تمثيلا واضحا للبيانات ويسهل عمليتي الملاحظة والتحليل.

ثانيا: عرض خصائص عينة الدراسة

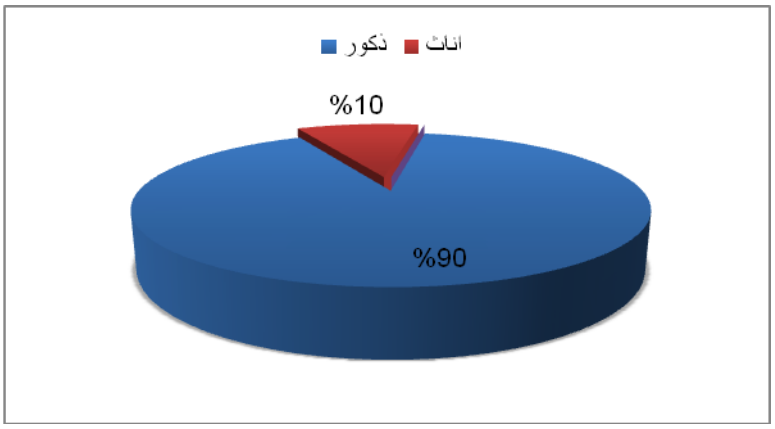
1- الجنس:

جدول رقم(04): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكر	36	%90
أنثى	4	%10
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

شكل رقم(03): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم(04)

من خلال الجدول رقم (04) توزيع أفراد العينة حسب الجنس يتضح بان نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، هذا يبين طبيعة ممارسة المهن محل الدراسة والتي تختصر في الغالب على فئة الذكور، بحيث تبلغ نسبة الذكور 90 % ، بينما بلغت نسبة الإناث 10 %.

2- العمر:

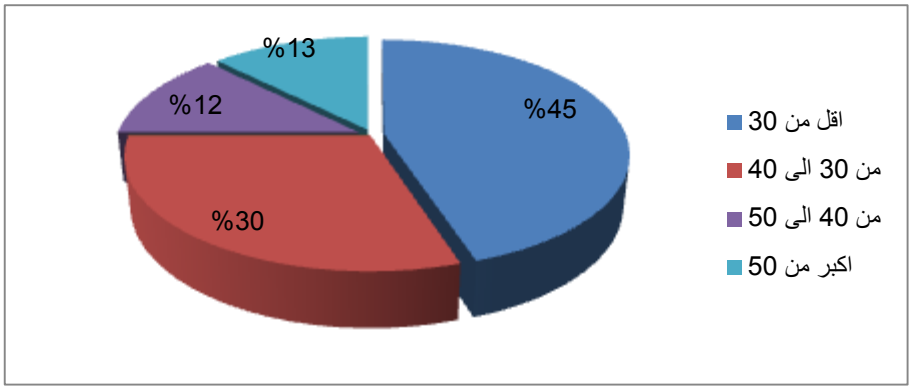
وفقا للتقسيم المتبع للفئات العمرية لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب العمر

البيان	العدد	النسبة%
اقل من 30	18	%45
من 30 إلى 40	12	%30
من 40 إلى 50	5	%5،12
اكبر من 50	5	%5،12
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم(04): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول أعلاه

من خلال الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب العمر، يتضح بأنه اكبر فئة مستجوبة مع الاستبيان هي الفئة العمرية الأقل من 30 سنة بنسبة 45%، وهي متمثلة عموما في أساتذة جامعيين، ثم تليها الفئة العمرية مابين 30 و40 سنة بنسبة30%، وهي في الغالب ممثلة في أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين، تليها الفئة العمرية فيما بين 40 و50 سنة والفئة الأكبر من 50 سنة بنسبة متساوية تقريبا تقدر ب 12,5%، و يمثلون في أغلبيتهم خبراء محاسبين.

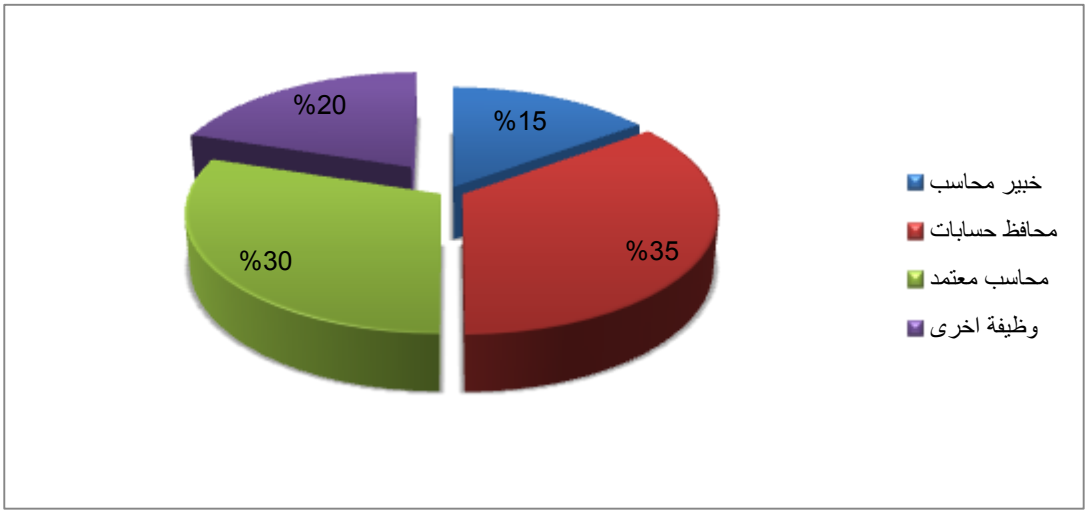
3- الوظيفة:

جدول رقم(06): توزيع أفراد العينة بحسب الوظيفة

البيان	العدد	النسبة
خبير محاسب	6	%15
محافظ حسابات	14	%35
محاسب معتمد	12	%30
وظيفة أخرى	08	%20
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

شكل رقم(05): توزيع أفراد العينة بحسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الجدول أعلاه

من خلال الشكل رقم(05) يتضح بان فئة محافظي الحسابات تمثل العينة الأكبر ضمن عينة الدراسة، ويرجع هذا لاتساع هذه الفئة على مستوى الولاية، بحيث بلغت نسبة 35%، ثم فئة المحاسبين المعتمدين بنسبة 30%، تليها فئة الخبراء المحاسبون بنسبة 15%، وكانت اقل فئة لممتهني وظائف أخرى بنسبة 20%.

4- الخبرة المهنية:

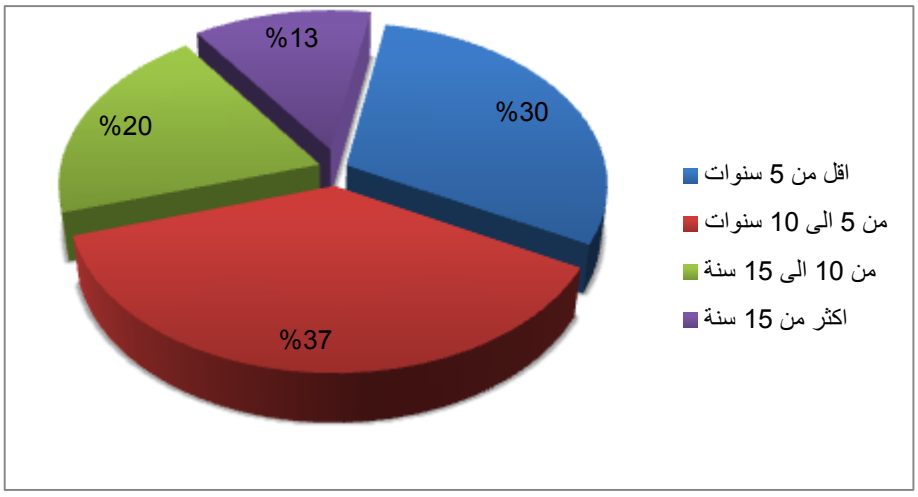
الجدول رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

البيان	العدد	النسبة%
اقل من 5 سنوات	12	%30
من 5 إلى 10 سنوات	15	%37,5
من 10 إلى 15 سنة	8	%20
أكثر من 15 سنة	5	%12,5
المجموع	40	%100

من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول يتضح بان غالبية المستجوبين تبلغ خبرتهم المهنية في العينة الثانية مابين 5 و10 سنوات بنسبة37,5%، تليها الفئة الأقل من 5 سنوات بنسبة 30%، ثم الفئة ما بين 10 و15 سنة بنسبة 20%، وأخيرا تأتي الفئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 12,5%.

الشكل رقم(06): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



من إعداد الطالبة بناءا على الجدول أعلاه

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

بغرض تحليل النتائج المستخرجة من الاستبيان تم الاعتماد على بعض الطرق المستخرجة من برنامج**SPSS** وتتمثل في التكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية بناءا على الحاجة إلى دلائلها في هذه الدراسة

المطلب الأول: مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في توحيد القوائم المالية

ونلخص الإجابات المتحصل عليها فيما يخص مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في توحيد القوائم المالية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(08): مساهمة المعايير الدولية في توحيد القوائم المالية

	المؤشرات الإحصائية			
البيان	**الانحراف المعياري**	**المتوسط الحسابي**	**النسبة المئوية%**	**الإجابة**
الاطلاع على المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة	0,26	1,92	%92,5	نعم
ارتباط معايير المحاسبة الدولية بمعايير المراجعة الدولية من حيث التطبيق	0,75	2,52	%67,5	موافق
تأخذ المعايير الدولية بالاعتبار الاختلافات المتفاوتة بين الدول	0,76	2,22	%42,5	محايد
معايير المراجعة الدولية تساعد المراجع في تحسين أداءه	0,49	2,75	%77,5	موافق
معايير المراجعة الدولية تساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ القرارات المناسبة	0,4	2,8	%80	موافق

معايير المراجعة الدولية تساهم في تقليص التفاوتات بين ممارسات المراجعين على مستوى العالم	0,57	2,67	%72,5	موافق
توحيد القوائم المالية وتضييق الاختلافات في طرق عرضها وتحليلها يؤدي إلى اتساع الأسواق بأنواعها	0,78	2,52	%70	موافق
القوائم المالية المعدة وفق لمعايير المحاسبة الدولية يجب إن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة	0,48	1,65	%62,5	موافق
المتوسط العام للمحور الأول	0,56	2,38		موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

من خلال الجدول رقم(08) يتضح بان التوجه العام لأفراد العينة هو الموافقة على جل البنود الموضوعة في محور مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في توحيد القوائم المالية، وكان المتوسط الحسابي العام لهذا المحور يقدر ب**2,38**، والذي يندرج ضمن الفئة المقابلة للإجابة موافق، وبانحراف معياري ضئيل يقدر ب**0,56** ما يدل على تجانس وتوافق كافة الإجابات وتمحورها حول الإجابة موافق، كما يدل على رضا أغلبية أفراد العينة على كافة البنود الموضوعة في هذا المحور.

ونلخص الإجابات المتحصل عليها كما يلي:

- ✓ اغلب أفراد العينة إجاباتهم تصب في كونهم مطلعين على المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة بنسبة تقدر ب92,5%
- ✓ اتفق معظم أفراد العينة محل الدراسة على وجود علاقة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية من حيث التطبيق بنسبة تقدر ب67,5%
- ✓ اتفق اغلب أفراد العينة بنسبة 57,5%،على عدم اخذ المعايير الدولية للمحاسبة بالاعتبار الاختلافات

المتفاوتة بين الدول.

- ✓ أظهرت الدراسة أن 77,5% من أفراد العينة موافقين على كون معايير المراجعة الدولية تساعد في تحسين أداء المراجع.
- ✓ أيضا اتفق اغلب أفراد العينة بنسبة 80% على كون المعايير الدولية للمراجعة تساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ القرارات المناسبة
- ✓ ترتكز أكثر إجابات العينة على أن المعايير الدولية للمراجعة تساهم في تقليص التفاوت بين ممارسات المراجعين على مستوى العالم بنسبة72,5%.
- ✓ اتفق ما نسبة 70% من أفراد العينة على دور توحيد القوائم المالية وتضيق الاختلافات في طرق عرضها وتحليلها يؤدي إلى اتساع الأسواق بأنواعها.
- ✓ اجمع غالبية أفراد العينة على وجوب مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بواسطة معايير المراجعة الدولية بنسبة تقدر ب62,5%

المطلب الثاني: أهمية المراجعة في البيئة الدولية

كانت إجابات العينة المتعلقة بمساهمات المراجعة الدولية في البيئة الدولية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(09): المراجعة الدولية في البيئة الدولية

البيان	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الإجابة
الهدف من إصدار معايير المراجعة الدولية هو خلق بيئة دولية للمراجعة	0,57	2,65	%70	موافق
اتساع نطاق المراجعة دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق بين الدول	0,51	2,8	%85	موافق

تدويل المراجعة يساهم في فك العزلة عن الشعوب النامية	0,71	2,45	%57,5	موافق
ساهمت المعايير الدولية للمحاسبة في تفعيل دولية المراجعة	0,58	2,65	%67,5	موافق
المتوسط العام للمحور الثاني	0,59	2,63		موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

يتضح من خلال الجدل رقم(09) إجماع عينة الدراسة على أهمية المراجعة الدولية في البيئة الدولية، ويلاحظ من المتوسط الحسابي العام للمحور 2,63 والذي يدل على إجابة موافق على كافة بنود المحور الثاني المتعلق بمساهمة المراجعة الدولية في البيئة الدولية، ما يشير على تقبل أفراد العينة لكافة البنود الموضوعة في هذا المحور.

- ✓ اتفق اغلب أفراد العينة بنسبة 70% على كون الهدف من إصدار معايير المراجعة الدولية هو خلق بيئة دولية للمراجعة.
- ✓ اجمع أفراد العينة كون اتساع نطاق المراجعة دوليا يساهم في إزالة العوائق بين الدول بنسبة85%.
- ✓ تظهر الدراسة أن تدويل المراجعة يساهم في فك العزلة عن الشعوب النامية خاصة، بحيث وافق 57,5 % من أفراد العينة على هذا البند.
- ✓ نسبة 67,5% من أفراد العينة يرون بان المعايير المحاسبية المتفق عليها عالميا ساهمت في تفعيل دولية المراجعة.

المطلب الثالث: واقع الدول النامية من المراجعة الدولية(الجزائر)

وكانت إجابات العينة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(10): واقع الدول النامية من المراجعة الدولية(الجزائر)

البيان	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الإجابة
الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال المراجعة	0,49	1,37	%37,5	غير موافق
في حالة توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون لذلك اثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي	0,5	2,72	%75	موافق
اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مراجعيها	0,44	2,82	%85	موافق
ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كليا عن الممارسة وفق المعايير الدولية	0,66	2,37	%47,5	محايد
تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة يحتم عليها تكوين المراجعين	0,22	2,95	%95	موافق
إن توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية	0,87	2,1	%42,5	محايد
معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر	0,49	2,75	%77,5	موافق
المتوسط العام للمحور الثالث	0,52	2,44		موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم(10) يتضح بان الإجابات تباينت بين أفراد العينة في الإجابة على بنود هذا المحور المتعلق بواقع المراجعة الدولية في الجزائر، فكانت تتمركز بين التحفظ أحيانا و الموافقة أحيانا أخرى، وعلى العموم يمكن اعتبار كافة الإجابات تصب في جانب الموافقة على البنود بمتوسط حسابي قدر ب2,44، إضافة إلى بعض التحفظات الخاصة بالوضع الراهن للممارسات في الجزائر.

✓اجمع اغلب أفراد العينة على عدم مواكبة الجزائر للتطورات الحاصل في مجال المراجعة بنسبة 62,5%

✓اتفق أفراد عينة الدراسة بنسبة 75% على ضرورة توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية وما له من أثر الكبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولية.

✓اجمع غالبة أفراد العينة على اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مراجعيها بنسبة 85%.

✓اتفقت نسبة 47,5% من أفراد العينة على ان ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كليا عن الممارسة وفق المعايير الدلية.

✓نسبة 95% من أفراد العينة يرون بان تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة يحتم عليها تكوين المراجعين.

✓اتفق ما نسبة 42,5 %من افراد العينة على ان توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية.

✓اتفقت نسبة 77,5% من أفراد العينة على أن معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل الذي اشتمل على الدراسة التطبيقية الممثلة في استمارة الاستبيان، والتي تم توزيعها على أكاديميين ومهنيين في مجال المراجعة والمحاسبة، و باختلاف أعمارهم وخبراتهم اتضح بأنه:

– المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة تؤدي دورا أساسيا في توحيد القوائم المالية على مستوى العالم، فقد اتفق اغلب الأفراد محل الدراسة على ضرورة تطبيق هذه المعايير، مع الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات المتفاوتة بين الدول، لما لها من أهمية في تحسين أداء المراجعين ومساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ القرارات المناسبة وتقليص التفاوتات بين ممارسات المراجعين على مستوى العالم.

– اتفق أفراد عينة الدراسة على أهمية المراجعة الدولية في البيئة الدولية ودورها في إزالة العوائق والفروقات ومساهمتها في فك العزلة عن الشعوب النامية خاصة

– اتفق أفراد عينة الدراسة على أن المراجعة في الجزائر تبتعد كليا عن التطورات الحاصلة في مجال المراجعة حول العالم، وأجمعوا على ضرورة تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للمراجعة والأخذ بمتطلبات تعليم وخبرة دولية ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي.

تمهيد:

تتسم البيئة التي تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية الحديثة بدرجة كبيرة من التعقيد، و قد يحدث في القطاع العام أو الخاص أن تتعارض المصالح الشخصية لرجال الإدارة مع مصالح ملاك الوحدة الاقتصادية أو الجهة التي تتبعها، ويعتبر التطبيق المحاسبي للمعايير المحاسبية بين دول العالم مشكلة تواجه المشروعات متعددة الجنسيات خاصة، ونظرا لاعتبار المعلومات المحاسبية العنصر الأساسي في اتخاذ القرارات الاستثمارية، ازدادت الحاجة إلى إيجاد توافق دولي من اجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية والتوجه نحو توحيد محاسبي عالمي واسع النطاق، وتوجد جهود كثيرة رامية إلى تحقيق التوحيد المحاسبي وتعميم التطبيق للمعايير الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة.

وفي هذا الإطار سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية

المبحث الثاني: المحيط المحاسبي الدولي والهيئات القائمة على التوحيد المحاسبي

المبحث الثالث: مدى انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتوافق معها

المبحث الرابع: دولية المراجعة في المحيط المحاسبي الدولي

المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية

إن النمو السريع في الأنشطة الدولية أدى إلى وجود الحاجة إلى معايير دولية في المحاسبة، وقد ساهم كل من القطاع الخاص والعام في تطوير الشركات التي تفي بهذه الاحتياجات.

المطلب الأول:ماهية معايير المحاسبة الدولية

أولا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

المعايير المحاسبية ليست وليدة اليوم بل كانت قائمة في الأصل منذ **1973** وقد تبنتها الكثير من الدول في الشرق الأوسط وأوروبا واسيا، والمعايير المحاسبية الدولية مطبقة في العديد من دول العالم بما فيها دول متقدمة، وحسب المنظمة الدولية للمعايرة **(ISO**) فالمعايير المحاسبية هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلولا ممكنة وقابلة للتطبيق.[1]

وحسب لجنة معايير المحاسبة الدولية فإن المعايير المحاسبية هي عبارة عن قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم، وتعتبر وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية، بحيث لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة ولكن حتى تستخدم كإرشادات لأغراض القياس والعرض العادل والإفصاح الكافي.

وباختصار يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه المرشد الأساسي في قياس العمليات الاقتصادية وإيصال المعلومات الناتجة عن هذا القياس للمستفيدين منها، وهو نتاج جهد واع من المهنيين والأكاديميين في شكل بيان كتابي، لرفع كفاءة العمل المحاسبي وتقييمه في بيئة معينة.[2]

ثانيا: أهمية المعايير المحاسبية

تأتي أهمية المعايير المحاسبية من خلال ما يلي[3]:

– قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف؛

– استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج 1، الجزائر، 2008، ص126.
[2] بورويسة سعاد، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010/2009، ص28.
[3] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص124.

– اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف ستعود بالفائدة على شركات المراجعة وشركات الخدمات الاستشارية المالية؛

– زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية؛

– تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية، الأمر الذي سيقلل من درجة مخاطر الاستثمار وتخفيض تكلفة رأس المال؛

– سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل.وهذا من شئنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة.فتزداد الرفاهية الاجتماعية."

وقد يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية متباينة يصعب فهمها وتصعب الاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين، أيضا يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسات. ومن ثم تصعب تحقيق القابلية للمقارنة.[1]

ثالثا: أهداف المعايير المحاسبية

إن الغاية من إصدار المعايير المحاسبية هي تحقيق أهداف التقرير المالي من خلال اللجوء إلى أدوات ذات تكلفة استخدام معقولة، بحيث تتجسد من خلال تطبيق مبدأ التكلفة/المنفعة، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى قسمين أهداف عامة وأخرى اقتصادية[2]:

1)الأهداف العامة: تهدف المعايير المحاسبية إلى تحقيق المساواة في تلبية احتياجات مختلف الأطراف المهتمة بمخرجات النظام المحاسبي، فإذا كان هدف النشاط الاقتصادي هو تعظيم الربح والمحاسبة هي الأداة الإخبارية عن هذا الربح، فان المعايير المحاسبية تعمل على توجيه المحاسبة إلى عدم تفضيل مصالح بعض الفئات للمجتمع على حساب فئات أخرى، وعلى الرغم من أن درجة تحمل أعباء المعايير تكون بصورة متفاوتة بين القائمين على التطبيق المباشر للمعايير وإنتاج المعلومة المحاسبية وبين المستفيدين من هذه المعلومة(مساهمين، مقرضين، أجهزة الحكومة....الخ)، وبالتالي فيمكن اعتبار الاختيار الجماعي للمعيار المحاسبي يكون بدلالة قدرته على تحقيق المنفعة للمجتمع بكل فئاته.

2)الأهداف الاقتصادية: إن الهدف الأساسي للمحاسبة هو ترشيد القرارات الاقتصادية المتخذة لذلك ينبغي أن يترتب على اعتماد المعايير في العمل المحاسبي آثار اقتصادية، لكن التقييم والقياس الدقيق للنتائج الاقتصادية لاستخدام المعايير المحاسبية غير ممكن، فعلى الرغم من تقدم سبل القياس في مختلف المجالات إلا انه لا توجد وسيلة مباشرة يمكن لها قياس مدى بلوغ المعايير المحاسبية إلى أهدافها.

[1] مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص120.
[2] بورويسة سعاد، مرجع سابق، ص30.

"ويمكن القول إن استخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم المالية والبيانات المالية أصبح مطلبا أساسيا لمختلف الأطراف متمثلة في مراجع الحسابات نفسه، والمجتمع المالي وإدارة المشروع والحكومة ...الخ، ولقد أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه ليسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم عامة، وفي دول العالم الثالث على وجه الخصوص بحيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها."[1]

المطلب الثاني: ماهية معايير المراجعة الدولية

بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة ورغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة نشأت الحاجة إلى وضع معايير المراجعة الدولية، وكما هو متعارف عليه فمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها المتبعة في أداء عملية المراجعة غير موحدة أو متماثلة من بلد إلى آخر.

فعملية المراجعة التي يتم إجرائها طبقا لمعايير بلد أجنبي قد لا تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا.

"فالتباعد الجغرافي والاختلافات في الثقافة وممارسات الأنشطة والأعمال والتباين في الممارسات المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة قد جعلت مراجعة الشركات متعددة الجنسيات أمرا من الصعوبة القيام به ، فعلى سبيل المثال المراجعون الذين يقومون بمراجعة شركة متعددة الجنسية في الولايات المتحدة الأمريكية يجب أن يكونوا على دراية وصلة بكل مبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية ونظيرتها في البلد الذي تعمل فيه المنشاة أو تحصل فيه على تمويلها."[2] ولقد اهتمت العديد من الدول بمعايير المراجعة في الآونة الأخيرة، وقد أدى ذلك إلى التوجه نحو العمل على وضع معايير الأداء لممارسة مهنة المراجعة قابلة للتطبيق في معظم أنحاء العالم

1)أهمية معايير المراجعة: ترجع أهمية معايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في مجال المراجعة، ولسد احتياجات مجتمع الأعمال وتحظى بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة ومن ثم تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم.

وتبرز أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقتان الدولية في الوقت الحاضر، ما أدى إلى ظهور مشكلة تعيق كل من مهنة المحاسبة والمراجعة، فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات، الأمر الذي دعا المنظمات المهنية المحاسبية لمواجهة

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007، ص 55.
[2] امين السيد احمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 129.

هذه المشاكل بإصدار معايير محاسبية دولية ثم معايير المراجعة الدولية، وفي مجموعها صدرت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2)نطاق معايير المراجعة الدولية: اعتمدت اللجنة التي وضعت معايير المراجعة الدولية عند تحديد الأهداف العامة لهذه المعايير بالهدف من عملية المراجعة وهو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم والبيانات المالية، هو ما اشتمل عليه المعيار رقم (**01**)، كما رأت هذه اللجنة عند وضعها للمعايير مجموعة من الاعتبارات تتلخص فيما يلي[1]:

– تختلف البيانات المالية التي تشمل عليها القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون في كثير من الدول وفقا لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد القوائم المالية واختلاف الممارسات المهنية المتبعة في إعدادها؛

– استبعدت اللجنة هيمنة المعايير على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة القوائم المالية في دول معينة؛

– تطبق المعايير الدولية للمراجعة عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية؛

– أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية متى كان ذلك ملائما على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء؛

– اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضاءها على أي معيار قبل إصداره.

3)أهداف معايير المراجعة الدولية: تحقق معايير المراجعة الدولية أهداف لكل من الأطراف سواء كانوا من ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتتلخص أهم هذه الأهداف فيما يلي[2]:

– الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي الذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية بجانب الالتزام بقواعد المراجعة المناسبة والتي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، ما يوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات متعددة الجنسيات الدولية سمة الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم، كما يجعلها قابلة للمقارنة؛

– وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها المتابعة المستمرة ما يمنحها صفة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين بها؛

– اشتمال المعايير الدولية للمراجعة على مجموعة من معايير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية واجتماعية لبلد معين، ما يجعل التقرير المعد من طرف مراجع الحسابات متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.

[1] مناعي حكيمة، نفس المرجع السابق، ص30.
[2] مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص31.

– إعداد القوائم المالية استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية واعتمادا المراجع عند مراجعتها على معايير المراجعة الدولية، ما يسهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في مختلف الدول والحصول على نتائج دقيقة وفعالة ما دامت المعايير المستخدمة موحدة في مختلف الدول؛

– وجود معايير دولية للمراجعة توفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خاصة في ضوء نقص مواردها الاقتصادية وضعف منظماتها المهنية؛

– وجود معايير المراجعة الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية من صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ما يدفعها إلى توسيع استثماراتها.

المطلب الثالث: العلاقة بين معاييرالمحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية

قبل التطرق إلى علاقة المعايير الدولية للمحاسبة بالمعايير الدولية للمراجعة نتطرق إلى علاقة المحاسبة بالمراجعة كما يلي:

***علاقة المراجعة بالمحاسبة:**

تربط بين المحاسبة والمراجعة علاقة قوية، بحيث أن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وتقييد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها لأغراض اتخاذ القرارات من طرف إدارة المؤسسة أو من قبل الأطراف الأخرى، وتهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة وتلخيص وتفسير نتائج تلك العمليات، وإعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمشروع.

أما المراجعة فهي على خلاف ذلك، بحيث تعتبر عمل انتقادي ويبدأ المراجع في عمله المتعلق بالتحقيق عندما يكون المحاسب قد انتهى من عمله، وتكون مهمة المراجع هي تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المشروع، ولكي يؤدي المراجع هذا العمل فإنه يبدأ بالمخرجات الأساسية للمحاسبة وهي القوائم المالية، بمعنى أن المخرجات الأساسية للمحاسبة (القوائم المالية) هي المدخلات الأساسية للمراجعة، والتي يقوم المراجع بفحصها وتحديد مدى دقتها وإمكانية الاعتماد عليها.[1]

ومن خلال ما تقدم يفسر بأن المحاسبة عبارة عن عمل إنشائي من قبل الموظفين في المؤسسة أما المراجعة تتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني من أجل الوصول إلى رأي حول المعلومات المسجلة في الدفاتر في ما إذا كانت تعكس الأحداث الاقتصادية بصدق وتمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فإن هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة والمراجعة، فالمحاسبة عمل إنشائي، بينما المراجعة عمل تحليلي، كما أن وظائف

[1] أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 102.

المحاسبة هي القياس والاتصال بينما وظائف المراجعة هي الفحص والتقرير،وتجدر الإشارة إلى أن عمل المراجع يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

1)علاقة معايير المراجعة الدولية بالمعايير الدولية للمحاسبة

يتبلور الرابط بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في محاور متعددة نذكر منها ما يلي[1]:

– ارتباط معيار المراجعة الدولي رقم (**570**) المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم واحد (**01**) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، بحيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار المراجعة الدولي رقم(**200**)هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية.

– يرتبط معيار التدقيق رقم سبع مائة (**700**) الذي يقضي بأن يعبر المراجع صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة للمركز المالي للمؤسسة و كذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، ويرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار رقم (**03**) والمتعلق بطريقة عرض الموجودات المتداولة وثانيهما المعيار رقم (**05**) الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية

– "يلبي معيار المراجعة الدولي رقم (**550**) المتعلق بالإطراف ذات العلاقة بمتطلبات معيار المحاسبة الدولية رقم (**24**) المتعلق بالإفصاح اللازم بين الأطراف ذات العلاقة، بحيث يوضح الأول بالتفصيل القواعد التي يجب على المراجع إتباعها في سعيه للحصول على أدلة إثبات وقرائن المراجعة الكافية المناسبة بشان العمليات التي تحدث بين المنشاة محل المراجعة والأطراف ذات العلاقة كالشركات التابعة."[2]

– ارتباط معيار المراجعة الدولي رقم خمس مئة وستون(**560**) المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم(**10**) بحيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم واتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، ويوضح معيار المراجعة مسؤوليات المراجع تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

[1] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص79.

[2] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر**، الدارالجامعية، مصر، 2010، ص26.

المبحث الثاني: المحيط المحاسبي الدولي والهيئات القائمة على التوحيد المحاسبي

إن درجة تزايد أنشطة الأعمال الدولية ومدى حاجة الشركات إلى زيادة رأس مالها وانتشاره خارج حدودها قد خلق ضغوطا متزايدة نحو العمل على توحيد وتوفيق معايير للمحاسبة والمراجعة، ويعتبر مصطلح التوفيق أو التناسق تعبيرا ملائما، بحيث أن كافة الاختلافات من المحتمل عدم تحقيقها نتيجة التباين في الظروف البيئية التي يتم فيها أداء خدمات المحاسبة والمراجعة.

المطلب الأول: مدخل حول التناسق المحاسبي الدولي

أولا: تعريف التناسق أو التوفيق المحاسبي الدولي وأهدافه

1)تعريف التناسق أو التوفيق المحاسبي الدولي:

يعتبر التناسق أو التوفيق مفهوم ملازم للمحاسبة الدولية، يفيد بالحد من المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي بإصدار معايير محاسبية موحّدة و مقبولة على المستوى الدولي بهدف إحكام الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، ويعبر التوافق المحاسبي الدولي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال."[1]

فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية و يؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة و هو بذلك يتميز عن التوحيد المحاسبي الدولي الذي يعني توحيد صارم للقواعد و السياسات المحاسبية و تطبيقها على دول معينة، فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي، أما على المستوى المحلي فالتوحيد المحاسبي يعبر عن نظام محاسبي موحّد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط و التنفيذ و الرقابة على مستوى الفروع الاقتصادية، حيث ترتبط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات الوطنية، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها و تخزينها.[2]

***التمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي**

يختلف التوافق عن التوحيد في كون الأول يعنى بعملية تقليل الفروقات والاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية عند حدها الأدنى، بينما يبحث التوحيد في إزالة هذه الاختلافات تماما عن طريق فرض مجموعة صارمة من المعايير الموحدة والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة، فالتوحيد لا يقبل الاختلافات في الإجراءات

[1] ثناء القباني، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 170.

[2] مزياني نور الدين، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، مركز الدراسات الاقتصادية، جامعة سكسكدة، 2009، ص8.

على المستوى الدولي، لان التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، لذلك فان الاتجاه الحالي هو نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.[1]

2)أهداف التوافق أو التناسق المحاسبي الدولي: يتمثل جوهر التوافق في تحقيق ما يلي[2]:

– توحيد السياق المحاسبي الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية، ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى رفع إنتاجية المصالح المحاسبية من خلال إتباع معايير دقيقة متعارف عليها؛

– توحيد المنتج المحاسبي الذي يتمثل أساسا في القوائم المالية الختامية، لتلبية احتياجات مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية بالرغم من تضارب مصالحها، فتوحيد هذه القوائم يلبي اكبر قدر من احتياجاتهم، وبالتالي فينبغي أن تكون المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

ومن بين الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية أو التكتلات الإقليمية، بالإضافة إلى الأهداف الأخرى المرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التناسق وأهمها ما يلي[3]:

أ–المؤسسات المعدة للقوائم المالية: بحيث يساعد التوافق المحاسبي الدولي على:

– خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، وخاصة ما تعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛

– إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناءا على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات للمقارنة؛

– التموقع الجيد والتحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة وهذا للمساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون؛

– تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، وخاصة بما يتعلق بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها.

ب–الأطراف المستعملة للقوائم المالية

إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، وتمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء اثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن

[1] مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص122.
[2] مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد01/ 2002، ص54.
[3] مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2006/04، ص118.

تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي استبعاد اثر العوامل الثقافية و العوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة.

ج- الهيئات الأخرى

تتحقق أهداف التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، كالاتحاد الأوروبي أو الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية والدولية أو البنك الدولي، لما يتيحه من خفض للتكاليف لهذه الرقابة التي تتطلب في حالة وجود الاختلافات لأعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع.

ثانيا: الأسباب الداعية إلى التوحيد المحاسبي الدولي

تختلف المحاسبة بمتغيرات البيئة التي تعمل في نطاقها وقد تكون هذه المتغيرات اقتصادية، تكنولوجية أو تنظيمية ومن أهم المظاهر الاقتصادية الدولية التي أدت إلى تزايد الحاجة إلى معايير محاسبية دولية متجانسة هي:[1]

1- عالمية أسواق رأس المال: فقد شهد العالم مؤخرا انخفاض في حركة التجارة الدولية وتزايد في حركة رؤوس الأموال عبر الدول، أما إدراكا للمزايا النسبية المتوفرة في الدول الأخرى أو تخفيضا لدرجة المخاطرة عن طريق تنويع الاستثمار، وقد تم إدراك المزايا النسبية بتزايد وتوسع الشركات متعددة الجنسيات وتنامي عملية الاندماج والسيطرة، أما تخفيض المخاطر فقد كان بسبب التقلبات الحادة في أسعار الأوراق المالية في البورصات الوطنية ونتيجة لذلك أصبحت أي بورصة عالمية تتداول فيها أوراق مالية خاصة بشركاتها الوطنية، بالإضافة إلى الأوراق المالية التي تصدرها الشركات الأجنبية التي تنتمي إلى العديد من الدول.

"بالإضافة إلى هذا فان الشركات والحكومات كانت تحصل على احتياجاتها الإضافية من الأموال عن طريق الاقتراض من السوق الوطنية أما ألان فلم يعد يقتصر على الحدود الوطنية، اتجهت معظم الشركات والحكومات إلى الاقتراض من دول أخرى يحكمها في ذلك عدة مؤشرات أهمها: كلفة الاقتراض وشروطه."[2]

2- العولمة: وتعتمد العولمة على أربع مقومات رئيسية وهي:

- حرية رؤوس الأموال في الحركة دون أي عوائق على المستوى العالمي؛
- حرية إقامة الصناعة في انسب الأماكن لها في العالم بغض النظر عن الجنسية أو السياسة القومية؛
- عالمية المعلومات المعتمدة على الثورة التقنية؛
- حرية المستهلك عالميا في انتقاء ما يريد من أي مصدر يشاء.

[1] مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص125.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 483.

3- انتشار الشركات متعددة الجنسيات: لقد انتشرت الشركات متعددة الجنسيات في كل أنحاء العالم، وأصبحت مصدرا لمشاكل تواجه المحاسبين والمراجعين، في ظل بيئات وممارسات أعمال المحاسبة والمراجعة مختلفة وفي دول مختلفة، ما أدى إلى الحرص على التوفيق بين المعايير المحاسبية الدولية والوطنية، لما لذلك اثر ايجابي على إعداد قوائم مالية صادقة قابلة للقراءة الدولية، وتنمية فرص الاستثمارات الأجنبية وتسويق فرص الاستثمار المحلي دوليا.

4- اختلاف الدول في طرق المحاسبة وإعداد القوائم المالية: تختلف الطرق المحاسبية وإعداد القوائم المالية بين الدول، ولكن المطلوب عدم اتساع وتزايد نطاق هذا الاختلاف، لأغراض المقارنة السليمة بين الشركات متعددة الجنسيات، وعلى مستوى الفروع.

5- اهتمام المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية: ومن بينها لجان الأوراق المالية باعتبارها تنظيم لمنظمي أسواق الأوراق المالية يحبذ التنسيق الدولي، والاتحاد الدولي للمحاسبين، وتهدف هذه المنظمات إلى حث التكتلات الاقتصادية وأسواق رأس المال على الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية في الممارسة العملية.

ثالثا:مزايا التوافق المحاسبي الدولي:

ذكرت العديد من الدراسات أهم فوائد التوحيد الدولي فيما يلي[1]:

- قابلية مقارنة القوائم المالية في البلدان المختلفة، مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية في أي بلد من فهمها وإدراكها؛
- توفر للمستثمرين الأجانب قاعدة معلوماتية لتسهيل عملية اتخاذ القرارات؛
- تسهل المعايير الموحدة لكافة فروع المؤسسات في أنحاء العالم من توحيد نتائج أعمالها في قوائم مالية موحدة؛
- تحسين عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات متعددة الجنسيات، فتوحيد البيانات يسهل على متخذي القرارات فهمها ولا تحتاج إلى تفسيرات متعددة؛
- العمل على إزالة الغموض والإلتباس على مستخدمي القوائم المالية؛
- اختصار الزمن والتكلفة والجهد من قبل الدول النامية في الوصول إلى التي وصلت إليها الدول المتقدمة؛
- زيادة موثوقية القوائم المالية المعدة، كما يزيد ذلك من انسيابية القرارات وتدفق الاستثمارات؛
- معرفة المعايير والطرق والإجراءات المحاسبية التي تعمل في ظلها المؤسسات ومختلف فروعها؛
- ادخار الوقت والمال في توحيد المعلومات المالية وجمعها عندما تطلب من أكثر طرف وفق لمتطلبات قانونية.

[1] مزياني نور الدين، نفس المرجع، ص9.

رابعا: معوقات التوفيق والتناسق المحاسبي الدولي

رغم المزايا السابقة في التوافق المحاسبي الدولي فإنه يواجه مشاكل مختلفة أهمها:

- الاختلافات البيئية و الثقافية بين الدول؛
- تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة؛
- ضعف أو انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد و المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها؛
- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات و المشتقات والأدوات المالية و المعايير المرتبطة بالقيمة العادلة، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح؛[1]"

– التوجه الضريبي والحكومي : بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية؛

- تعود المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية أخرى خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين.[2]

المطلب الثاني:مبررات التوافق المحاسبي الدولي

تبذل جهودا كبيرة من قبل العديد من المنظمات الدولية من اجل تحقيق نوع من التنسيق والتوافق بين المعايير المحاسبية التي تتخذ كأساس للممارسة المحاسبية، سواء كانت فيما بين مجموعة الدول المتقدمة، أو بينها وبين مجموعة الدول النامية، كما تخصص الهيئات المحاسبية المهنية جانبا كبيرا من دراساتها وأبحاثها لتطوير معايير محاسبية موحدة تلاءم التطبيق المحاسبي في المجتمعات المختلفة، بغض النظر عن الاختلافات البيئية القائمة بينها.[3]

وفيما يلي سنتطرق إلى أهم المساعي التي تهدف إليها كافة الهيئات المهنية ومجتمع الأعمال والهيئات الحكومية من خلال التوافق والتوحيد المحاسبي:

أولا: الجمعيات والهيئات المحاسبية المهنية

بحيث ترى بأن المعايير المحاسبية الدولية الموحدة تضمن اتساق المعايير مع بعضها البعض وعدم تناقضها، وهو ما ينعكس مباشرة على شكل ومضمون القياس والاتصال المحاسبي، وبذلك تكون المعلومات المعدة استنادا إلى هذه المعايير مفهومة ومقبولة من قبل المستخدمين المختلفين، كما أن المعلومات المحاسبية ستتسم بخصائص موحدة نافعة لأغراض اتخاذ القرارات، والتي من أهمها حياد المعلومات، وإمكانية الوثوق فيها، والاعتماد عليها وقابليتها للفهم والتوقيت المناسب لها وملائمتها.[4]

[1] أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص68.
[2] مزياني نور الدين، مرجع سابق، ص9.
[3] محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، **دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**، منشاة المعارف، مصر، 2000، ص149.
[4] محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، نفس المرجع السابق، ص 154.

ثانيا: مجتمع الأعمال والهيئات الدولية

ترى بأن وجود معايير محاسبية موحدة تعد ضرورة ملحة بالنسبة للممارسة المحاسبية، بحيث تضمن معالجة العمليات والأحداث المماثلة وفقا لمعايير محاسبية موحدة، مما يؤدي إلى رفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية في أي من دول العالم، بينما غيابها قد يؤدي إلى اختلاف أسس القياس والعرض بين دول العالم، ما ينشا عنه صعوبة المقارنة بين المراكز المالية للشركات الدولية ونتائج أعمالها، ما يصعب من عملية اتخاذ القرارات التي تعتمد أساسا على درجة الثقة في المعلومات ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وبالتالي فوجود معايير متماثلة تطبق في كافة أنحاء العالم، وتعنى تحديدا بالأسس التي يستند إليها قياس وعرض عناصر القوائم المالية، ما يمنع اختلاف وجهات نظر المحاسبين ويرفع من درجة الثقة في المعلومات المعدة على أساس المعايير الموحدة على مستوى العالم.[1]

ثالثا: الهيئات الحكومية

فهي تعد من أشد الهيئات إلحاحا على وجود توحيد محاسبي على مستوى العالم، وتحبذ تواجد معايير محاسبية موحدة تطبق في كافة دول العالم، باعتبارها إحدى المداخل الأساسية التي تساعد على توفير المعلومات الملائمة في مجال جذب وتدفق رؤوس الأموال، وتسهيل عمليات التجارة الدولية، وتحديد الإعانات والقروض الأجنبية التي تمنح للمؤسسات المحلية الاقتصادية، فهذه العمليات في مجملها تحتاج إلى دليل موحد ومقبول ومتسق للمعايير المحاسبية.

ويمكن تلخيص ما تم سرده من مبررات وبواعث التوحيد المحاسبي كما يلي[2]:

على مستوى الهيئات المحاسبية المهنية ترى بأن التوحيد المحاسبي الدولي يوفر معايير تحكم السلوك المهني ويمد بالخصائص النوعية التي تحقق جودة المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي، ويجد مجتمع الأعمال والشركات الدولية في التوحيد وسيلة لتسهيل الأعمال والتجارة الدولية، لما يحققه من معلومات يمكن الثقة بها والاعتماد عليها في مجال اتخاذ القرارات للاستثمار الأجنبي، كما ترى الهيئات الحكومية في توحيد المعايير المحاسبية مدخلا أساسيا لتوفير معلومات تساعد في جذب وتدفق رؤوس الأموال.

ومن خلال ما تقدم يتضح بأن السعي المكثف لتوحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي يتمحور جوهره في أن تكون المحاسبة وسيلة إخبارية تنتج معلومات محاسبية متسقة، ومفهومة وذات دلالة، وقابلة للمقارنة والتداول من قبل الدول المختلفة.

[1] محمد عباس، الأميرة إبراهيم عثمان، نفس المرجع السابق، ص155.
[2] محمد عباس والأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص174.

المطلب الثالث: الهيئات القائمة على التوحيد المحاسبي الدولي

يعتبر التوحيد المحاسبي ذو نفع عام لمستعملي المحاسبة، بخضوع الجميع لتدابير و قواعد متجانسة ما يسمح بالقيام بمقارنات بين المؤسسات في مختلف أنحاء المعمورة، وتوجد خمس منظمات دولية لتحديد المعايير الدولية والداعمة لجعل هذه المعايير موحدة وتطبق في كل أنحاء العالم وتعتبر كل منها رائدة في هذا المجال وتتمثل هذه المنظمات في[1]:

1)لجنة معايير المحاسبة الدولية: وهي منظمة خاصة تم إنشاؤها سنة **1973**، حين اتفقت الجمعيات والمعاهد في مختلف الدول(اليابان، المكسيك وهولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية) على تأسيس هذه اللجنة بهدف وضع ونشر معايير المحاسبة الدولية لغرض تطوير المهنة وتعزيزها على المستوى الدولي، ولقد لقيت اللجنة اعترافا دوليا واسعا، فبالإضافة إلى مؤسسيها التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية من دول أخرى،" كما اصدر اتحاد المحاسبين الدولي(**IFAC**)في سنة **1982**قرارا ينص على اعترافه بان لجنة معايير المحاسبة الدولية هي صاحبة الحق في إصدار هذه المعايير، وهكذا لحقت مهنة المحاسبة بغيرها من المهن فأصبح لها معاييرها وقواعد سلوكها المتعارف عليها دوليا بحيث يمكن الرجوع إليها والاحتكام إلى نصوصها، وقد أصدرت حتى عام **2000** إحدى وأربعون (**41**) معيارا، وفي سنة **2000** تم إعادة هيكلة اللجنة وتعديل النظام الأساسي لها وتم تسميته بمجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASP)** الذي اعتبر ابتداء من افريل **2001** هيئة مستقلة غير حكومية واتفق على تعميم مصطلح **IFRS** على كل المعايير **IAS/IFRS**، فهذه الأخيرة تعتبر كافية لأنها أوسع واشمل تتضمن في مضمونها كل من الجانب المالي والمحاسبي."[2]"وتعتبر من أكثر التنظيمات المؤسسية أهمية ونجاحا في مجال التوحيد الدولي للمعايير."[3]

2)الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC): وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة، تم تأسيسه سنة **1977**، وضم في عضويته **155**عضو ومنظمة في **188** دولة يمثلون أكثر من **2.5** مليون محاسب، يهدف إلى تطوير إرشادات عن المراجعة وممارسات إعداد التقرير ولأغراض زيادة القبول الدولي لتلك الإرشادات.[4]

3)الجماعة الاقتصادية الأوربية(EEC) : وتعرف بالسوق المشتركة، وهي منظمة فوق الحكومة وسلطاتها حكومية ولكنها مقيدة بعشرة أعضاء فقط وهي: فرنسا، ألمانيا، المملكة المتحدة، بلجيكا، الدنمرك، اليونان، ايرلندا،

[1] ثناء القباني،مرجع سابق، ص4.
[2] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 54
[3] أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص69.
[4] أمين السيد احمد لطفي، المرجع السابق، ص130.

لوكسمبورج، هولندا، ويرتبط وجود هذه الجماعة بالأعضاء المشاركين والذين يجب أن يمثلوا جنسيات الدول الأعضاء لمدة محدودة.[1]

4)لجنة الأمم المتحدة عن الشركات عبر الدولية: تعتبر هذه اللجنة ذراع الأمم المتحدة(**UN**)وهي منظمة شبه حكومية مع مشاركة العالم لها، وتقوم هذه اللجنة بإعداد التقارير إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة ويتم مراجعة المعايير المحاسبية التي توصي بها لدى مجموعة من الخبراء إلى تحقيق أهداف عريضة منها:

– تطوير نظام معلومات شامل يتم تصميمه لتحديد تأثير المشروعات عبر الدولية على كل من الدولة الأم والدولة المعنية، ويتفق مع الأهداف القومية والنمو الاقتصادي العالمي، ويساعد على استيعاب طاقة الدول المضيفة؛

– تطوير دليل **code** لمنتجات المشروعات عبر الدولية.

ويتأثر عمل لجنة الأمم المتحدة بشكل اكبر بما تحصل عليه من معلومات تطلبها من مختلف الدول فهي[2]:

– تساعد الدول الأعضاء والدول النامية على أن تتعامل مع المشروعات عبر الدولية؛

– تساعد الدول الأعضاء على التطوير الاقتصادي؛

– مساعدة العمال العاملين في مجال المشروعات عبر الدولية وحمايتهم.

5)منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) : "تعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منظمة دولية للدول الصناعية ذات اقتصاديات السوق،"[3] وهي منظمة شبه حكومية، تكونت من **24** دولة في سنة **1960**، وتشمل معظم دول أوروبا الغربية ودول الكومنولث، واليابان والولايات المتحدة الأمريكية، وفي سنة **1975** قامت هذه المنظمة بتأسيس لجنة عن الاستثمار الدولي والمشروعات المتعددة الجنسية، وتهدف هذه المنظمة إلى تحقيق النمو الاقتصادي وأهداف التطور الاجتماعي وتأثير وجود الشركات عبر الدولية والتجارة العالمية.

"تشترك كل هذه المنظمات في نفس الهدف من خلال إصدار معايير متعارف عليها دوليا، وتطبق على المستوى العالمي وتكون مقبولة قبولا عاما، ووجهت كافة جهودها نحو تحقيق هذا المسعى بالإضافة إلى العديد من المنظمات والهيئات الأخرى الإقليمية والدولية كالاتحاد الأوروبي والذي تم تأسيسه سنة **1957** بهدف الوصول إلى سوق عام لرأس المال".[4]

[1] ثناء القباني، مرجع سابق، ص6.
[2] ثناء القباني، مرجع سابق، ص7.
[3] أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص430.
[4] ثناء القباني، مرجع سابق، ص170.

المبحث الثالث: مدى انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتوافق معها

بينما تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات في العالم، وتتزايد الحاجة لإيجاد التوافق بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلى وبين معايير المحاسبة الدولية، ويرجع السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتبني المعايير المحاسبية الدولية هو نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دولا مختلفة، فحماية هذه الاستثمارات في أي دولة تتطلب أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير ذات جودة عالية عالميا بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة، واتجهت دولا عديدة إلى توفيق معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة.

المطلب الأول: تجارب بعض الدول المتقدمة للتوافق مع المعايير الدولية

سنحاول التطرق إلى بعض التجارب التي اتبعتها بعض الدول المتقدمة في تطبيق المعايير الدولية والتوافق معها

أولا: تجربة بريطانيا

بالرغم من أن بريطانيا تعد من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية، إلا أنه لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية،القيام واتبعت المراحل التالية:

- بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام **2002**؛
- أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية ؛
- لذلك فإستراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية.

ثانيا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

بالرغم من أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي، ومع تزايد العولمة في المعايير المحاسبية وظهور ملامح كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب من المعايير الدولية، وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة. [1]

1- تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية؛

2- والثانية تتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

[1] http://khaledashuor1984-abo11abo2.blogspot.com/p/blog-page.html

ثالثا: التجربة اليابانية

تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية فيما يلي :

- الإبقاء على المعايير الوطنية؛
- التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية؛
- ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة؛
- أن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

رابعا:الاتحاد الأوربي

اعتمدت دول الاتحاد الأوربي المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر عام **2002** والذي طالب الشركات الأوربية المسجلة في البورصات والتي كان يبلغ عددها **8000** شركة تقريباً بإتباع المعايير الدولية ابتداء من عام **2005**، وبهذا باتت **27** دولة تطبق الشركات فيها تلك المعايير الدولية.

المطلب الثاني : تجارب بعض الدول العربية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية

أولا: مصر

تبنت مصر في عام **1966** نظاما محاسبيا موحدا يقوم على توحيد كامل للمفاهيم والمصطلحات والمعايير المحاسبية، واستمرت أنظمة المحاسبة متأثرة بالنظام الإنجليزي حتى بداية السبعينيات، ومع انكماش دور القطاع العام وانفتاح مصر على أسواق الاستثمارات الخارجية الذي نتج عنه تغيرات جديدة في طبيعة الأنشطة الاقتصادية واتجهت الأنظمة المحاسبية إلى الابتعاد عن التأثيرات الاشتراكية وأصبح هناك ضرورة لتنظيم المحاسبة وتطويرها حتى تتوافق مع الاحتياجات الجديدة.

ظهرت الحاجة لتطوير نظام محاسبي مصري من خلال المؤتمر العام للمحاسبة والمراجعة المنعقد بالقاهرة في بداية الثمانينيات والذي اقترح فيه تشكيل لجنة خاصة تتولى وضع معايير محاسبية بمصر تتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية، "وفي عام **1997** صدر قرار وزاري يلزم كل الشركات سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة بالسوق المالي ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية، ولقد تم إصدار معايير محاسبية مصرية تتفق مع معايير المحاسبة الدولية، الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية مع إضافة تعديلات لتتماشى هذه المعايير مع الواقع المصري، وقد تم إصدار **23** معيار محاسبي مصري سنة **1999** من أصل **38** معيار محاسبي دولي، ووصل عدد المعايير المصرية

حتى **2006** إلى **39** معيارا محاسبيا، مع الإشارة إلى أن الموضوعات التي لم يتم تناولها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية يتم الرجوع في معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية".[1]

ثانيا: المملكة العربية السعودية

من خلال التطور التاريخي للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية يبدو أن المملكة لم تتبنى أي معايير محاسبية جاهزة ولكنها تبنت المدخل المهني في تطوير وتنظيم النظام المحاسبي منذ المراحل الأولى لتطوير المحاسبة بالمملكة. فبالرغم من أن القوانين والقرارات كان لها الدور الأسبق في تنظيم وتطوير المحاسبة إلا أنها لم تتدخل في تفاصيل هذا التنظيم لوضع وتحديد المعايير والطرق المحاسبية واجبة الإتباع، كما أن مهمة وضع المعايير أسندت للجنة معايير المحاسبة وهي لجنة مهنية.[2]

من هنا يمكن القول أن تبني المدخل المهني للتنظيم المحاسبي بالمملكة العربية السعودية هو نتاج للتأثير العميق للمحاسبة الأنجلوسكسونية على المحاسبة والمحاسبين في السعودية وذلك من خلال الشركات الأجنبية العاملة في السعودية والتي غالبا ما تكون شركات أمريكية أو بريطانية، أيضا بالنسبة للتعليم المحاسبي حيث غالبا ما تكون المملكة المتحدة والولايات المتحدة هي المحطة الرئيسية للطلبة السعوديين الدارسين في مجال المحاسبة بالخارج.

"ومن خلال ما تم سرده يتضح بأنه تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير، إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبة.

وكان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير. فقد صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة."[3]

---

[1] احمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2008، صص36.

[2] مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين القانونين السوريين، جامعة دمشق، ص7.

[3] مرزوقي مرزقي وحولي محمد، المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، عنوان المداخلة: مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر –، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص16.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي الجزائري ومدى استجابته للبيئة الدولية

تستجيب المعايير المحاسبة الجديدة للإرادة في التوحيد الدولي المحاسبي وذلك من اجل الإفصاح عن الكشوفات المالية التي تستجيب لرغبات الأسواق المالية وبهذا تحقيق اكبر قدر من الشفافية، و تسهيل عملية اتخاذ القرار و قابلية مقارنة الأداء بين المؤسسات، وتتعدد أفاق توحيد المعايير فكل مستعمل يأمل في الحصول على أفضل المعلومات التي تمكنه من اتخاذ القرار المناسب، والجزائر كغيرها من دول العالم تريد تكييف محاسبتها باعتماد معايير المحاسبة الدولية والانضمام للركب العالمي.

وفيما يلي سنتطرق إلى مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع البيئة الدولية من خلال النقاط التالية:

أولا: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

كان تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم والالتزام بتطبيق هذه المعايير، والبيئة الجزائرية تفاعلت مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي، وبما أن المهنة المحاسبية توازي المجال الاقتصادي فان الأمر تطلب حتمية تبني الجزائر نظريا للمعايير المحاسبية الدولية، ومن خلال نصوص النظام المحاسبي المالي الجديد يتضح بأنه تم تبني المعايير المحاسبية الدولية التالية[1]:

1- **بالنسبة لعرض القوائم المالية:** بالنسبة للكشوف المحاسبية تم اخذ بعين الاعتبار المعيار المحاسبي الدولي الأول الذي يتناول عرض وتقديم القوائم المالية، بالإضافة إلى المعيار المحاسبي السابع الذي يتناول جدول تدفقات الخزينة؛

2- **بالنسبة لتقييم المخزونات:** نسبة لمعالجة المخزونات تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي الثاني، الذي يتناول المخزونات؛

3- **بالنسبة لضرائب الدخل المؤجلة:** تم التطرق في النظام المحاسبي المالي الجديد إلى الضرائب المؤجلة، وهذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر، الذي يتناول ضرائب الدخل المؤجلة؛

4- **بالنسبة لعقود الإيجار:** تم تبني المعيار المحاسبي السابع عشر، الذي يعالج محاسبة عقود الإيجار/ التمويل.

ثانيا: أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

يمكن عرض أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر من خلال النقاط التالية[2]:

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية I A S/IFRS**، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج2، الجزائر، 2009، ص 22.

[2] غومة رياض وآخرون، النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ليسانس، قسم علوم التسيير: تخصص مالية، دفعة 2010/2009، ص: 53-56 (بتصرف).

1- **التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر**: وما يتطلبه من المشاركة في كافة الفعاليات والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمحاسبية المطبقة في المؤسسات، خاصة وان هذه الأخيرة تسعى إلى الاتساع والمنافسة على المستوى الدولي، الأمر الذي يتطلب تبني وتطبيق نظم وممارسات عالمية في هذا المجال.

2- **تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله**: إن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شانه طمأنة المستثمرين المحليين والأجنبيين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي واحتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية، ومن الملاحظ أن الشركات الأجنبية التي تنشط في قطاع المحروقات تلجا إلى استعمال محاسبة خاصة بهاو في نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقاربة بين حساباتها وحسابات المخطط الوطني المحاسبي لوجود قصور ونقائص به.

3- **فتح المجال للاستثمار في القطاع المالي**: لقد أصبح من الممكن للقطاع الخاص أن ينشا بنوك ومؤسسات للتامين وفق للقوانين والنصوص التنفيذية المعمول بهاو في هذا المجال ، وقد لوحظ فعلا إنشاء بنوك أجنبية في الجزائر مثل بنك الخليج وبنك البركة....الخ، وهي غالبا ما تكون مرتبطة ببنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية تطبق معايير المحاسبة الدولية أو تتعامل في الغالب مع شركات تطبق هذه المعايير.

4- **سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات**: سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها، فالمحلل المالي في الجزائر يواجه عدة صعوبات في إجراء تحليل مالي متكامل بسبب إعداد القوائم المالية الختامية (المركز المالي، التدفقات النقدية، الملاحق...الخ) بحسب المخطط المحاسبي الوطني الصادر في سنة **1975**الذي لا يوفر للمحلل المالي المعلومات المالية الكافية.

5- **سهولة الاندماج في الاقتصاد العالمي**: إن توقيع اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وما ينجر عنه من فتح مناطق التبادل الحر في الجزائر وترقب انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية، تكون المؤسسات الجزائرية في الساحة الدولية مع مثيلاتها الأوروبية وغير الأوروبية تطبق معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي يستدعي تطبيق هذه المعايير من قبل المؤسسات الجزائرية لرفع درجة المقروئية للمعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية لدى الشركات الأجنبية نظرا لإعدادها بلغة محاسبية موحدة وعالمية.

6- **إعداد قوائم مالية وفق لمبادئ وأسس واضحة**: لدى متخذي القرارات، فالكثير من المشاكل المطروحة لا توجد لها حلول في المخطط المحاسبي الوطني، بينما تتناول المعايير المحاسبية الدولية هذه المشاكل وتوضح طريقة التعامل معها محاسبيا كما يظهر عند تعامل المؤسسة بالقرض الإيجاري.

7- **تطور البورصة في الجزائر**: بتطور شركات المساهمة ونمو حجمها وسعيها لتطوير نشاطها في الجزائر وخارجها يتطلب من السلطات المعنية تنشيط بورصة الأوراق المالية كبديل للتمويل.

ثالثا: آفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

وقبل التعرض لمختلف الآفاق التي تخص تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر نلقي نظرة على ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد من أهداف كما يلي[1]:

- إيجاد حلول محاسبية لعمليات لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- تبني تطور التقنيات المحاسبية لمواكبة الممارسات المحاسبية المصادق عليها عن طريق العديد من الدول في ظل المحاسبة الدولية؛
- تمكين المؤسسات المالية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية جيدة وأكثر شفافية؛
- استجابة إلى احتياجات الإعلام المالي لمختلف مستعملي الكشوفات المالية كمسيرين، مراجعين، وأعضاء مجلس الإدارة،...الخ؛
- تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق.

فكل هذه الأهداف تصب في الآفاق الاقتصادية التالية:

1-**الآفاق ضمن المؤسسة:** تعتبر الكشوفات المحاسبية مصدر للحكم على نتيجة المؤسسة وكفاءة أفرادها، وكذلك تعبر عن الاحتياجات التمويلية والاستشارية، كما تمكن مختلف المستعملين من اتخاذ القرارات المناسبة.

2-**الآفاق المحاسبية:** لا تعبر الكشوف المالية عن هدف أو غاية المؤسسة بل يتم إعدادها لإعطاء المستعملين المعلومات الوافية التي تمكنهم من اتخاذ القرار في الوقت المناسب، هذه البيانات هي بالطبع احد مصادر المعلومات الواجب توفيرها لاتخاذ القرارات ، وهي الجزء الأكثر تعبيرا عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها.

3- **الآفاق بالنسبة للمسيرين:** تأثر المعايير على تنظيم المؤسسات يكون معتبرا، إذ يجب على المسيرين بناء أنظمة معلومات تتمتع بتقنيات عالية، كما عليهم إعلام كافة الأفراد العاملين في المؤسسة من اجل التكيف بسرعة باعتبار المشروع يتعلق بكامل المؤسسة، كما ستثري مهنة المحاسبة إثراء كبيرا، بحيث يتوجب على المحاسب أن يكون قادرا على الحصول على معلومات من عدة أطراف داخل المؤسسة، ومن الضروري بالنسبة لمسيري المؤسسات الاستثمار في هذا المجال الذي يتطلب مزيدا من الحرص كما عليهم توخي الحذر قبل التطبيق الكامل للمعايير، من اجل الوقوف على الايجابيات والسلبيات ومحاولة إيجاد الحلول قبل الشروع في التطبيق.

[1] معتصم دحو، آفاق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بالجزائر(النظام المحاسبي المالي الجديد)، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، البليدة، 2009، ص 6 (بتصرف).

4- الآفاق السياسية: يعتبر الهدف الأساسي للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة هو انجاز مرجع ملم بأفضل التطبيقات المحاسبية العالمية، يتمثل في المعايير الدولية المحاسبية، هذه الأخيرة تعظم الشفافية وتتيح للمستثمرين إمكانية الحصول على معلومات موثوقة.

ولقد سعت الجزائر انطلاقا من الإصلاح المحاسبي الجديد إلى خلق توافق وانسجام بين البيئة الدولية والبيئة الجزائرية، إلا أن خطوة التوافق هذه قد لا تكون كافية لوجود تحديات وصعوبات عدة من بينها ما يلي[1]:

- **غياب سوق مالي في الجزائر:** إن ظاهرة عولمة الأسواق المالية أسفرت عن ضرورة تطوير دولي للمحاسبة، مما يسهل عملية تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة، وهو صعب التقييم في بورصة الجزائر ما يحتم إعادة النظر وتعديل النظام المالي بما يتماشى مع التعديل المحاسبي المالي الجديد.
- **غياب نظام معلوماتي للاقتصاد الوطني:** إن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية.
- **غياب الوعي المحاسبي في المؤسسات الجزائرية:** يلاحظ ضعف الاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، ويعزي ذلك إلى عدة أسباب منها عدم فاعلية أنظمة المعلومات.
- **عدم الترابط بين التعديل الجديد وإجراءات القانون التجاري والضريبي.**

رابعا: النظام المحاسبي المالي الجزائري ومدى استجابته لمتطلبات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

وتظهر معالم التوافق من خلال ما يلي:

1- مدى الاستجابة لمتطلبات التوافق من حيث الإطار النظري: [2]

أ- **من حيث مجال التطبيق:** بحيث يطبق النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات ذات الطابع القانوني، وبذلك يعد إجباريا على كل نشاط اقتصادي، بينما المعايير المحاسبية الدولية فهي إجبارية في المؤسسات المدرجة في البورصة، أما المؤسسات الأخرى فهي مخيرة لغياب إلزامية المعايير المحاسبية الدولية، وهذا يبين خضوع التعديل الجديد إلى القانون التجاري بينما لا ترتبط المعايير المحاسبية الدولية بأية تشريعات.

ب- **من حيث مستخدمي المعلومات المحاسبية:** ويلاحظ فيه وجود اتفاق لكلى الطرفين على الجهة المستخدمة للمعلومات والبيانات المحاسبية وخاصة المستثمرين، المسيرين، المقرضين والحكومة ومختلف هيئاتها.

ج- **من حيث المبادئ والفروض الأساسية:** تتفق المبادئ والفروض المحاسبية التي بينت في التعديل الجديد للنظام المحاسبي المالي مع تلك المبادئ المقررة في الإطار النظري ألمفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية.

[1] هشام صلواتشي، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، الوادي، 17-18 يناير 2010، ص: 14-15(بتصرف).

[2] الجريدة الرسمية، القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي الجديد، العدد 74، 2007، المادة 31-36، ص6.

د- من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: حدد المشرع الجزائري في النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المنشورة في القوائم المالية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستخدميها، وهذا يتطابق مع تلك المقررة في المعايير المحاسبية الدولية.

هـ- **من حيث أهداف القوائم المالية:** تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات واضحة عن المركز المالي، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمؤسسة.

و-**من حيث عناصر القوائم المالية:** بصفة عامة فقد وجد ما يلي:

- اتفاق النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير الدولية للمحاسبة في تعريف حقوق الملكية أو الأموال الخاصة بأنها صافي الأصول بعد حذف أصولها المتداولة وغير المتداولة وهو المفهوم المالي لرأس المال.

- تطابق تعاريف الإيرادات والأعباء بحسب النظام المحاسبي الجزائري الجديد مع تلك المقررة في المعايير الدولية للمحاسبة.

2- مدى الاستجابة لمتطلبات التوافق من الناحية التقنية: وتطرق لها من حيث المعالجة المحاسبية لها من قبل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الجزائري الجديد لبعض القضايا المطروحة محاسبيا منها:[1]

أ- شكل الميزانية: يتم عرض الأصول والخصوم بنفس الطريقة للمعايير المحاسبية الدولية، بحيث ترتب الأصول بحسب سيولتها، أما الخصوم فترتب بحسب درجة الاستحقاق، إضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.

ب-تصنيف الأعباء: يتم تصنيف الأعباء بحسب طبيعتها أو بحسب الوظائف بنفس الطريقة للمعايير المحاسبية الدولية.

ج- جدول التدفقات النقدية: يتم عرضه بنفس طريقة عرض معايير المحاسبة الدولية، بعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، بحسب مصدرها كالمتعلقة بالاستثمار والمتعلقة بالتمويل....الخ.

د- طريقة تقييم المخزونات: يتم التقييم بنفس طريقة تقييم معايير المحاسبة الدولية، باستعمال طريقة الوارد أولا الصادر أولا(**FIFO**) وطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (**peps**).

هـ- التنازل عن الاستثمار: بمجرد اتخاذ قرار التنازل الفعلي عن الاستثمار يتم التوقف عن حساب الإهتلاك بنفس طريقة عرض معايير المحاسبة الدولية.

و- تكاليف التطوير:تسجل ضمن الأصول باعتبارها أصولا معنوية، بنفس طريقة معايير المحاسبة الدولية.

ز- قروض الإيجار: يتم تسجيلها بنفس طريقة عرض معايير المحاسبة الدولية ضمن عناصر الأصول.

[1] مزياني نور الدين، مرجع سابق، ص9.

ومن خلال ما تقدم نستخلص التقارب والتوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر والممارسات العالمية، هذا ما يكشف الأهمية الكبيرة للتعديل الذي قامت به الجزائر في النظام المحاسبي، الأمر الذي يبين التوجه الاقتصادي الجديد للجزائر من خلال الإصلاح المحاسبي الجديد، ما يسمح للمحاسبة أن تكون ضمن ركب ومبادئ أكثر تلاءما مع الاقتصاد المعاصر والاستجابة لمتطلبات البيئة الدولية.

المبحث الرابع: دولية المراجعة في المحيط المحاسبي الدولي

تتزايد ظاهرة التنميط المحاسبي عبر الدول نظرا للحاجة التي نجدها ضرورية في الحصول على معلومات متجانسة تعكس واقع نشاطات و سياسات المؤسسة، الأمر الذي بدوره سهل عمل المحاسبين في تلخيص و إعداد مؤشرات اقتصادية إذا توفرت لديهم ملاحق متناسقة و موحدة.

المطلب الأول:ماهية المراجعة الدولية

أولا: تعريف المراجعة الدولية

إن الجانب الدولي للمراجعة يشير إلى التوفيق بين قواعد المراجعة عبر البلاد والى تطبيق المراجعة للشركات التي تعمل في أكثر من بلد واحد، والمراجعة الدولية تشير إلى القواعد الدولية الخاصة بمراجعة التقارير المالية التي يتعين تطبيقها في أكثر من بلد واحد لكل من التنظيمات المحلية والدولية بالإضافة إلى الإشارة إلى المراجعة التي يتم أداؤها في ضوء مجموعة متجانسة واحدة من قواعد المراجعة على المعلومات المالية التي يتم إعدادها عن طريق الشركات المتعددة الجنسية.

وبصفة عامة تحدث المراجعة الدولية من خلال[1]:

- التنسيق والتوفيق بين عملية المراجعة دوليا؛
- التعليم الدولي للمراجعين في كل من مجالات ونظم المحاسبة والمراجعة؛
- تدويل تكنولوجيا المراجعة لتدعم عمليات المراجعة ؛
- عملية وضع معايير المراجعة الدولية.

كما تجدر الإشارة إلى إن عملية المراجعة الدولية تغطي غرضين رئيسين هما[2]:

- التأكيد على العملاء متعددي الجنسية خلال كافة دول العالم، ما يؤدي إلى توصيل نتائج المراجعة بسهولة وتطبيق مجموعة واحدة من معايير الجودة للتأكد من جودة عملية المراجعة؛
- اتساق وتماثل العناصر الرئيسية لعملية المراجعة على النطاق الدولي، ما يمكن مكاتب المراجعة من زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة خلال دول العالم.

ويعتبر إصدار معايير المراجعة الدولية خطوه متقدمة نحو تدويل مهنة المراجعة والتدقيق في ظل العولمة، الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية والباحثين في حقل مهنة المراجعة السعي الدائم نحو توفير نوع من التوافق والمواءمة بينها وبين المعايير المحلية، وكذلك العمل الدائم والمستمر على تحديثها وتطويرها بما يتناسب والظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة وأن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية سيؤدي إلى الحصول على

[1] امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، مرجع سابق، ص124.
[2] امين السيد احمد لطفي، نفس المرجع السابق، ص132.

معلومات مالية ذات مصداقية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية سواء أكان ذلك على المستوى الدولي أو المحلي .

ثانيا: أسباب نشوء المراجعة الدولية

هناك أربع أسباب أدت إلى انتشار المراجعة الدولية ويمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

1) الأسباب التاريخية: هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات لتطوير المحاسبة والمراجعة، فقد كانت ايطاليا من الرواد في التجارة والمحاسبة في القرنين الرابع عشر والخامس عشر، وانتشرت الطرق الايطالية لامساك الدفاتر عبر العالم كالقيد المزدوج، وفي القرن التاسع عشر أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية وتلتها الولايات المتحدة الأمريكية، لتصل إلى المحاسبة الحديثة التي تطورت أولا في اسكتلندا وانجلترا.

2)الشركات متعددة الجنسيات: تعرف الشركة متعددة الجنسية بأنها تنتج السلع أو الخدمات في دولتين أو أكثر، إن تلك الشركات تلعب دورا رئيسيا في تحويل التكنولوجيا المحاسبية من بلد إلى أخر، ووجود تلك الشركات قد أضفت أبعاد جديدة إلى عدة مجالات مثل المراجعة.

3) أسباب القابلية للمقارنة: تعتبر من أهم الأسباب، بحيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة عن طريق الملاحظة لردة فعل باقي البلدان تجاه المشاكل، ولاسيما في البلدان الصناعية قد لا تختلف بشكل ملحوظ عن تلك الخاصة بالبلد الأم، من الممكن أيضا أن يتم الاقتناع بأنه حيث تختلف الطرق المحاسبية يتم تبريرها عن طريق الاختلافات في البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.

4) أسباب التوافق: تزايدت أهمية التوافق والتنسيق في السنوات الأخيرة، والتوفيق هي عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها، وفي الواقع أن هناك جدل واسع حول التوفيق الدولي وأهميته والذي من شانه أن يمنع التبني الكامل لمبادئ المحاسبة الأمريكية، حتى داخل التحاد الأوروبي فان كافة البلاد الرئيسية وجدت أنها تواجه تحديات كثيرة وقد اضطرت إلى قبول التوافق والتنسيق بين كل من الطبيعة الفنية والسياسية.

وعلى الرغم من المحاولات التي يتم بذلها لتوفيق معايير المحاسبة و المراجعة، ورغما عن وجود تنظيمات تقترح معايير للمراجعة إلا انه حتى الآن لا توجد مجموعة من معايير المراجعة التي يتم قبولها دوليا، وبالأحرى فان المراجعين في كل بلد يتبعون الممارسات والمعايير المقررة للبلد التي تعمل خلاله الشركة وتمارس أنشطتها فيه، ورغما عن ذلك فان معايير المراجعة الدولية تعتبر ذات أهمية كبيرة بحيث يمكن أن تستخدم عن طريق الدولة كأساس لتطوير معاييرها المحلية الخاصة، وكذلك يمكن أن تعتمد عليها الدول في عمل معايير خاصة بها إذا لم

[1] أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، نفس المرجع السابق، ص108.

يكن لديها معايير من قبل، ولاشك أن معايير المراجعة الدولية قد ساعدت في توفيق مهنة المراجعة خلال دول العالم.

المطلب الثاني: المراجعة في البيئة الدولية

وسعت كافة أنواع المشروعات أنشطتها وأعمالها في البلدان الأجنبية، وأصبحت اغلب الشركات الكبيرة مرتبطة بأنشطة وأعمال في بلدان أخرى أجنبية، فبعض الشركات تقوم بالاستثمار في الشركات الأجنبية والبعض الآخر يقيمون شركات صناعية أجنبية وغالبا ما تبحث الشركات المرتبطة بالمشروعات الأجنبية عن خدمات المراجعين في البلد الأجنبي لمراجعة قوائمها المالية والتقرير عنها، بحيث أن معظم الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية تتضمن قوائمها المالية أنشطة وأعمال أجنبية، ومنه فيتطلب الأمر من المراجعين أن يكونوا على معرفة وعلم بتطبيقات وممارسات المحاسبة والمراجعة حول العالم، وتلك الممارسات المحاسبية حول العالم تعتبر غير موحدة لتباين وتعدد أهداف المحاسبة والمراجعة.

"فبالرغم من الجهود المبذولة من طرف كل من لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بالإضافة إلى المنظمة الدولية لمديري الأوراق المالية التي تعمل على تطوير معايير متجانسة للمحاسبة والمراجعة التي من خلالها تلبي احتياجات أسواق رأس المال العالمية ومجتمع الأعمال الدولي، ومن الجدير بالذكر أن المحاسبة المالية والتقرير المالي تتباين في كل دولة اعتمادا على مرحلة تطوير البلاد وثقافتها ونوع الحكومة التي تديرها وهيكل أعمالها ومدى استخدام المعلومات المحاسبية، ويتوجب على المراجعون أن يعترفوا بتلك الاختلافات الموجودة فيما بين الممارسات المحاسبية في البلاد المختلفة."[1]

المطلب الثالث: مدى مساهمة القوائم المالية في تفعيل عملية المراجعة الدولية

يظهر دور القوائم المالية في تفعيل المراجعة الدولية من خلال مدى مساهمتها في تفعيل المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، وسنتطرق لها كما يلي:

أولا: مدى مساهمة القوائم المالية في تفعيل المعايير الدولية المحاسبية

تزامنا مع ظهور العولمة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، وفي ظل اختلاف وتباين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، ظهرت العديد من المشاكل المتعلقة بعرض وتحليل القوائم المالية، وبما أن هذه الأخيرة تعتبر اللغة المحاسبية التي تربط بين المؤسسة ومستعملي القوائم المالية، برزت الحاجة لوجود معايير واطر تحكم عرض وتحليل القوائم المالية وتوحيدها على مستوى العالم، بما يكفل لها تلبية احتياجات مختلف الأطراف في مختلف الدول.

[1] أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص57.

ويعتبر توحيد القوائم المالية وتخطي الاختلافات والفروقات فيما بين الدول من ابرز المبادئ التي وجدت من اجلها المعايير الدولية للمحاسبة، وبالتالي فوجود مرجعية دولية محاسبية موحدة يقلل من التباينات والفروقات المحاسبية الدولية، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى زيادة انتشار الشركات متعددة الجنسيات على مستوى العالم وعلى مستوى الدول النامية خاصة، وإمكانية مقارنة القوائم المالية في مختلف الدول، والوثوق في البيانات المقدمة وتخطي التفاوتات بين الدول المتقدمة والنامية ، كما أن توحيد القوائم المالية على مستوى العالم يكفل فك العزلة عن الاقتصاديات الفتية ويضمن تلاؤمها وانسجامها مع الاقتصاد العالمي، فمن خلال هذا يظهر دور توحيد القوائم المالية في جعل العالم نظام محاسبي واحد، يتبع معايير محاسبية واحدة.

ثانيا: مدى مساهمة توحيد القوائم المالية في تفعيل معايير المراجعة الدولية

تكمن مساهمة القوائم المالية في تفعيل معايير المراجعة الدولية من خلال علاقة المراجعة بالمحاسبة، فبداية عمل المراجع تكون من نهاية عمل المحاسب، ويرتكز عمل المراجع على مخرجات النظام المحاسبي وهي القوائم المالية، وبما أن عمله يركز على التحقق من مدى ملائمة ودقة القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها، فان توحيد القوائم المالية على مستوى العالم يجعل من المراجعة مهنة متداولة على مستوى العالم، بمعنى وجود نفس القوائم المالية بنفس طرق الإعداد والتحليل في جميع الدول، يؤدي إلى إتباع نفس أساليب المراجعة، وانطلاقا من الترابط بين المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة من حيث المبدأ بجعل مرجعية موحدة على مستوى العالم، فان توحيد القوائم المالية على مستوى العالم يؤدي إلى اتساع نطاق عمل المراجع والمراجعة، كما تضمن التأهيل والتدريب الدولي للمراجع وتزيد الثقة في تقارير المراجعة المقدمة في مختلف البلدان التي تعتمد أساسا عليها، كما أن توحيد القوائم المالية من شانه أن يوفر حرية تدفق وتنقل المراجعين والمستثمرين من بلد إلى آخر بتلاشي الحواجز والعقبات.

ومن خلال ما تم سرده سابقا يظهر الدور الأساسي الذي تلعبه القوائم المالية في تنشيط وتفعيل المراجعة الدولية، على اعتبار أنها أهم عنصر في عملية المراجعة وإعداد التقارير، وتظهر ضرورة الاهتمام المتزايد بالقوائم المالية من خلال البيئة المحاسبية المتطورة، لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات المناسبة وتلبية احتياجات مختلف الأطراف.

خلاصة الفصل الثاني:

خلاصة لهذا الفصل وبعد التطرق إلى المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، يتضح الدور الكبير الذي تلعبه في النهوض بممارسات المهنة والتقارب فيما بين الاقتصاديات حول العالم وتوسيع نطاق أعمالها، وتوجد علاقة قوية تربط بين المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة ، سواء من خلال الهدف من وجودها أو من خلال نصوص المعايير في حد ذاتها، وتتمثل الجهود المبذولة لتوسيع تطبيقها عالميا بالمساعي الرامية إلى توفيق وتوحيد هذه المعايير وإيجاد لغة محاسبية عالمية موحدة، تهدف أساسا إلى تقليص الاختلافات والفروقات الحاصلة في البيئات الاقتصادية المختلفة، وانتهجت العديد من الدول المعايير الدولية المحاسبية سواء كانت متقدمة كاليابان أو سائرة في طريق النمو كمصر والجزائر، واختلفت طرق تبني هذه المعايير باختلاف الظروف والأوضاع الاقتصادية السائدة في البلد،

تمهيد الفصل الأول:

لقد شهدت الساحة العالمية العديد من التغيرات الهامة في شتى المجالات والتحولات الاقتصادية، وأثرت بكل جوانبها على مهنة المراجعة، فالمراجعة تعتبر الوسيلة التي يتم من خلالها خدمة الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها، وفي ظل عصر العولمة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات واختلاف أهداف ومصالح هؤلاء الأطراف ظهرت العديد من المشاكل في إطار عرض وتحليل القوائم المالية، فهي تمثل همزة الوصل بين الإدارة والأطراف المستخدمة لها والوسيلة التي تمثل الصورة الصادقة عن المؤسسة، الأمر الذي دعى الهيئات المهنية إلى زيادة الاهتمام بشكل ومحتوى القوائم المالية بما يفيد مختلف الأطراف.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى مجموعة من الجوانب مقدمة في مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

المبحث الثاني: معايير المراجعة

المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

حضيت المراجعة بمختلف الظروف التي شهدتها على مر العصور والتطور في الحياة الاجتماعية والاقتصادية بالاهتمام المتزايد، نظرا للدور الكبير الذي لعبته في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع ككل، ومد مختلف المنظمات بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها، وتبعا لهذا التطور فقد سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذا التطور لوضع إطار ينظم المهنة وتفادي أي انعكاسات تفقدها مصداقيتها.

المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة

أولا: نشأة المراجعة

"تستمد المراجعة نشأتها من الحاجة إلى تحقيق الحسابات والوقوف على مدى صحتها وقد زادت تلك الحاجة نتيجة الاتساع في حجم المنشات، بحيث أصبح يتعذر على صاحب المنشاة القيام بنفسه بعملية المراقبة.[1]"

"ويرجع أصل المراجعة إلى العصور الوسطى ويعود التدقيق الحديث إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي، حيث أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقيق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص أخر.[2]"

فالمتتبع لتطور المراجعة عبر التاريخ يدرك بأنها جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغرض بسط الرقابة من طرف الرؤساء للقبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، ويرجع أصل المراجعة إلى حكومات قدماء المصريين و اليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع حينها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، وكلمة المراجعة **AUDIT** مشتقة من الكلمة اللاتينية **AUDIRE** ومعناها « يستمع ».[3]

وكان قدامى المصريين يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل، كما كان قدامى اليونان يعينون موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، أما الرومان فقد قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات. [4]

---

[1] متولي محمد الجمل ومحمد محمد الجزار، **أصول المراجعة**، مكتبة عين شمس، مصر، ص6.
[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار الميسرة، الأردن، 2006، ص13.
[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص18.
[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص13.

وكان التتبع التاريخي لنشأة المراجعة كما يلي:

1. **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500ميلادية:** في أوائل هده الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.[1]

كما تميزت هده الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

2. **الفترة ما بين 1500و1850**: تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، و ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين. [2]

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي، وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة، حتى وان كانت ليست بالصورة المتطورة التي بها الآن، ولعبت كذلك السياسة المالية والضريبة دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، وظهور نوع جديد من الرقابة الداخلية على المشاريع وهي الرقابة والفحص الضريبي.

3. **الفترة ما بين 1850 و1905**: إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة، وخاصة انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة الماسة لدى مالكي المؤسسات لمن يحافظ على أموالهم، فنتيجة لكل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط معترف به مدعم بعدة قوانين.

أما بما يخص أهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها فيما يلي[3]:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

4. **الفترة ما بين 1905 إلى يومنا هذا:** الملاحظ في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختيارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

---

[1] اشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، لبنان، الطبعة الرابعة، 1996، ص14.
[2] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص14.
[3] اشتيوي إدريس عبد السلام، مرجع سابق، ص14.

"كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة." [1]

وبعد ما قمنا بوصف أهم المحطات التي مرت بها المراجعة، نجد بأنها مرت بمراحل متعددة لكل مرحلة مميزاتها في حين أنه بشكل عام أهداف المراجعة كانت تتمحور حول منع الغش والتلاعب والسرقة وحماية الأصول والوقوف على مصداقية الحسابات.وتجدر الإشارة إلى أن كل باحث يقوم بتقسيم التطور التاريخي للمراجعة وفق مراحل معينة. وفيما يلي جدول يبين أهم مراحل نشأة المراجعة:

جدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة

المرحلة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700	-الملك، الكنيسة -الإمبراطور -الحكومة	-رجل الدين. -كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال وحماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة،المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب.	منع الغش ومعاقبة فاعليه وحماية الأموال
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى سنة 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من1940 إلى1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة. هيئات أخرى. المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية النظام الرقابة واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 199	الحكومة هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصور الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي الطاهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقي؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر،2003، ص7.

[1] محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2008/2007، ص4.

ثانيا: مفهوم المراجعة

1-تعريف المراجعة: لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف المراجعة، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر من أهم التعاريف ما يلي:

«المراجعة هي التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشاة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير».[1]

كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على انه: « إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين».[2]

كما وضعت الجمعية المحاسبية الأمريكية تعريفا للمراجعة كما يلي:

«هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف بنتائج المراجعة».[3]

"ويقصد بمراجعة الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقادينا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة."[4]

" المراجعة عبارة عن عملية منهجية منظمة للحصول والتقييم بموضوعية عن أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية وأحداث من اجل التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين."[5]

ومن المفاهيم السابقة نستنتج بأن المراجعة ليست فرعا من المحاسبة بل هي مستقلة، بحيث تبدأ حين تنتهي المحاسبة، وتعتمد على الفحص الذي يحدد مدى مطابقة النتائج للتنظيمات المحددة مسبقا.

[1] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر، عمان، 2000، ص8.
[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2006، ص20.
[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، جامعة عين شمس، مصر، 2004، ص27.
[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية-**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004، ص13.
[5] أمين السيد احمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، مصر،2007، ص3.

2-أهمية المراجعة: تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، فالمراجعة تعتبر مهمة لمختلف الشرائح من المجتمع، بحيث تؤدي المراجعة دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، كون المعلومات المالية التي تعتمد عليها ضرورية لأي مجتمع، بحيث تهدف إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن أمثلة هذه الجهات المديرين، المستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال المال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة وغيرها.

فبالنسبة للمديرين فان القوائم المالية المدققة تفيدهم في وضع الخطط ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء، بحيث يتجهون إلى التأكد من بلوغ الأهداف المسطرة والتحقق من مدى مصداقية المعلومات والبيانات المحققة من المتابعة والمراجعة الدورية، أما بالنسبة للبنوك فتعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة لفحص المراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه القوائم في تقدير الدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة الأخرى تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات.

"وبالتالي فأهمية المراجعة تظهر باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك فالموردون والمتعاملين مع المؤسسة هم أيضا يولون أهمية للمراجعة من اجل معرفة سلامة مركزها المالي، والسيولة المتاحة لزيادة ثقتهم في استرجاع حقوقهم وزيادة معاملاتهم مع تلك المؤسسة. كما أن المراجعة تظهر من خلال التوصل إلى إبداء رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج إعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[1]"

3-أهداف المراجعة: تعتبر الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمراجع هو إبداء رأيه في القوائم المالية، الذي يمثل محصلة ونتيجة للإجراءات الطويلة الاستنباطية والأحكام المنطقية، ومن اجل تكوين هدف المراجع فانه يجب تحقيق أهداف المراجعة وهي[2]:

- عرض القوائم المالية بصدق و بعدالة؛
- شرعية وصحة العمليات المالية؛
- الملكية؛
- استقلال الفترة المالية؛

[1] شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، بومرداس،2009/2008، ص26.

[2] وليم توماس وامرسون هنكي، ترجمة احمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية، 2006، ص318.

-التقويم؛

-الوجود.

أ-**عرض القوائم المالية:** لتحقيق هذا الهدف فان المراجع يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- **شرعية و صحة العمليات المالية:** ويتطلب هذا الهدف من المراجع ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة، وللتحقق من صحة العمليات يتضمن هدفين وهما:

-المساعدة على التحقق من شرعية وصحة العمليات فان هذه العمليات يجب أن تكون مؤيدة ومدعمة بنظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل العمليات المسجلة بالدفاتر؛

-يتطلب على المراجع التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية الناتج عنه الأرصدة المبينة للحسابات.

ج- الملكية: يجب التحقق من ملكية الأصول، بالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المراجع يعتمد على الإجراءات التي تؤكد بان الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشاة فعلا، أما فيما يخص الالتزامات فيجب أن يتحقق المراجع من صدق هذه الالتزامات المسجلة في الدفاتر.

د- استقلال الفترة الزمنية: ويتمثل في التحقق بان الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، بمعنى التحقق بأن العمليات التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة والعكس صحيح.

هـ- التقويم: يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمراجع، وعادة ما تقيم على أساس التكلفة التاريخية أو السوقية أيهما اقل، وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

و- الوجود: يمثل التحقق والتأكد من وجود هدفا من أهداف مراجعة كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسؤولية المراجع الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا، أما بخصوص حسابات الخصوم فإن المسؤولية تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر.

المطلب الثاني: محاور وفروض المراجعة

أولا: محاور المراجعة

تبعا لما تم سرده فيما سبق، يتبين بان المراجعة ركزت على النقاط الأساسية التي تتمحور حولها وهي[1]:

الفحص- التحقيق- التقرير

1. الفحص: ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2. التحقيق: يعتبر التحقيق عن الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي ولعناصر الذمة على ارض الواقع.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فان الخلل في النظام المولد لها يؤدي إلى خللا في القوائم المالية الختامية بصفة تلقائية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها.

ونشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صادق لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

3. التقرير: ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المراجع سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، وتظهر فيه كافة الجهود المبذولة من قبل المراجع والمؤطرة بالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.

ثانيا: فروض المراجعة

يعرف الفرض بأنه القاعدة التي تحظى بالقبول العام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل، وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات وهي[2]:

1) فرض عدم التأكد: ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية؛

[1] مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص65.

[2] احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص20.

- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛
- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

2) فرض استقلال المدقق: ذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكيما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات وهما:

أ – المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية ؛

ب– المقومات الموضوعية:وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من الأحكام والقواعد والضمانات.

ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره .

3) فرض توافر تأهيل خاص للمدقق: ودلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق، فإن المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل منها محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي لمدى مهمته.

4) فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية: تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المنشاة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

أ–رقابة إدارية: وتهدف إلى تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها(الموازنات– التكاليف المعيارية– دراسة الوقت– التقارير– التدريب)

ب–رقابة محاسبية: وتهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها(حسابات المراقبة– الجرد المستمر– المصادقات– التدقيق الداخلي– النظام المستندي).

ج–ضبط داخلي: وهدفه حماية أصول المنشاة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها(تقسيم العمل– تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

5) فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، ونشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف في المنشأة أو خارجها.

المطلب الثالث: مبادئ المراجعة وأنواعها

أولا: مبادئ المراجعة

وتنقسم هذه المبادئ بحسب أركان المراجعة (الفحص والتقرير) إلى مجموعتين هما[1]:

-مبادئ مرتبطة بركن الفحص؛

-مبادئ مرتبطة بركن التقرير.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:وتشمل ما يلي:

(أ) **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي**: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقتها بالأطراف الأخرى، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار.

(ب) **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري**:يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف.

(ج) **مبدأ الموضوعية في الفحص**: ويشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

(د) **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية**: ويشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:وتشمل ما يلي:

(أ) **مبدأ كفاية الاتصال**: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير

(ب) **مبدأ الإفصاح**: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

(ج) **مبدأ الإنصاف**: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

[1] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،نفس المرجع، ص23.

(د) مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ومن خلال ما تقدم، نلاحظ بأن هذه المبادئ تمثل بديهيات ممارسة المهنة، بحيث تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة في التطبيق العملي.[1]

ثانيا: أنواع المراجعة

تعددت أنواع المراجعة باختلاف الهدف المرجو منها وكذلك الزاوية المنظور من خلالها للمراجعة، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع واحدة، وعموما تصنف المراجعة حسب الزوايا المختلفة والأهداف المرجوة منها كما يلي:

1. المراجعة من حيث النطاق: وتقسم إلى نوعين كما يلي:

أ- **التدقيق الكامل:** وهو التدقيق الذي يخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة،"[2] بحيث كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية لها، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

ب-**التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:**وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعنية، وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون.

" ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة منه، ليحمي نفسه ولا ينسب إليه التقصير في الأداء.

ومن العرض المتقدم يمكن التوصل إلى أن تدقيق المنشآت سواء كان كامل أو جزئي يتوقف على الإلزام القانوني لهذه المنشآت وعلاقتها بالملاك وطبيعة الاتفاق لتحديد طبيعة التدقيق وحدوده."[3]

[1] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،نفس المرجع، ص24.
[2] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص11.
[3] احمد حلمي جمعة، نفس المرجع أعلاه، ص13.

2. المراجعة من حيث الإلزام:وتنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى نوعين:

أ– التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق التي تلتزم به المنشات وفقا للقانون السائد(قانون الشركات– قانون الاستثمار – قوانين الضرائب)، ويتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني ولا يصح أن يكون إلا كاملا، ويترتب عن عدم القيام بهذه المراجعة وقوع المؤسسة تحت طائلة العقوبات المقررة.[1]

ب–المراجعة الاختيارية: ويطلق عليها في بعض الأحيان إسم المراجعة الخاصة، وتتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية، والهدف من هذه المراجعة هو زيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما تستعمل خاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.[2]

3.المراجعة من حيث القائم بها:وتنقسم إلى نوعين وهما:

أ– المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، وتمثل جزء من نظام الرقابة الداخلية.[3]

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها.

ب–المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتتمثل الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي في فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.[4]

4. المراجعة من حيث الوقت: و هناك نوعان:

أ– المراجعة النهائية: بحيث يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، وتعد مناسبة للمنشات الصغيرة ومتوسطة الحجم ويقتصر عمل المراجع على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق عليها اسم مراجعة الميزانية.[5]

---

[1] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص19.
[2] محي الدين محمود عمر،مرجع سابق، ص28.
[3] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص17.
[4] عبد الفتاح محمد الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة**، مطبعة الانتصارات، مصر، 1993، ص24.
[5] محي الدين محمود عمر، مرجع سابق، ص30.

ب–التدقيق المستمر: يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

5. المراجعة من حيث مدى الفحص:وينقسم إلى ما يلي:

أ– التدقيق التفصيلي: وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية هذه المهنة، وفيه يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بإنتظام وخالية من الأخطاء، ويتطلب هذا النوع الكثير من الجهد والوقت، إضافة إلى انه يكلف نفقات باهظة، وبالتالي يقتصر استخدامه على المؤسسات الصغيرة.[1]

ب–التدقيق الاختباري: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة يختارها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وفي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.[2]

[1] احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص12.

[2] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011/2010، ص12.

المبحث الثاني: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة، وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

- المعايير الشخصية أو العامة
- معايير العمل الميداني
- معايير قواعد وضع التقرير

المطلب الأول: المعايير العامة

وتهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فيجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند أداء هذه المهمة، وعموما فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة ثلاثة وهي[1] :

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملي كمراجعين؛
- يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة؛
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أدائه لمهمة الفحص وإعداد التقارير.

أولا:معيار التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع، فالتأهيل العلمي يعطي الثقة لمن طلب خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية وحالة المستندات المحاسبية، وكذلك استقلالية المراجع عند إبداء رأيه، فتأهيل المراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية وهي التأهيل العلمي والتأهيل المهني والتعليم المستمر.

1)التأهيل العلمي: على المراجع أن يكتسب 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 والكليات المختصة والتي تقوم بتكوين المراجع وتحصنه بمختلف المواد والمقاييس التي يطلبها تكوينه وحتى بعد إنهاء دراسته، فإجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، وعليه فبغض النظر عن قدر التعليم الرسمي الذي حصل عليه المراجع، فانه لا يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، وبالتالي يجب أن يدعم تعليمه

[1] وليم توماس و امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 54.

بالخبرة الكافية بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة.[1]

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

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 مواكبة آخر مستجدات المهنة.

ثانيا:معيار الاستقلالية

يعني هذا المعيار أن المراجع يبقى مستقلا عند قيامه بعملية المراجعة، بحيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية، وفي حالة عدم توفر هذه الاستقلالية يجب على المراجع ان يتخلى عن عملية المراجعة بدون الحاجة إلى عرض أسباب هذا التخلي. [2]

فاستقلال المراجع يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة ومختلف مراحلها بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة مرورا بوضع برنامج الفحص حتى إنهاء عمله بكتابته للتقرير والإفصاح عن رأيه الفني الذي يراه في القوائم المالية.

فهذا المعيار يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية ودرجة الاعتماد على رأي المراجع المحايد.

ثالثا: معيار العناية المهنية الملائمة

فعندما يقوم المراجع بإبداء رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية فإن ذلك يعني اعتماد فئات كثيرة على رأيه في اتخاذ قراراتها، لذلك يجب على المراجع أن يولي اهتماما كبيرا لعملية المراجعة.

"ويتحدد معيار العناية المهنية عن طريق عدة عوامل منها ما تنص عليه التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المراجع، كما يجب إضافة المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين لممارسي المهنة عند إبداء الرأي عن القوائم المالية، وإعداد التقارير وهناك اتجاهين لمفهوم العناية المهنية، الأول يتجه نحو مضمون المراجع الحكيم أو الحذر، أما الثانية فتتجه نحو الإعلان والإفصاح عن العناية التي من خلالها تؤدى المهام المطلوبة من المراجع، فحتى يتحلى المراجع بالحكمة والحذر يجب عليه الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تمكنه من التنبأ بالأخطار التي يمكن أن تلحق الضرر بالمنشاة محل المراجعة."[3]

[1] وليم توماس وامرسون هنكي، نفس المرجع السابق، ص54.
[2] محي الدين محمود عمر، مرجع سابق، ص44.
[3] محي الدين محمود عمر، مرجع سابق، ص45.

لقد حددت المعايير العامة الشروط التي يجب أن تتوفر في المراجع وأن يلتزم بها قبل قيامه بعملية المراجعة، فعند توفر هذه الشروط يستطيع المراجع القيام بعملية المراجعة وفقا لمعايير محددة.

المطلب الثاني: معايير الفحص الميداني

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذها بالاعتبار عند قيامه بعملية المراجعة، وهي المعايير المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والإجراءات التي عليه انجازها، كما أنها تعتبر أكثر دقة وأهمية مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية وهي[1]:

-يجب التخطيط الكافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين؛

-يجب أن يكون هناك فهم ودراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساسا للتخطيط لعملية المراجعة وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي يقوم به؛

-الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة من خلال عملية الفحص، الاستفسار، التأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المراجع حول البيانات المحاسبية.

أولا: معايير وضع الخطة والتخطيط السليم والإشراف على المساعدين

إن عملية المراجعة ليست عملية نمطية، فهي تختلف من حالة إلى أخرى بحسب نشاط وحجم المنشاة المراد مراجعتها، ويتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة.[2]

تخطيط المراجعة تتم وفق عدة خطوات وهي كما يلي[3]:

– اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن مراجعة كافية كأساس لرأيه في القوائم المالية؛

– ضمان أن جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها مساعدوه تتم تحت إشراف كاف من أفراد تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة؛

– الاقتناع بأن عملية المراجعة سوف تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا لأي متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة.

1– عند اختيار إجراءات المراجعة، فعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:

-نطاق مهمة المراجعة؛

-طبيعة ونشاط وتنظيم المنشاة محل المراجعة؛

-تأثير أي تغيرات مهمة، سواء في التشريعات أو الممارسات المحاسبية؛

---

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص31.

[2] محمد سمير الصبان ، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص76.

[3] محي الدين محمود عمر، مرجع سابق، ص46.

-خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة المنشاة وموظفيها؛

-إستراتيجية المراجعة.

2- عند الاستعانة بمساعدين يجب على المراجع:

-تحديد عدد ونوعية المساعدين وتوقيت زيارتهم الميدانية؛

-تحديد مهام المساعدين؛

-تحديد مدى الإشراف على المساعدين بناء على صعوبة الأعمال.

3- في حالة مشاركة أكثر من مراجع في عملية المراجعة فيجب على كل مراجع:

-أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته؛

-التشاور مع المراجع الآخر لتحديد المسؤولية وإجراءات المراجعة .

ويتطلب تخطيط عملية المراجعة قيام المراجع بإعداد برنامج مراجعة يتضمن الإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف المراجعة.

***برنامج المراجعة**[1]:

-يجب على المراجع أن يقوم بإعداد برنامج مراجعة مكتوب ليساعده في توجيه التعليمات إلى المساعدين عن العمل المراد تنفيذه؛

-يجب أن يحدد البرنامج إجراءات المراجعة الضرورية لتحقيق الأهداف من عملية الفحص؛

-يجب أن يحدد البرنامج الوقت المقدر لتنفيذ العمل.

فالبرنامج يساعد على تخصيص وتوزيع العمل وفي تحديد المسؤولية كما انه أداة للرقابة و الإشراف على تنفيذ العمل.

ثانيا:معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني والذي من خلاله يحدد إطار المراجعة ونطاق الفحص ونوع الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

وحتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي يجب أن يراعي ما يلي:

- افتراض وجود نظام للرقابة الداخلية مثالي، ويضع المراجع برنامجا مبدئيا والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛

- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين و المساعدين؛

- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة حتى يتوصل إلى تقارب ما بين أحكامهم.

[1] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **مراجعة ومراقبة داخلية**، تخصص محاسبة، ص16.

ثالثا: معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية.

لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة، والهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم والسجلات المحاسبية والتي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلّما كان رأيه النهائي ذو صحة ومصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب على المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.[1]

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

يعتبر تقرير المراجعة المنتج المادي الأساسي لها، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين،وعليه فيكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير، كما يجب أن يكون واضحاً ومختصراً، وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي[2]:

-يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

-يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة؛

-تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك؛

-يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك.

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقى تأييدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين[3]:

-تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها؛

---

[1] محمد سمير الصبان ،مرجع سابق، ص166.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، ج 1، مصر، 2004، ص39.

[3] احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الأردنية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص41.

-أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية، وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.[1]

المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية، وينبغي أن تشمل هذه الأخيرة على بيانات ومعلومات تمتاز بالدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم، والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية، وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:

– الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة؛

-وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية؛

-القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات؛

-أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو شكا في معناها،

يحتاج مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.

المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة، فيجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق وهي[2]:

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية**-، دار المسيرة، 2006، ص46.

[2] محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص101.

- **رأي نظيف:** لا يتضمن تحفظات.
- **رأي مقيد:** يتضمن بعض التحفظات.
- **رأي سلبي:** بمعنى عدم إعطاء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي التنازل عن إعطاء رأي.
- **رأي معارض:** أي الرأي الذي يتضمن أن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي أو نتائج العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وتمثل هذه المعايير في مجملها الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنته.وفيما يلي جدول يلخص مجمل هذه المعايير:

الجدول رقم (02): معايير المراجعة المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي للمعيار	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع.
	استقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على الاستقلال الذهني و الاستقلال في المظهر.
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير.
معايير الفحص الميداني	تخطيط العمل والإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية	يجب أن تجرى دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.
	توفير الأدلة الكافية و الملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام

		والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.
معايير التقرير	توافق عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
	الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.
	ملائمة الإفصاح في القوائم المالية	ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.
	وحدة الرأي	تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، و عندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع –إن وجد– ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

المصدر:الصحن عبد الفتاح ورجب السيد راشد محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص25.

المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية

تتكون مخرجات النظام المحاسبي من تقارير وقوائم مالية يتم تجهيزها وعرضها بشكل منظم ومفهوم حتى يستطيع المستخدم الاستفادة منها، ولقد بذلت جهود حثيثة من مختلف الجهات والمؤسسات الأكاديمية والمهنية لتعزيز هذه المخرجات وجعلها أكثر إفادة للمستخدم.[1]

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

أولا: تعريف القوائم المالية

تعددت المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية وفيما يلي سنذكر أهمها:

«هي عبارة عن أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة نشاط المؤسسة، أو مركزها المالي عن فترة مالية سابقة، أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية مستقبلية».[2]

وتعرف أيضا بأنها «تقارير مالية محاسبية عامة تعد طبقا للمفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتحتوي على بيانات ومعلومات مشتقة من الدفاتر والسجلات بالمنشأة، وتهدف أساسا إلى إعلام الأطراف الخارجية والداخلية عن مدى نجاح أو إخفاق إدارة النشأة في تحقيق أهدافها، فضلا عن إفادة الأطراف بالبيانات والمعلومات المناسبة التي تساعد في اتخاذ القرارات».[3]

كما عرفت أيضا بأنها «هي وسائط تحمل المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي إلى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين والخارجيين».[4]

وعرفت كذلك «بأنها وسيلة تعبير عن نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة من خلال مركزها المالي، وهي العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي خلال تلك الفترة، كما أنها تساهم في توصيل نتائج التقييم للأطراف المعنية سواء كانوا داخليين كالإدارة والملاك أو خارجيين كالمساهمين والمستثمرين».

كما تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال الوحدة الاقتصادية، وتلخص القوائم المالية عمليات الوحدة الاقتصادية عن فترة زمنية محددة، وتظهر المركز المالي للوحدة الاقتصادية في وقت إعدادها، كما توضح نتائج الأعمال التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي.[5]

ومما سبق نستنتج بأن القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية، وتعتبر ذات فائدة كبيرة لإدارة الوحدة الاقتصادية، لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في استغلال كمية الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفها.

---

[1] مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي** ، دار الميسرة، عمان، 2006، ص17.

[2] حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000، ص200.

[3] محمد جمال علي هلالي، عبد الرزاق قاسم شحاته، **محاسبة المؤسسات المالية، البنوك التجارية وشركات التامين**، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص213.

[4] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليةIAS/IFRS**، ج1، الجزائر، ص40.

[5] هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص41.

ثانيا:خصائص القوائم المالية

وهي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة وإلا فقدت هذه المعلومات أهميتها وعدم استفادة المستخدمين منها، ولقد أصدر مجلس معايير المحاسبة في أمريكا (**FASB**)بخصوص معايير جودة المعلومات المحاسبية قائمة تتضمن عدد من الخصائص في عام **1980**، جاءت استكمالا للجهود الرامية إلى تعزيز محتوى القوائم المالية حتى تحقق أكبر فائدة ممكنة للمستخدمين و المستفيدين الخارجين، لذا جاءت هذه القائمة لتحدد مفاهيم جودة المعلومات والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها،[1] و وضعت القائمة مجموعة من الخصائص النوعية وتتمثل فيما يلي[2]:

1.القابلية للفهم: تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين احد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ولهذا الغرض فانه يفترض بان تكون المستخدمين على علم بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية، وان تكون لديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات بعناية، وفهمها والقدرة على استخدامها.

2.الملائمة:يجب أن تكون المعلومات ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما توصل إليه من تقييم.

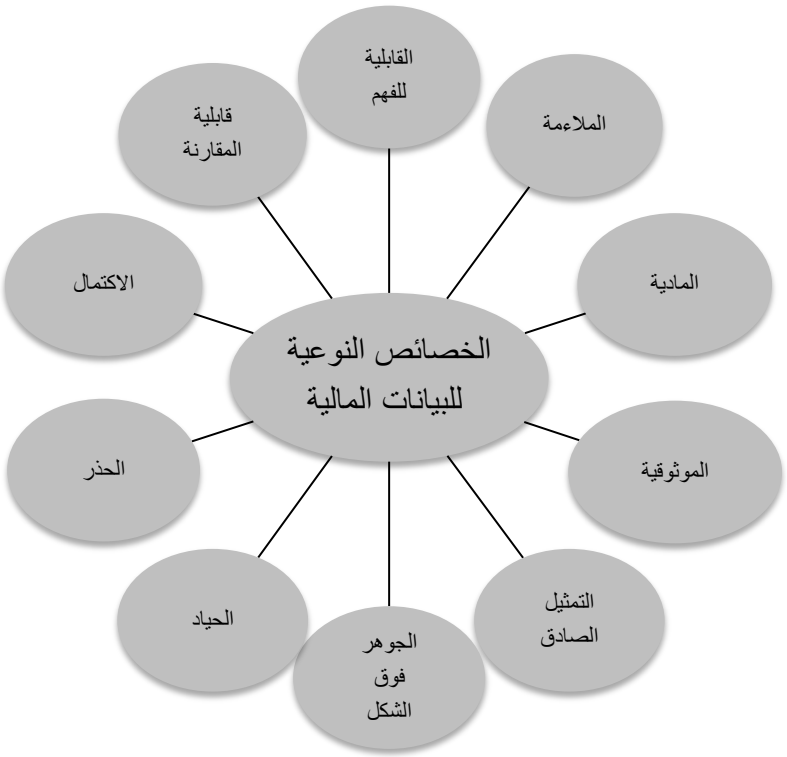
3.الموثوقية: تكون المعلومات موثوقة، إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة، وبالتالي يجب معالجة الأحداث وعرضها تماشيا مع طبيعتها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها.

4.القابلية للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة على مر الفترات الزمنية المختلفة وبين المؤسسات الأخرى، ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات.[3]

والشكل التالي يوضح الخصائص النوعية للقوائم المالية كما يلي:

[1] مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص17.
[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، عمان، 2008، ص274.
[3] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص145.

شكل رقم (01) :خصائص القوائم المالية



المصدر: مأمون حمدان، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد –قسم المحاسبة – جامعة دمشق، 2008، ص8.

ثالثا: الفروض الأساسية للقوائم المالية

هناك فرضيين أساسيين يعتمد عليهما إعداد القوائم المالية وهما فرض الاستحقاق وفرض الاستمرارية.[1]

1- الاستحقاق: حسب هذه الفرضية، يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى، عند حدوثها (وليس عند الاستلام أو الدفع أو ما يعادلها)، ويجري قيدها في السجلات المحاسبية والتقرير عنها بالقوائم المالية للفترات التي تمت فيها.

2– الاستمرارية: يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها، وعليه يفترض بأن المؤسسة ليس لديها نية لتصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة، وفي حالة ما أعدت القوائم المالية على أساس مخالف لفرض الاستمرارية، فيتعين على إدارة المؤسسة أن تفصح عن هذا الأساس وتبرر سبب اعتبار المؤسسة غير مستمرة في نشاطها.

[1] حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص144.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى المساعدة في تقييم نواحي القوة المالية للوحدة الاقتصادية وتحديد ربحيتها وتحديد التوقعات المستقبلية لها في مجال المركز المالي والربحية، وتهتم كثير من الجهات بالحصول على تلك القوائم المالية كالإدارة والمستثمرين والعملاء والعمال، كما تهتم كثير من الجهات الحكومية بالحصول على تلك القوائم واستخدامها، مثل مصلحة الضرائب وأجهزة الرقابة الحكومية(وزارة المالية)، أيضا تهتم بورصات الأوراق المالية بالحصول على تلك القوائم، وتشتق الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم، و تتكون من أربع قوائم مالية وهي: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية ثم قائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما تعرف هذه القوائم بأنها ذات أغراض عامة، وأهم أهدافها توفير معلومات للأغراض التالية[1]:

-توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين لاستخدامها في اتخاذ قرارات الاستثمار ومنح القروض المالية؛

-من الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين، حتى يكون لديهم الماما بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبية للمنشاة؛

-توفير معلومات تلائم المستثمرين والدائنين على تقدير الاحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، من اجل دراسة وتقييم درجة السيولة للمنشأة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها؛

-توفير المعلومات المتعلقة بالموارد المالية الاقتصادية للوحدة الاقتصادية والتي تكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغي أن توضح تلك القوائم التزامات المشروع المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية تخرج من المشروع؛

-توفير معلومات تساعد للتعرف على التغيرات التي تطرأ على المركز المالي للوحدة الاقتصادية والأسباب التي أدت إلى حدوث هذه التغيرات.

ولقد اهتمت العديد من الهيئات بتحديد الأهداف الأساسية لمخرجات النظام المحاسبي، أهمها ما تقدم من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين(**AICPA**)، فقد وضحت الدراسة أن الأهداف الأساسية للقوائم المالية تتلخص فيما يلي[2]:

-توفير معلومات مالية عادلة وموثوق بها عن الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المنشأة من جهة والالتزامات المترتبة عليها تجاه المالكين والمقرضين من جهة ثانية؛

-تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالتغيرات الحادثة في المركز المالي للمنشاة؛

-توفير المعلومات الكافية واللازمة لتمكين المستخدمين من اشتقاق واستخراج بعض المؤشرات الكمية المفيدة؛

[1] هاشم احمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص41.
[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص17.

-الإفصاح عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية بحيث تقوم الشركات بتحقيق هذه الأهداف من خلال نشرها للتقارير المالية السنوية والتي تتضمن التقارير المالية الأساسية، الدخل، والوضع المالي، وقائمة التدفق النقدي كما تقوم الشركات بتقديم هذه القوائم لعامين متتاليين بالإضافة إلى المعلومات الملحقة بهده القوائم والتي توضح السياسات والأسس المحاسبية المختلفة المستخدمة من قبل الشركة لإعداد القوائم المالية.

المطلب الثالث:عناصر القوائم المالية

وتحتوي القوائم المالية على العناصر الأساسية التالية:

أولا:الأصول

وهي المنافع المستقبلية المحتملة التي يحصل عليها أو يتم السيطرة عليها بواسطة مؤسسة ما كنتيجة للأحداث أو العمليات الماضية.[1]

ثانيا:الخصوم

وهي تحضير مستقبلي للمنافع الاقتصادية التي تظهر من الالتزامات الحالية على مؤسسة ما بنقل أصول أو تقديم خدمة لمؤسسات أخرى في المستقبل كنتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية.

ثالثا:الحقوق

وهي القيمة المتبقية من أصول المشروع بعد طرح الالتزامات وبالنسبة للمشروع الاقتصادي فان الحقوق تظهر بحقوق الملكية.

رابعا:الإيرادات

وهي مقدار زيادة الأصول أو نقص الخصوم أو كليهما معا خلال مدة زمنية معينة نتيجة لإنتاج السلع أو بيعها أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام الأصول التي تملكها.

خامسا:التكاليف

هي انقضاء أصل أو تحمل التزام أو كلاهما معا خلال فترة زمنية معينة نتيجة لتأدية خدمات للغير وكذلك الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمؤسسة.

سادسا:المكاسب والخسائر

المكاسب هي الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال تنتج من العمليات الفرعية للمؤسسة مع غيرها من المؤسسات، والخسائر هي نقص في حقوق أصحاب رأس المال التي تنتج من العمليات الفرعية للمؤسسة مع غيرها ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة.

[1] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص42.

سابعا:صافي الدخل أو صافي الخسارة

وهو مقدار الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال، أي في صافي الأصول، وينتج صافي الدخل من الإيرادات والتكاليف والمكاسب والخسائر التي ترتبط بتلك الفترة الزمنية، ويتضمن ذلك كافة التغيرات في صافي الأصول خلال تلك الفترة.[1]

المطلب الرابع:أنواع القوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي للمعلومات، وتنقسم إلى قوائم مالية أساسية يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري ومنتظم حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين، وأخرى مكملة تعد بشكل اختياري من قبل المنشات بناء على ظروف معينة، وبحسب ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية **(IAS/IFRS)** والنظام المحاسبي المالي الجزائري (**SCF**) تشتمل القوائم المالية على خمس قوائم أساسية وهي:- الميزانية العامة(قائمة المركز المالي) – قائمة الدخل(جدول حساب النتائج) – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغيرات في حقوق الملكية وأخرى مساعدة(ملحقة).

أولا :قائمة المركز المالي(الميزانية العامة)

وهي الوسيلة المحاسبية لبيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين وعادة بنهاية الفترة المالية، وتوفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو تجاه المنشأة، ويعتبر الهدف الرئيسي لإعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على الاستثمار في نشاطها.[2]

أما عناصر قائمة المركز المالي فتتلخص في ثلاثة عناصر وهي:[3]

1)**الأصول**: وتتضمن ما يلي:

أ-الأصول المتداولة: وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (**01**) يصنف الأصل على أنه متداول في الحالات التالية:

-عندما يكون متوقع بيعه أو الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة العادية للمنشأة؛

-عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة أو لأجل قصير؛

-عندما يكون الأصل نقديا أو مشابها للنقدية.

وبذلك فان الأصول المتداولة تشمل النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية الواحدة.

[1] حسين القاضي، مأمون توفيق، مرجع سابق، ص72.
[2] شدري معمر سعاد، مرجع سابق، 138.
[3] رجاء عزه، مراجعة القوائم المالية في ضل معايير المراجعة الدولية – دراسة حالة الجزائر- مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012، ص35.

ب–الأصول غير المتداولة: وفقا للمعيار المحاسبي رقم(**01**) فهي الأصول المادية والمعنوية والتشغيلية والمالية طويلة الأجل وتشتمل الاستثمارات طويلة الأجل كالعقارات والأصول المعنوية والأصول الأخرى المتنوعة.

ج– **الأصول المعنوية**:وهي الأصول التي تعود حيازتها على المالك بمنافع متنوعة وتضم كل من الشهرة والعلامة التجارية وبراءة الاختراع وحقوق التأليف والنشر ومصاريف التأسيس.

د– أصول أخرى: يستخدم هذا العنوان للحسابات التي لا تتفق مجموعات الأصول الأخرى مثل:النفقات طويلة الأجل المدفوعة مقدما، الضرائب المؤجلة، تكلفة إصدار السندات المؤجلة، الحسابات المدينة غير المتداولة.

2)الخصوم: ويكون عادة إظهار الخصوم في المركز المالي حسب ترتيب الدفع للالتزامات كالتالي:

أ– التزامات متداولة: وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (**01**)، يجب تبويب الإلتزام على أنه متداول عندما يكون من المتوقع تسويته خلال دورة التشغيل العادية أو من المقرر تسويته خلال الدورة.

ب–التزامات غير متداولة: وهي غير المتوقع تصنيفها خلال الدورة الجارية وتشمل:

-الالتزامات الناشئة عن الاستحواذ عن الأصول مثل إصدار السندات والأوراق المالية طويلة الأجل؛

-الالتزامات الناشئة عن السير الطبيعي للعمليات مثل التزامات التعاقد؛

-الالتزامات الطارئة المنطوية على عدم التأكد من الخسائر المحتملة.

ج– الالتزامات الأخرى: وهي البنود التي لا ينطبق عليها تعريف الالتزام مثل: الضرائب على الدخل المؤجلة والائتمان الضريبي الاستثماري المؤجل.

3) حقوق الملكية:وتحتوي على ثلاثة بنود وهي:

-رأس مال الأسهم؛

-رأس المال الإضافي؛

-الأرباح المحتجزة.

وبعد التطرق إلى أهم عناصر قائمة المركز المالي نبين أهم المعلومات التي يجب عرضها فيها وهي[1]:

الأصول الثابتة– الاستثمارات العقارية– الأصول غير الملموسة– الأصول المالية– المخزون– العملاء– النقدية – الموردين– الأصول والالتزامات الضريبية– الالتزامات المالية– الضرائب المؤجلة – رأس مال المصدر والاحتياطات المتعلقة بمساهمي الشركة الأم.

ثانيا: قائمة الدخل

وهي عبارة عن تقرير يبين نتيجة أعمال المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة، ويتضمن عناصر الإيرادات وعناصر المصاريف، بحيث يكون الفرق بينهما ربح أو خسارة الدورة.[1]

[1] عزه رجاء، مرجع سابق، ص39.

1- المبادئ التي تحكم قائمة الدخل: ونذكر منها ما يلي[2]:

-مبدأ الحيطة والحذر: إذ يتم تقييم المخزون بالتكلفة الأقل؛

-مبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات: ويتم مقابلة تكاليف الفترة بإيراداتها، وهذا ما يجب أن تتضمنه قائمة الدخل؛

-مبدأ الاستحقاق: ويكون على أساس القيد باستحقاق النفقة أو الإيراد.

"وتهدف قائمة الدخل إلى قياس مدى نجاح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، فهي تقدم معلومات هامة لمستخدميها تساعدهم على التنبؤ بالكمية والوقت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية، وللربح المحاسبي أهمية في التنبؤ بالأرباح المحاسبية والتدفقات النقدية المستقبلية".[3]

2- المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل: ينص المعيار المحاسبي رقم (**01**) على أن تشتمل قائمة الدخل ما يلي:- الإيرادات- نتائج أنشطة التشغيل- تكاليف التمويل- مصروفات الضرائب- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية- البنود غير العادية- صافي الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة.[4]

وتساعد قائمة الدخل مستعملي القوائم المالية بالاطلاع على[5]:

-الإيرادات خلال الفترة المحاسبية الحالية ومقارنتها بالإيرادات من الفترة السابقة؛

-المصروفات ومدى زيادتها أو نقصها من الفترات السابقة؛

-الربح و مقارنته بالفترات السابقة والمشاريع المماثلة.

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية

هي القائمة التي تبين التغيرات في المقبوضات والمدفوعات للمنشاة خلال فترة زمنية معينة يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية.[6]

1- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: وهي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشاة من بيع وشراء السلع وكافة العمليات التي تمثل الدورة التشغيلية ؛

2- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :و هي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها المنشاة من شراء وبيع للأصول الثابتة وكذلك الاستثمارات في الديون والملكية (الأسهم والسندات) للمنشات الأخرى؛

---

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 40.
[2] شدري معمر سعاد، مرجع سابق، ص139.
[3] كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص57.
[4] رجاء عزه، مرجع سابق، ص40.
[5] شدري معمر سعاد، مرجع سابق، ص140.
[6] عزه رجاء، مرجع سابق، ص41.

3- **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية** :وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول علي موارد التمويل للأصول سواء من قروض أو من إصدار أسهم .

وتعد قائمة التدفقات النقدية لتقديم المعلومات الآتية للمستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين[1]:

-التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة الرئيسية للمشروع، التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية؛

-أسباب الاختلاف بين صافي الربح المحاسبي وبين صافي التدفقات النقدية؛

-اثر التدفقات النقدية على المركز المالي للمشروع.

***طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية** :عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (**07**) طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية يجب على المنشات اختيار احدهما وهما :الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة

أ-الطريقة المباشرة: وتقوم هذه الطريقة على عرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

ومن مزايا هذه الطريقة أنها تبين العناصر الرئيسية لكل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية الخاصة بنشاط التشغيل وهي بذلك تعتبر مفيدة في تقدير التدفقات المستقبلية.[2]

ب- الطريقة غير المباشرة: وهي أكثر الطرق شيوعا في الاستخدام العملي لبيان صافي التدفقات النقدية من العمليات لأنه يسهل إعدادها،"[3] "وتنطلق هذه الطريقة من رقم صافي (الربح أو الخسارة) حيث تقوم بتعديله بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية و بأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية."[4]

ومن الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة ترجع إلى الصعوبة التي قد تواجه المستخدمين في فهم كيفية الوصول إلى التدفقات النقدية من العمليات بعكس الطريقة المباشرة التي تظهر المصادر المباشرة للمقبوضات والمدفوعات النقدية،[5] ومع ذلك فهذه الطريقة تعتبر من أكثر الطرق استخداما من قبل الشركات لسهولة إعدادها.

رابعا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية و أخرى مساعدة(ملحقة)

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحويل للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمنشأة خلال السنة المالية .

[1] كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 156.
[2] عزه رجاء، مرجع سابق، ص42.
[3] كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص160.
[4] رجاء عزه، مرجع سابق، ص42.
[5] كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص164.

1)المعلومات الواجب عرضها في قائمة التغير في الأموال الخاصة :

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

-تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

-توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال السنة المالية .

كما توجد أيضا قائمة الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية (الملاحق):

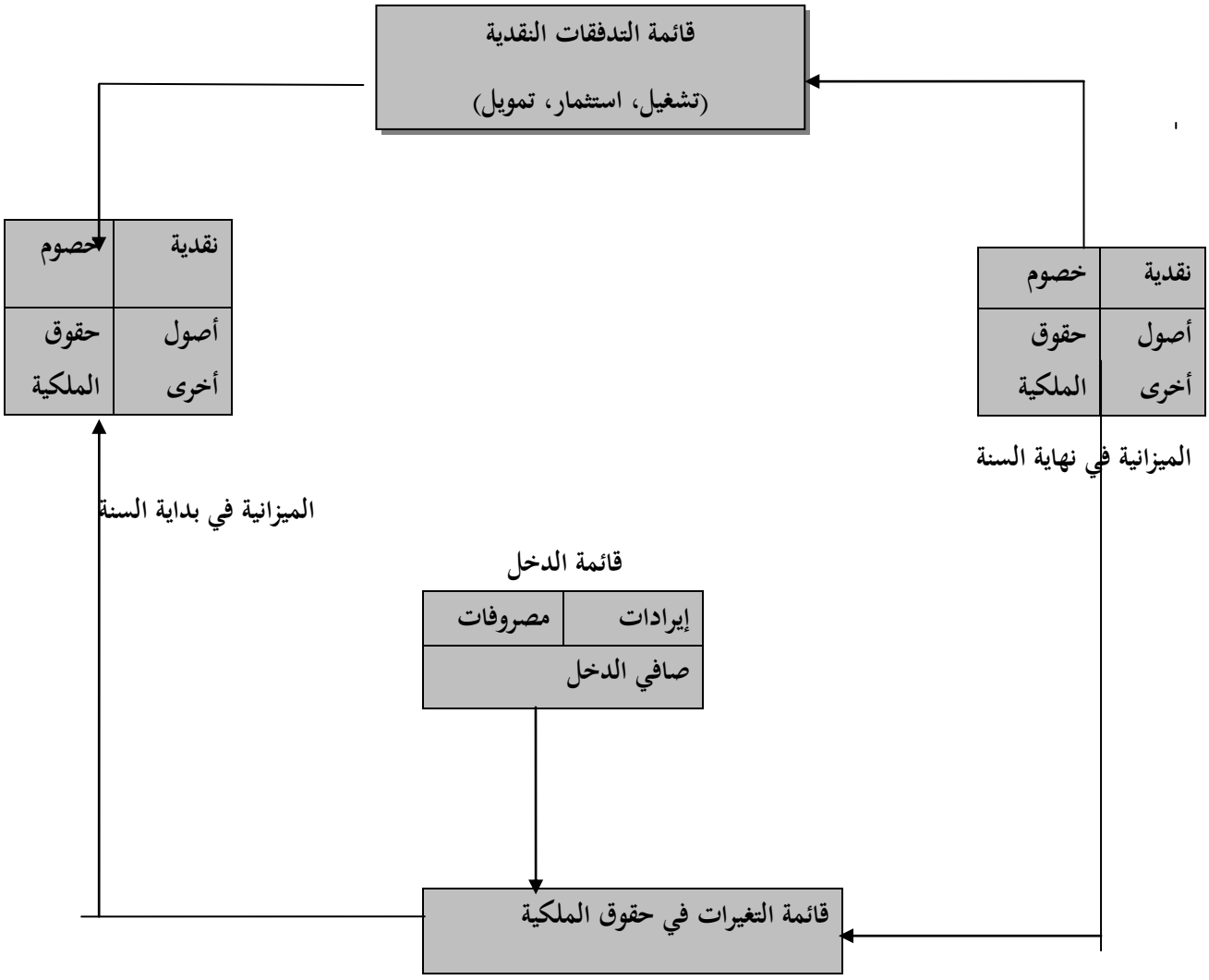
القوائم المالية المساعدة هي مجموعة من القوائم التي تفسر أهم الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية الأساسية، وتتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية وتشمل ملخص للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية إضافة للافصاحات وعن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى.[1]

***العلاقة بين القوائم المالية**:الكشوفات المالية تكمل بعضها البعض، فالنتيجة التي تظهر في قائمة الدخل(ربح أو خسارة) تنقل لتظهر في كشف حقوق الملكية ورصيد حقوق الملكية في نهاية المدة يظهر في قائمة الميزانية، وكشف التدفق النقدي يبين أسباب التغير بالنقد خلال الفترة ورصيد النقد نهاية الفترة يتفق مع رصيد النقد في الميزانية.[2]

[1] عزه رجاء، مرجع سابق، ص43.

[2] طلال محمد الججاوي وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، اليازوري، الأردن، 2009، ص338.

الشكل رقم (02) : شكل يوضح العلاقة بين القوائم المالية



المصدر:هاشم عطية ومحمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية –محاسبة التكاليف المحاسبية الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص63.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تم سرده في هذا الفصل نستنتج بان المراجعة كمهنة لم تأت من فراغ، بل فرضت من الحاجة الماسة التي استدعت وجودها في خضم التغيرات والتطورات المتسارعة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وشهدت عدة تطورات تبعا لتطور الحياة والمجتمع الاقتصادي، بحيث تهتم بدراسة وفحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات المؤسسات وفقا للمبادئ المتعارف عليها، الأمر الذي يستدعي الاهتمام بهذه الأخيرة لما لها من أهمية في التأثير على قرارات المستخدمين، بغض النضر عن تضارب مصالحهم واحتياجاتهم.

فهرس المحتويات

العنوان		الصفحة
البسملة		
الملخص		
شكر وتقدير.....		
الإهداء.....		
محتويات الدراسة.....		I.
قائمة الجداول والأشكال.....		IV.
قائمة الملاحق.....		V.
قائمة المصطلحات.....		VI.
مقدمة عامة(ا – د)		
تحديد إشكالية البحث.....		ب
فرضيات البحث.....		ب
تحديد إطار البحث.....		ج
أهمية وأسباب اختيار البحث.....		ج
أهداف البحث.....		د
خطة وهيكل البحث.....		هـ
الفصل الأول	مدخل حول المراجعة والقوائم المالية(6 0 –37)	
تمهيد الفصل الأول.....		06
المبحث الأول	مفاهيم عامة حول المراجعة.....	07
المطلب الأول	نشأة ومفهوم المراجعة.....	07
المطلب الثاني	محاور وفروض المراجعة.....	13
المطلب الثالث	مبادئ وأنواع المراجعة.....	15
المبحث الثاني	معايير المراجعة.....	19
المطلب الأول	المعايير العامة.....	19
المطلب الثاني	معايير الفحص الميداني.....	21
المطلب الثالث	معايير إعداد التقارير.....	23
المبحث الثالث	ماهية القوائم المالية.....	27

المطلب الأول	مفهوم القوائم المالية.....	27
المطلب الثاني	أهداف القوائم المالية.....	30
المطلب الثالث	عناصر القوائم المالية.....	31
المطلب الرابع	أنواع القوائم المالية.....	32
خلاصة الفصل الأول.....		37
الفصل الثاني	الإطار العام لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والهيئات القائمة على توحيده(39 – 66)	
تمهيد الفصل الثاني.....		39
المبحث الأول	الإطار النظري لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.....	40
المطلب الأول	ماهية معايير المحاسبة الدولية.....	40
المطلب الثاني	ماهية معايير المراجعة الدولية.....	42
المطلب الثالث	العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية.....	44
المبحث الثاني	المحيط المحاسبي الدولي والهيئات القائمة على التوحيد المحاسبي.....	46
المطلب الأول	مدخل حول التناسق المحاسبي الدولي.....	46
المطلب الثاني	مبررات التوافق المحاسبي الدولي.....	50
المطلب الثالث	الهيئات القائمة على التوحيد المحاسبي الدولي.....	52
المبحث الثالث	مدى انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتوافق معها.....	54
المطلب الأول	تجارب بعض الدول المتقدمة في التوافق مع المعايير الدولية.....	54
المطلب الثاني	تجارب بعض الدول العربية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية....	55
المطلب الثالث	النظام المحاسبي المالي الجزائري ومدى استجابته مع البيئة الدولية..	57
المبحث الرابع	دولية المراجعة في المحيط المحاسبي الدولي.....	62
المطلب الأول	ماهية المراجعة الدولية	62
المطلب الثاني	المراجعة في البيئة الدولية..... ...	64
المطلب الثالث	مدى مساهمة القوائم المالية في تفعيل المراجعة الدولية..... ..	64
خلاصة الفصل الثاني.....		66
الفصل الثالث:	الدراسة التطبيقية	

تمهيد الفصل الثالث.....		70
المبحث الأول	مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية.....	70
المطلب الأول	مجتمع وعينة الدراسة	71
المطلب الثاني	حدود الدراسة التطبيقية.....	72
المبحث الثاني	إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.....	73
المطلب الأول	إعداد الاستبيان.....	73
المطلب الثاني	تفريغ البيانات.....	74
المبحث الثالث	تحليل نتائج الاستبيان.....	76
المطلب الأول	مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في توحيد القوائم المالية.....	78
المطلب الثاني	أهمية المراجعة في البيئة الدولية.....	80
المطلب الثالث	واقع الدول النامية من المراجعة الدولية(الجزائر).....	82
خلاصة الفصل الثالث.....		84
خاتمة عامة		86
قائمة المراجع		90
الملاحق		95

I. تمهيد:

إن طبيعة النشاط والمحيط الذي تنشط فيه المؤسسة يفرض عليها التأقلم مع التغيرات والتماشي مع كافة التطورات الحاصلة في علم المحاسبة والمراجعة وخاصة فيما يتعلق بقياس العمليات المالية وعرض القوائم المالية، وتكمن الضرورة بإظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المنشاة دون تظليل، ليتسنى لمستخدمي هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة والصائبة، وفي ظل العولمة المالية وباختلاف المستخدمين وإمكانية عبور القوائم المالية عبر القارات، الأمر الذي يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى في ضرورة إعداد قوائم مالية وفقا للمبادئ والمعايير المتفق عليها عالميا.

واعتبارا من كون المراجعة عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات لتقويمها فيما يتعلق بالقرارات، فان محور اهتمام المراجعة للبيانات المحاسبية هو تحديد مدى صدق المعلومات التي تمت خلال الفترة المعينة، وفي ظل عدم تجانس وتطابق مصالح مختلف الأطراف فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية كل بحسب مصالحه وأهدافه، من هنا تظهر الحاجة لإيجاد نظم محاسبية تبعا للمعايير المحاسبية الدولية تحث على التوحيد الدولي في إعداد وعرض القوائم المالية.

II. الإشكالية الرئيسية:

نطرح إشكالية الدراسة من خلال التساؤل التالي:

ما مدى تأثير القوائم المالية الموحدة في تفعيل عملية المراجعة الدولية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما هي الآفاق والجهود المبذولة في توحيد القوائم المالية ؟

2- ماهية المراجعة الدولية؟

3- كيف تساهم المراجعة الدولية في الرقي بالاقتصاديات النامية؟

4- كيف يفيد توحيد القوائم المالية في تفعيل المراجعة على المستوى الدولي؟

III. فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات الفرعية نضع مجموعة من الفرضيات والتي سنعمل انطلاقا منها على إثبات صحتها من عدمها كما يلي:

1- انتشار تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة يساهم في توحيد القوائم المالية، وتضييق الاختلافات في طرق عرضها وتحليلها يؤدي إلى توسيع الأسواق بأنواعها.

2- يساهم اتساع نطاق المراجعة الدولية في إزالة العوائق والفروقات في الممارسات بين الدول

3- تختلف ممارسات وآفاق انتشار دولية المراجعة في الدول النامية بحسب طبيعة النظام السائد.

4- توحيد القوائم المالية يحرر الدول النامية ويجعلها أكثر انفتاحا على العالم الخارجي.

IV. تحديد إطار البحث:

يهدف هذا البحث إلى الاقتراب من الموضوعية والوصول إلى استنتاجات منطقية، وتقتضي منهجية البحث وضع حدود للإشكالية من اجل التحكم في إطار التحليل المتعلق بطبيعة هذه الدراسة المزدوجة(النظرية – التطبيقية)

ونحدد إطارين للدراسة مكاني وزماني هما:

- **الإطار المكاني:** تهتم هذه الدراسة في تحديد مدى توحيد القوائم المالية من خلال المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ودورها في تفعيل عملية المراجعة الدولية ومدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية، ذلك لتوحيد الممارسات عبر العالم.

- **الإطار الزماني:** محاولة التعرف على كافة الجهود والتجارب الدولية في مساعي توحيد الممارسات، ومدى توافق الجزائر مع التطورات الحاصلة في البيئة الدولية إلى غاية 2013.

V. أهمية وأسباب اختيار البحث:

يرجع انتقاؤنا لهذا الموضوع إلى مجموعة من الدوافع وهي:

- يدخل البحث ضمن صميم التخصص: تدقيق محاسبي؛
- الاهتمام بمجال المراجعة الدولية؛
- الرغبة في معرفة تأثير القوائم المالية على المراجعة الدولية؛
- الرغبة في معرفة موقع الدول النامية(الجزائر) من خارطة العالم في تبني معايير المراجعة.

VI. أهداف البحث: ويمكن حصرها في ما يلي:

- توثيق مساعي الدول النامية منها الجزائر بتبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية
- رفع الغموض وإيجاد التوليفة التي من شانها تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بالمراجعة الدولية.
- إبراز آفاق توحيد طرق ممارسة مهنة المراجعة من خلال توحيد القوائم المالية وتقليص الفجوة في الدول بخصوص إعداد وعرض القوائم المالية.

VII. الدراسات السابقة:

- **عزه الأزهر: مراجعة وعرض القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجديد،** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

تتمحور إشكالية البحث حول عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة أن معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تقرب الممارسات الدولية وتشجع الاستثمارات الأجنبية.

- **عزه رجاء: مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، دراسة حالة الجزائر،** مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2012.

تتمحور إشكالية البحث حول مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المراجعة الدولية

واهم ما توصلت إليه الباحثة في هذه الدراسة هو أن الالتزام بمعايير المراجعة الدولية يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الاستثمار سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

- **محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011/2010.

وتمحورت إشكالية البحث حول كون المعايير الدولية للتدقيق تحسن من مخرجات التدقيق وتعطي الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية وإمكانية انتهاجها في الجزائر.

ومن أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة هو ثقة الأفراد المستعملة للقوائم المالية المتولدة معنا عداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل، ما يشجع على توسيع مجال الاستثمار الدولي فوجودهما جنبا إلى جنب يؤدي إلى اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات المتواجدة بالدول النامية.

VIII. صعوبات الدراسة:

أثناء دراستنا للموضوع صادفتنا مجموعة من الصعوبات من بينها:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات؛
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع؛
- صعوبة توزيع وجمع الاستبيان؛

- عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الاستبيان.
-

IX. المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية الدراسة ومحاولة اختبار صحة الفرضيات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي فيما يخص الجانب النظري، لأنه ملائم لتقرير الحقائق وفهم مكونات الموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل أبعاده .

X. هيكل البحث:

جاء الموضوع بشكل مرتب حاولنا تحقيق الانسجام في هيكله وبناء متنه وتم ترتيبه كالتالي:

الفصل الأول: مدخل حول المراجعة والقوائم المالية، حيث سنتطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي والتعاريف الخاصة بهما.

الفصل الثاني: الإطار العام لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والهيئات القائمة على توحيدها، بحيث سنتطرق فيه إلى الإطار النظري الخاص بهما واهم الجهود المبذولة لتوحيد المرجعية المحاسبية دوليا.

الفصل الثالث: حاولنا في هذا الفصل تطبيق الجانب النظري للدراسة في شكل استبيان نحاول من خلاله الإجابة على التساؤلات وتحليل الإجابات.

الملحق رقم (01): مخرجات برنامج SPSS

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	36	90.0	90.0	90.0
	انثي	4	10.0	10.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من30 سنة	18	45.0	45.0	45.0
	من30 إلى 40 سنة	12	30.0	30.0	75.0
	من 40إلى 50سنة	5	12.5	12.5	87.5
	اكبر من50 سنة	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير	6	15.0	15.0	15.0
	محافظ	14	35.0	35.0	50.0
	محاسب	12	30.0	30.0	80.0
	وضيفة أخرى	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من5 سنوات	12	30.0	30.0	30.0
	من5 ال 10سنوات	15	37.5	37.5	67.5
	من10الى15سنة	8	20.0	20.0	87.5
	اكثر من 15 سنة	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	3	7.5	7.5	7.5
	نعم	37	92.5	92.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

x2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	15.0	15.0	15.0
	محايد	7	17.5	17.5	32.5
	موافق	27	67.5	67.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

x3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	20.0	20.0	20.0
	محايد	15	37.5	37.5	57.5
	موافق	17	42.5	42.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

x4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	8	20.0	20.0	22.5
	موافق	31	77.5	77.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

x5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	20.0	20.0	20.0
	موافق	32	80.0	80.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

x6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	9	22.5	22.5	27.5
	موافق	29	72.5	72.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

x7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	17.5	17.5	17.5
	محايد	5	12.5	12.5	30.0
	موافق	28	70.0	70.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

x8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	25	62.5	62.5	62.5
	لا	15	37.5	37.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

y1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	10	25.0	25.0	30.0
	موافق	28	70.0	70.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

y2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	4	10.0	10.0	15.0
	موافق	34	85.0	85.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

y3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	12.5	12.5	12.5
	محايد	12	30.0	30.0	42.5
	موافق	23	57.5	57.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

y4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	11	27.5	27.5	32.5
	موافق	27	67.5	67.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

z1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	25	62.5	62.5	62.5
	نعم	15	37.5	37.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

z2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	9	22.5	22.5	25.0
	موافق	30	75.0	75.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

z3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	5	12.5	12.5	15.0
	موافق	34	85.0	85.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

z4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	10.0	10.0	10.0
	محايد	17	42.5	42.5	52.5
	موافق	19	47.5	47.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

z5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	38	95.0	95.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

z6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	13	32.5	32.5	32.5
	محايد	10	25.0	25.0	57.5
	موافق	17	42.5	42.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

z7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	8	20.0	20.0	22.5
	موافق	31	77.5	77.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x1	40	1.00	2.00	1.9250	.26675
x2	40	1.00	3.00	2.5250	.75064
x3	40	1.00	3.00	2.2250	.76753
x4	40	1.00	3.00	2.7500	.49355
x5	40	2.00	3.00	2.8000	.40510
x6	40	1.00	3.00	2.6750	.57233
x7	40	1.00	3.00	2.5250	.78406
x8	40	1.00	2.00	1.6500	.48305
Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
y1	40	1.00	3.00	2.6500	.57957
y2	40	1.00	3.00	2.8000	.51640
y3	40	1.00	3.00	2.4500	.71432
y4	40	1.00	3.00	2.6250	.58562

Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
z1	40	1.00	2.00	1.3750	.49029
z2	40	1.00	3.00	2.7250	.50574
z3	40	1.00	3.00	2.8250	.44650
z4	40	1.00	3.00	2.3750	.66747
z5	40	2.00	3.00	2.9500	.22072
z6	40	1.00	3.00	2.1000	.87119
z7	40	1.00	3.00	2.7500	.49355
Valid N (listwise)	40				

الملحق رقم(02): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

السنة: الثانية ماستر

تخصص: تدقيق محاسبي

استمارة الاستبيان

في إطار التحضير لاعداد مذكرة الماستر تحت عنوان: توحيد القوائم المالية ودورها في تفعيل عملية المراجعة الدولية، والتي سنوضح من خلالها مدى الترابط بين المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ومساهمتها في اتساع دولية المراجعة وكذا في توحيد التطبيق على المستوى الدولي، مع الإشارة إلى مستوى توافق الجزائر مع البيئة الدولية للمحاسبة والمراجعة.

يسعدنا اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع كأكاديميين ومهنيين، وقناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة.

وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهمتكم بالسرية التامة، وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

السنة الجامعية: 2012 /2013 الطالبة: خزان سعيدة

الرجاء وضع علامة(X) في الخانة التي تتناسب مع إجابتك.

أولا: معلومات عامة

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: اقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐ من 40الى 50 سنة ☐ أكبر من 50سنة ☐

الوظيفة: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ وظيفة أخرى ☐

الخبرة المهنية:اقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا: مضمون الاستبيان.

المحور الأول: المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة تساهم في توحيد القوائم المالية

1. هل أنت مطلع على المعايير الدولية؟

نعم ☐ لا ☐

2. هناك ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية من حيث التطبيق:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

3. تأخذ المعايير الدولية بالاعتبار الاختلافات المتفاوتة بين الدول:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

4. معايير المراجعة الدولية تساعد في تحسين أداء المراجع:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

5. المعايير الدولية للمراجعة تساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ القرارات المناسبة:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

6. المعايير الدولية للمراجعة تساهم في تقليص التفاوت بين ممارسات المراجعين على مستوى العالم:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

7. توحيد القوائم المالية وتضييق الاختلافات في طرق عرضها وتحليلها يؤدي إلى توسيع الأسواق بأنواعها:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

8. هل ترى بان القوائم المالية المعدة وفق للمعايير الدولية للمحاسبة يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة؟

نعم ☐ لا ☐

المحور الثاني: أهمية المراجعة على المستوى الدولي

1-الهدف من إصدار معايير المراجعة الدولية هو خلق بيئة دولية للمراجعة:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

2-إن اتساع نطاق المراجعة دوليا تساهم في إزالة بعض العوائق فيما بين الدول:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

3-هل ترى بأن تدويل المراجعة يساهم في فك العزلة عن الشعوب خاصة النامية منها:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

4- ساهمت المعايير المحاسبية المتفق عليها عالميا في تفعيل دولية المراجعة:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

المحور الثالث: أين الدول النامية من المراجعة الدولية (الجزائر)

1-هل الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال المراجعة حول العالم:

نعم ☐ لا ☐

2-في حالة توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون لذلك أثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

3-اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مراجعيها:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

4-ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كليا عن الممارسة وفق المعايير الدولية:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

5-تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة يحتم عليها تكوين المراجعين:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

6- إن توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

7-معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر:

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

تم بحمد الله

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم التجارية

معهد علوم التسيير

المـوضـوع:

توحيد القوائم المالية ودورها في تفعيل عملية المراجعة الدولية

دراسة ميدانية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي ***(LMD)***

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المسار: علوم التسيير

النوع : أكاديمي

إعداد الطالبة:

سعيدة خزان

إشراف الأستاذ:

بالقاسم بن خليفة

الموسم الجامعي:2013/2012

قائمة الأشكال

البيان	الصفحة
الشكل رقم (01): خصائص القوائم المالية	29
الشكل رقم (02): العلاقة بين القوائم المالية	37
الشكل رقم(3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس	74
الشكل رقم(4): توزيع أفراد العينة حسب العمر	75
الشكل رقم(5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	76
الشكل رقم(6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	77

قائمة الجداول

البيان	الصفحة
الجدول رقم(1): التطور التاريخي للمراجعة	09
الجدول رقم (2): معايير المراجعة المتعارف عليها	25
الجدول رقم(03): إحصائيات توزيع الاستبيان	72
الجدول رقم(04): توزيع أفراد العينة حسب الجنس	74
الجدول رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب العمر	75
الجدول رقم(06): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	76
الجدول رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	77
الجدول رقم(08): مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في توحيد القوائم المالية	78
الجدول رقم(09): أهمية المراجعة في البيئة الدولية	80
الجدول رقم(10): واقع الدول النامية من المراجعة الدولية(الجزائر)	82

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، عمان، 2000.
2. احمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، مصر، 2008.
3. اشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، الطبعة الرابعة، 1996.
4. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005.
5. امين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
6. أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر،2007.
7. أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
8. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليةIAS/IFRS، ج1، الجزائر.
9. ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
10. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
11. حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000.
12. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، 2008.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية–، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.
14. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
15. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر، الدارالجامعية، مصر، 2010.
16. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج 1، الجزائر، 2008.
17. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةI A S/IFRS، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج2، الجزائر، 2009.
18. الصحن عبد الفتاح ، رجب السيد راشد محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

19. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، ج 1، مصر، 2004.
20. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، جامعة عين شمس، مصر، 2004.
21. طلال محمد الجحاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، اليازوري، الأردن، 2009.
22. عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، مطبعة الانتصارات، مصر، 1993.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية-، دار المسيرة، 2006.
24. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
25. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مراجعة ومراقبة داخلية، تخصص محاسبة.
26. مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي ، دار الميسرة، عمان، 2006.
27. مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين القانونين السوريين، جامعة دمشق، 2008.
28. متولي محمد الجمل ومحمد محمد الجزار، أصول المراجعة، مكتبة عين شمس، مصر.
29. محمد جمال علي هلالي، عبد الرزاق قاسم شحاته، محاسبة المؤسسات المالية، البنوك التجارية وشركات التامين، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
30. محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
31. محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشاة المعارف، مصر، 2000.
32. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2006.
33. هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
34. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
35. وليم توماس وامرسون هنكي، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية، 2006.

ثانيا:الدوريات والبحوث

36. احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الأردنية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007/2006.

37. بورويسة سعاد، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010/2009.

38. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009

39. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007

40. رجاء عزه، مراجعة القوائم المالية في ضل معايير المراجعة الدولية – دراسة حالة الجزائر- مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012

41. شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، بومرداس،2008 /2009.

42. غومة رياض وآخرون، النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ليسانس، قسم علوم التسيير تخصص: مالية، دفعة 2010/2009

43. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011/2010

44. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2008/2007.

ثالثا: الجرائد الرسمية والمواقع الالكترونية

45. الجريدة الرسمية، القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي الجديد، العدد 74، 2007، المادة 31-36

46. http://khaledashuor1984-abo11abo2.blogspot.com/p/blog-page.html

رابعا: الملتقيات

47. مرزوقي مرزقي وحولي محمد، المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، عنوان المداخلة: مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر –، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

48. مزياني نور الدين، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، مركز الدراسات الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2009

49. مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000.

50. معتصم دحو، آفاق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بالجزائر(النظام المحاسبي المالي الجديد)، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، البليدة، 2009

51. هشام صلواتشي، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، الوادي، 17-18 يناير 2010

خامسا: المجلات

52. مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد01/ 2002.

53. مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2006/04.

الإهـــداء

الحمد لله الذي وفقني لانجاز هذا العمل أشكره و أستعين به

رائع أن تقطف ثمار جهد دام سنوات والأروع أن تهديها لمن ساعدك على الوصول

اهدي هذا العمل:

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه،إلى كل من صلى على خير البرية

محمد عليه الصلاة والسلام

إلى القلب الذي ينبض في كل لحظة بالحب و الرحمة، إلى من أنارت قلوبنا

وكتبت أسمائنا على حدقات عيونها، إلى آية الله في كتابه وأحب الناس من عباده

إلى مهجة الروح و بهجة الحياة إلى العزيزة و الحنونة "أمي".

إلى سندي ودعمي في مشواري الذي علمني حب الخير و الاعتماد على النفس الذي

جعلني أعرف معنى التحدي والنجاح الذي أمل دوما أن يراني في الطليعة "أبي"

إلى جدتيّ أطال الله في عمرهما وجدي المبجّل بعطائه لي

إلى من قاسمني دفء العائلة إخوتي الأعزاء ،

إلى كل الأهل و الأقارب كبيرهم و صغيرهم دون استثناء

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة ،

أساتذتي الكرام.

إلى كل رفقاء دربي، زملائي وأصدقائي الأعزاء

والى كل من سلك طريقا يبتغي فيه علما.

سعيدة خزان

الشكر والتقدير

يقول الله سبحانه وتعالى" رب أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " النمل-19-

ومصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم: ﴿ من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له ﴾

الحمد والشكر لله عز و جل الذي وفقني ومنحني القوة والصبر لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الخالص إلى الأستاذ المحترم "بن خليفة بلقاسم" على تقبله الإشراف على هذا العمل بصدر رحب ولم يبخل علي بمساعداته و نصائحه سائلة الله عز وجل أن يديم فضله وعطاءه

فجزاه الله كل خير

و أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو من بعيد، دون أن أنسى جميع الأساتذة الكرام الذين رافقونا طيلة مشوار الدراسة الجامعية.

ولا يفوتني أن أقدم تشكراتي إلى كافة طلبة دفعة 2013 تدقيق محاسبي وأتمنى لهم حياة موفقة بإذن الله.

و في الأخير اسأل المولى عز و جل أن يجعلني ممن يكثر ذكره فينال فضله و يحفظ أمره و أن يغمر قلبي بمحبته و يرضى عني .

سعيدة خزان