



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

**تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في ظل المعايير الدولية للمحاسبة
- دراسة ميدانية -**

تحت إشراف الدكتور :
فاتح سردوك

إعداد الطلبة :

* بن عمر نذير
* خنوفة عبد العزيز
* بوخزنة عبد الحكيم

اللجنة المناقشة :

رئيسا

أستاذ محاضر صنف أ جامعة الوادي

د. عزة الأزهر

مشرفا

أستاذ محاضر صنف أ جامعة الوادي

د. سردوك فاتح

مناقشا

أستاذة مساعدة صنف أ جامعة الوادي

سعادة وردة

السنة الجامعية 2016/2017 م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في ظل المعايير الدولية للمحاسبة
- دراسة ميدانية -

تحت إشراف الدكتور :
فاتح سردوك

إعداد الطلبة :

* بن عمر نذير
* خنوفة عبد العزيز
* بوخزنة عبد الحكيم

اللجنة المناقشة :

رئيسا

أستاذ محاضر صنف أ جامعة الوادي

د. عزة الأزهر

مشرفا

أستاذ محاضر صنف أ جامعة الوادي

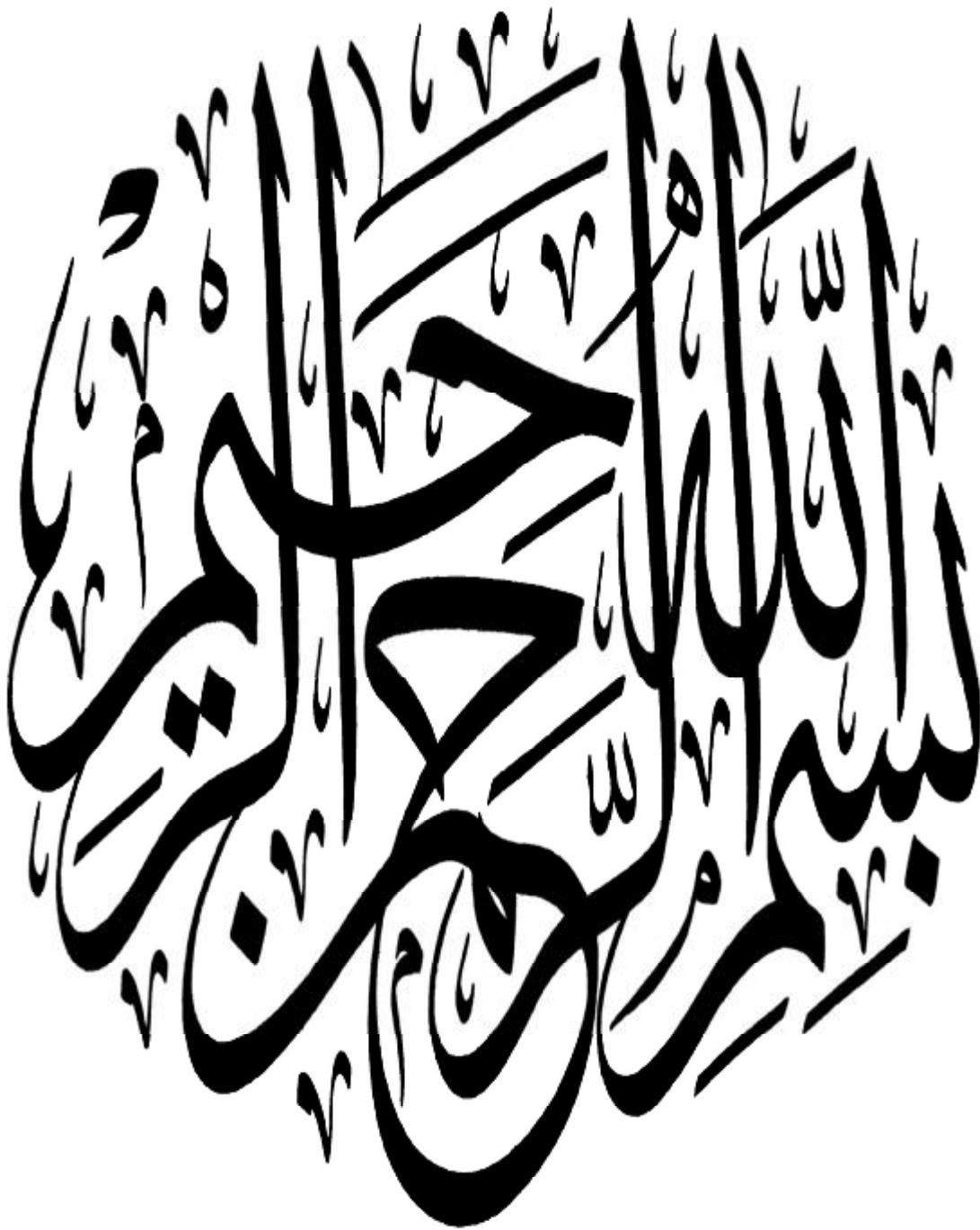
د. سردوك فاتح

مناقشا

أستاذة مساعدة صنف أ جامعة الوادي

سعادة وردة

السنة الجامعية 2016/2017 م



الملخص

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على واقع تقارير المراجعة الخارجية للحسابات وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة ومدى تكيفها مع التشريعات و القوانين المعمول بها في الجزائر، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على الموضوع بكل جوانبه، تقارير المراجعة الخارجية و المعايير المحاسبية الدولية وإستراتيجية الجزائر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، خاصة المقرر الصادر عن وزير المالية 94 /SPM/ 103 بتاريخ 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المتواضعة لمحافظ الحسابات، وأهم ما جاء به القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، خاصة وأن الجزائر اتخذت إصلاحات محاسبية للتوفيق بين نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدارها القانون 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية -تقارير المراجعة- المعايير المحاسبية الدولية.

Résumé

The objective of this study is to try to identify the reality of external audit reports in accordance with the International Accounting Standards and their adaptation to the laws and regulations in force in Algeria. Through this study, we tried to shed light on the subject in all its aspects, external audit reports, In the application of international accounting standards through the legal texts issued by the Algerian authorities in this area, in particular the decision issued by the Minister of Finance 94 / SPM / 103 on 02 February 1994 concerning the modest jurisprudence of the governor of accounts, and the most important Law No. 10-01 of 29 June 2010 on the organization of the profession of accounting expert, accountant and accountant and the subsequent executive decrees, especially that Algeria has taken accounting reforms to reconcile its accounting system with international accounting standards through the issuance of Law 11-07 on 25 November 2007, which includes the adoption of the financial accounting system derived Of the International Accounting Standards.

Keywords: External Audit - Audit Reports - International Accounting Standards.

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

"رب اوزر عني أن شكر نعمتك علي وعلى والدي وأن اعمل صالحا ترضاه

وادخلي برحمتك في عبادك الصالحين" النمل الآية 19

بعدما إتمامنا لهذا العمل ، بعونه سبحانه وتعالى الذي نحمده ونشكره جنزبل

الشكر . هذا ولا يسعنا إلا أن نتقدم بجنزبل الشكر إلى كل من مد لنا

يد العون والمساعدة ولوبكلمة طيبة ونخص بالذكر الدكتور المشرف

"فاتح سردوك" على توجيهاته العلمية والعملية القيمة كما لا ننسى بالذكر

الدكتور "مريمي عقبة" و "عبد الحكيم العابد" و "عبد الدائم بن

عمر" الذين ساهموا معنا في انجاءنا هذا العمل

وشكرا

الإهداء

إلى

التي حملتني وهن على وهن ، إلى التي وضعت الجنة تحت أقدامها أمي الغالية
أدامها الله تاج فوق رأسي

الذي أرى فيه عظمة وطني الغالي أبي العزيز الذي تعكس تقاسيم وجهه مقدما
التضحيات من أجل أن يفني ونظل نحن

روح خالي العزيز الذي رحل دون استئذان نسأل المولى عز وجل أن يتغمده برحمته
الواسعة

الشمعة التي تحترق لتضيء حياتي بنورها الغالية زوجتي الحبيبة

إخوتي كل باسمه و زوجاتهم ، أخواتي و أزواجهن

ابناء اختي و أبنائي

- احمد رضا - محمد إسلام - محمد - قاسم أمين - محمد عبد البصير - فراس

أصدقائي كل باسمه و صفته

كل من ذكرنا و من لم نذكر كل هؤلاء اهديهم ثمرة جهدنا المتواضع متمنيين من

الله العون والسادات والتوفيق لما هو آت

عبد الحكيم بوخرنه

الإهداء

امدي ثمرة عملي هذا إلى كل من شجعني و أمانني على إنهاء.

و إتمام عملي المتواضع هذا.

كما امدي هذا العمل إلى أمي و أبي و إخوتي و جميع أفراد عائلتي.

إلى كل أقاربي من بعيد أو قريب.

إلى كل أصدقائي و زملائي في قريتي

إلى زملاء الدراسة.

إلى كل أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبية .

إلى جميع طلبة دفعة ثانية ماستر محاسبة.

إلى كل من يعرفه عبد العزيز

من قريب أو من بعيد

خليفة عبد العزيز

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا المتواضع إلى روح أبي الطاهرة تغمده الله

برحمته الواسعة وأسكنه فسيح جنانه

وإلى أمي الغالية أطال الله عمرها وأمدّها بالصحة والعافية

وإلى زوجتي وأولادي الحاج العبد، صفوان، سفيان، سيدي علي، كرم نوافذ

وإلى إخوتي وأخواتي وأبنائهم و زوجاتهم كل باسمه

وإلى أخواي وأعمامي وأبنائهم وإلى العاملين بالمكتبة

وإلى زملائي في المذكرة وفي الدفعة سنة ثانية ماستر

وكل الأصدقاء من قريب أو بعيد

بن عمر نذير

المحتويات

البسملة

ملخص الدراسة

الشكر و العرفان

الإهداء

المحتويات..... III - I

الجداول..... IV

الاشكال..... V

الملاحق..... VI

المقدمة..... أ. ب. ج. د. هـ

الفصل الاول: تقارير المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبة

تمهيد..... 07

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لتقارير المراجعة الخارجية للحسابات..... 08

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية..... 08

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي..... 08

ثانياً : انواع المراجعة الخارجية..... 11

ثالثاً : خصائص المراجعة الخارجية للحسابات واهميتها..... 14

المطلب الثاني: ماهية تقارير المراجعة الخارجية للحسابات..... 17

أولاً: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية..... 17

ثانياً : معايير اعداد تقارير المراجعة الخارجية..... 17

ثالثاً: انواع تقارير المراجعة الخارجية..... 20

المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للمعايير الدولية المحاسبية..... 24

المطلب الاول: مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية..... 24

أولاً: نشأة ومفهوم معايير المحاسبة الدولية..... 24

ثانياً: اجراءات اصدار المعايير الدولية للمحاسبة..... 26

ثالثاً: لجنة ومجلس المعايير المحاسبية الدولية..... 28

المطلب الثاني: مزايا وعيوب تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة..... 36

أولاً: تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في العالم..... 36

39	ثانيا: مزايا وعيوب المعايير الدولية للمحاسبة
41	ثالثا: أنواع المعايير المتعلقة بالقوائم المالية
44	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة الجزائر
46	تمهيد
47	المبحث الأول: لمحة حول مهنة المراجعة و معايير التدقيق في الجزائر.....
47	المطلب الأول: مهمة محافظ الحسابات في الجزائر
47	أولا: مفهوم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
47	ثانيا : أهم قواعد عمل محافظ الحسابات
48	ثالثا : مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات
50	رابعا : الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات
53	المطلب الثاني: محتوى تقرير محافظ الحسابات و معايير إعدادها في الجزائر
53	أولا: محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر
67	ثانيا : المعايير الجزائري للتدقيق NAA
70	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية
70	المطلب الأول : طبيعة الدراسة الميدانية
70	أولا: بيانات الدراسة
71	ثانيا : متغيرات الدراسة
72	ثالثا : الطريقة و الإجراءات
74	المطلب الثاني: معالجة الإستبيان
74	أولا: أدوات المستخدمة في تحليل الإستبيان
74	ثانيا : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
76	المطلب الثالث: تحليل نتائج الإستبيان
	أولا: تحليل فقرات المحور الأول :الإطار النظري للتشريعات و القوانين التي تحكم تقرير المراجعة الخارجية
74	للحسابات
72	ثانيا : تحليل فقرات المحور الأول: مدى إعتتماد تقرير المراجعة الخارجية في الجزائر على معايير المحاسبة الدولية..
80	ثالثا : تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعمل على تحسين مصداقية تقارير المراجع الخارجي في الجزائر

82.....	خلاصة الفصل
84	الخاتمة
88.....	قائمة المصادر و المراجع
94.....	الملاحق

الجدول

الرقم	الجدول	الصفحة
1	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	70
2	مقياس ليكرت الخماسي	72
3	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباغ)	73
4	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	74
5	توزيع أفراد العينة حسب العمر	75
6	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	75
7	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	76
8	نتائج آراء عينة الدراسة حول الاطار النظري للتشريعات و القوانين التي تحكم تقارير المراجعة الخارجية	77
9	نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى إعتداد تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر على معايير المحاسبة الدولية	79
10	نتائج آراء عينة الدراسة تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيعمل على تحسين مصداقية تقارير المراجع الخارجي في الجزائر	80

الاشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
19	معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	1
28	اجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية	2
71	متغيرات الدراسة	3
74	يوضح افراد العينة حسب الجنس	4
75	توزيع افراد العينة حسب العمر	5
75	يوضح توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	6
76	يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة	7

الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
95	إستبيان الدراسة	1
99	قائمة المصطلحات	2
100	نتائج حسب مخرجات SPSS	3

مقدمة

تمهيد :

لا يستطيع احد اليوم أن يتجاهل التغيرات السريعة في البيئة المحيطة به . هذه التغيرات فرضتها التطورات العلمية والتكنولوجية والاقتصادية والسياسية وغيرها لقد جعلت هذه التغيرات العالم اليوم أكثر قربا من بعضه من أي وقت مضى ، بحيث تنعكس اثار الأحداث بأي دولة فيه بشكل مباشر أو غير مباشر على معظم الدول بالعالم .

في ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم ، حيث ظهرت مؤسسات كبيرة ذات الامتداد الإقليمي والوطني تبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات وتشعب أنشطتها و تعدد أشكالها ، حيث يعتمد المسيرين و الملاك بشكل كبير على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها ولعدم وجود الثقة الكاملة بين المسيرين والملاك ، مما خلق الحاجة لوجود طرف ثالث آخر محايد يحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، وأصبح المراجع الخارجي يعمل على إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية الختامية وبذلك أصبح عمل المراجع الخارجي يهم كل من المسيرين والملاك في الاعتماد عليه فيما يخص صحة القوائم المالية قبل اتخاذ أي قرار

نتج عن ذلك في المدة الأخير جهودا كبيرة لتطوير إعداد معايير المحاسبة الدولية أسفرت عن نتائج هامة أتت ثمارها في مطلع القرن الحالي و مازالت نتائج هذه الجهود تتوالى على الفكر و التطبيق المحاسبين على مستوى معظم دول العالم،وقد ساعد على جذب انتباه كافة المهتمين بالمحاسبة من مستفيدين و مدققين خارجيين و صناع المعايير والمنظمين على المستوى الدولي .

إلا انه، بصدر المعايير المحاسبية الدولية ، وإلزامية تطبيقها في الكثير من الدول ، فقد أصبح لزاما على المراجع الخارجي الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية عند الوقوف على مدى صدق وشرعية القوائم المالية محل المراجعة.

وباعتبار أن الجزائر بمنأى عن هذه التغيرات الدولية ، خاصة مع اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وآفاق انضمامها للمنظمة العالمية لتجارة ، فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل المحاسبين والمراجعين عند إعداد وفحص القوائم المالية ، وهو أمر في غاية الأهمية وذلك حتى تتماشى مع متطلبات التجارة العالمية وعمولة أسواق رأس المال ، خاصة وان المخطط المحاسبي الوطني أصبح يتماشى مع احتياجات المؤسسة الجزائرية والظروف الدولية ، الأمر الذي استدعى إعادة النظر في هذا المخطط من خلال طرح مشروع النظام المحاسبي الجديد SCF و الذي اعتمد تطبيقه ابتداء من 2010/01/01.

فنعتقد انه وبالتبعية سوف تتأثر مخرجات المراجعة (تقرير المراجع الخارجي) ، على اعتبار أن المحاسبة والمراجعة مهنتان متلازمتان ومتكاملتان.

أ. طرح الإشكال:

انطلاقا مما سبق، وفي ظل التغيير الذي يمس مخرجات المحاسبة نتيجة التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، فإن ذلك يحتم علينا دراسة انعكاس هذا التغيير على مخرجات المراجعة، وهذا من خلال معالجة موضوع " تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في ظل معايير المحاسبة الدولية ". وعلى هذا الأساس، فإن الإشكال الرئيسي الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث يمكن صياغته على النحو الآتي:

ý إلى أي مدى يمكن اعتماد معايير المحاسبة الدولية وتفعيل دورها في مصداقية تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر؟
يندرج تحت هذا الإشكال

الأسئلة الفرعية التالية:

ü إلى أي مدى تضمن الأطر التشريعية و المهنية و المعايير المعتمدة لإعداد تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مصداقية إبداء الرأي ؟

ü ما مدى توافق تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية ؟

ü إلى أي مدى يمكن أن يساهم إعتناء معايير المحاسبة الدولية في مصداقية و جودة تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر ؟

ب. فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية:

ý إن اعتماد إطار تشريعي و معايير مهنية لإعداد التقارير في ظل التوافق مع إصدارات معايير المحاسبة الدولية من شأنها إعطاء مصداقية و جودة لتقرير رأي مراجعي الحسابات في الجزائر.

و يندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية :

ü يحكم إعداد تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر جملة من القوانين والتشريعات والأطر التنظيمية المهنية والمعايير التي تضبط تقارير للمراجع الخارجي وتضمن تحقيق اهدافه .

ü يتوافق محتوى تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية.

ü يساهم إعتناء الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية في دعم جودة التقارير المراجعة الخارجية للحسابات.

ج. مبررات اختيار الموضوع :

يرجع إختيارنا لهذا الموضوع إلى أسباب موضوعية و أخرى ذاتية سنتناولها كآآي:

• المبررات الموضوعية :

- يندرج الموضوع ضمن مجال تخصص الدراسة ؛
- أفاق عمل مستقبلية وراء إختيارنا لهذا الموضوع؛
- دارستنا الخاصة تحتم علينا الإلمام بهذا الموضوع؛

• المبررات الذاتية:

- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بتقارير المراجعة؛
- بحكم ممارستنا لمهنة مراجعة الحسابات؛
- كون الكثير من الدول من ذوي الواقع الاقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا بهذه الدراسة، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية؛

ج. أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:
- إبراز أهمية تقارير المراجعة الخارجية والدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات ، في النهوض بمصادقية المعلومة المحاسبية.
- محاولة إبراز الفائدة من اعتماد معايير المحاسبة الدولية.
- تصور الأبعاد النظرية والعملية لتقارير للمراجعة في الجزائر التي تسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة.
- محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في بيئة الجزائر مع تسليط الضوء على أهم القوانين المؤسسة لها.

د - حدود الدراسة:

- الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في ولاية الوادي ، و ذلك للوقوف على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، ومدى تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية.
- الحدود الزمانية:** مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة، حيث امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 26 أفريل إلى 15 ماي 2017

هـ - دراسات سابقة:

• دراسة "حكيمة مناعي" تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

دراسة استقصائية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر - باتنة-، قسم التسيير، تخصص محاسبة، الجزائر، - 2008- 2009 م، هدف الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على أهم الجوانب الكفيلة التي تبين تقارير المراجعة الخارجية ومدى تأثيرها بالمعايير المحاسبية الدولية ، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الباحثة والتي تتمثل فيما يلي:

- 1- ان المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم .و بذلك يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة.
- 2- تهدف المعايير المحاسبية الدولية الى إزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الانظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم ،من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي .لذا أصبح تطبيق هذه المعايير، مطلباً رئيسياً لكل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي.

• دراسة قسومي عبد الرحمان " الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية بين الإطار النظري والواقع العملي"

دراسة حالة مؤسسة "BCR" ، مذكرة ماستر، جامعة فرحات عباس، سطيف، قسم العلوم التجارية، تخصص ، مالية و محاسبية، الجزائر، 2012-2013 ، هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى معالجة مواكبة التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية العالمية، حيث تم تبني المعايير المحاسبية الدولية، التي تسعى لتحقيق توافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، ومنها تلك التي تتناول الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث والتي تتمثل فيما يلي:

- 1- يتوافق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى حد بعيد مع معايير المحاسبة الدولية؛
- 2- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسمح بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المراجع.
- 3- يسعى النظام المحاسبي المالي على مساعدة الشركات و المؤسسات الجزائرية على الاندماج في بيئة الأعمال الدولية بتوفير معلومات معبرة عن وضعية وأداء المؤسسات.
- 4- الجهات المستفيدة من القوائم المالية لمؤسسة "BCR" اغلبهم إما جهات داخل المؤسسة أو الهيئات المرتبطة بالدولة
- 5- التزمت مؤسسة "BCR" بالشكل والمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية التي تقوم بإعدادها وفق النظام المحاسبي المالي.

• دراسة وسيلة بوخالفه" دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية"

دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، حيث حاولت من خلال هذا البحث استخلاص دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وهذا من خلال دراسة عينة من تقارير المراجع الخارجي التي تتضمن رأيه إلى جانب توصياته لثلاث دورات محاسبية متتالية وذلك خلال فترة (2008-2012) حيث توصلت إلى لنتائج التالية:

- تعتبر المراجعة الخارجية وظيفية تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.

- يؤدي تظافر جهود مسيري المؤسسة والمراجع الخارجي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها إلى أدنى مستوياتها الممكنة الأمر الذي من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة للمؤسسة وبالتالي حسن تسييرها ونجاحها.

- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة داخل المؤسسة يمكن من التقليل في حدوث الأخطاء إن لم نقل حذفها نهائيا.

و. هيكل البحث :

وقد تم تقسيم دراستنا من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة وتحقيق أغراض البحث تم تقسيم محتوى الموضوع إلى فصلين ، تطرقنا في الفصل الأول وفيه الاطار النظري للدراسة -مدخل الى تقارير المراجعة الخارجية والمعايير المحاسبية الدولية و قسمناه إلى مبحثين و تناولنا فيهما المبحث الأول الإطار المفاهيمي لتقارير المراجعة الخارجية للحسابات، من خلال المطلب الأول ماهية المراجعة الخارجية، المطلب الثاني ماهية تقارير المراجعة الخارجية للحسابات ، و أيضا تطرقنا في المبحث الثاني مدخل للمعايير المحاسبية الدولية و قسمناه الى مطلبين المطلب الأول مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية و كذا المطلب الثاني: مزايا وعيوب تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة أما في لفصل الثاني تناولنا الإطار الميداني للدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري

تمهيد:

لقد عرفت مهنة المراجعة تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور، وفي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم خاصة على مستوى الأنشطة الصناعية والتجارية، وتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط، فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني تبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، ولذلك كان لا بدّ من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين وفصل الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقاً، هذا ما خلق الحاجة لوجود طرف ثالث آخر محايد يحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، وأصبح المراجع الخارجي يعمل على إثبات صحة، دقة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ليتطور ويصبح بعد ذلك عمل المراجع يهم كل من المسيرين و الملاك.

كمحصلة للواقع الجديد أصبح إلزاما على جميع الدول ،وبمن فيها من دول العالم الثالث مواكبة مسار العولمة والدخول في القرية الواحدة ،شاءت ذلك أم أبت ، وبمأنها ملزمة على ذلك وضمن شروط قاسية جدا ، كضرورة انضمامها لمعاهدات دولية ضمن شروط وحدود صعبة التنفيذ ،ومن إحدى هذه الشروط ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل الشركات العاملة فيها ، كي تتمكن من إدراج شركاتها في الأسواق العالمية والحصول على استثمارات أجنبية ، وتسويق سلعها ضمن دول القرية الواحدة .

لذا سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى: دراسة الاطار المفاهيمي لتقارير المراجعة الخارجية للحسابات(المبحث الاول).مدخل الى المعايير المحاسبية الدولية (المبحث الثاني).. .

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لتقارير المراجعة الخارجية للحسابات:

بعد الكشف عن عدة إخفاقات محاسبية في بعض المؤسسات، تم إتخاذ مزيد من التدابير التنظيمية والمحاسبية الصارمة حيث تم إقرار قانون أوسكلي في عام 2002 نتيجة لإخفاقات المحاسبية التي ألزمت المؤسسات الأمريكية بموجب اعتماد سياسة رقابية صارمة، وإرسال تقارير مالية تفصيلية منتظمة إلى السلطات الفدرالية. وهذا يتطلب من مكاتب المراجعة الخارجية السعي إلى رفع كفاءة المراجعة الخارجية لإزالة الصورة المضللة عن هذه المهنة بسبب إشتراك كبرى شركات المراجعة في عملية تظليل وتزييف الواقع¹.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية للحسابات:

المراجع الخارجي المستقل هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل لإنجاز مراجعة الكشوفات المالية وتقديم تقرير حولها وإيصاله إلى الجهة أو الجهات التي عينته².

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي

1- تعريف المراجعة الخارجية :

رغم تعدد صيغ تعاريف المراجعة الخارجية، إلا أنها كلها تتفق في أهميتها بالنسبة للمؤسسة والأطراف الطالبة لها، كذلك الأهداف التي تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيقها. ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

أ- أن مراجعة الحسابات الخارجية ليست عملية فحص البيانات الخارجية فقط وإنما أيضاً وضع اختبارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في المؤسسة، حيث يقوم بها مراجع مستقل يعبر برأي موضوعي على مدى إنصاف تقديم (إفصاح) البيانات الخارجية³.

ب- عرفت المراجعة الخارجية على أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى

¹ علي حسين الدوججي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (سابنيز أوسكلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 86، 2011، ص 04.

² شادي هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن لإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، سنة 2009، ص 13.

³ محمد براق، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بكرة يومي 06 و 07 ماي 2012، ص 09.

احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة¹.

ج- كما عرفت كذلك بأنها عملية فحص كشوفات المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل إنتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية لإبداء الرأي الفني المحاييد على صدق وسلامة الكشوفات المالية².

استناداً إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نخلص إلى أن المراجعة الخارجية هي قيام طرف خارجي مستقل محايد مؤهل علمياً وعملياً ذو كفاءة مهنية، بفحص الكشوفات المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأي فني محايد كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، في شكل تقرير مقدم للأطراف المعنية.

2- التطور التاريخي للمراجعة الخارجية :

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من دقة السجلات ومطابقة ذلك الواقع حال المشروع، قد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور الشركات وما تتضمنه من فصل الملكية عن الإدارة مما دعى المساهمين إلى تعيين مراجعة حسابات كوكلاء عنهم بإجراء القيام بمراقبة أعمال الإدارة، إذا مر ضبط قوانين وتشريعات المراجعة على عدة فترات تتمثل في:

- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م.

- الفترة من 1500م حتى 1850م.

- الفترة من 1850م حتى 1905م.

- الفترة من 1905م حتى وقتنا الحاضر.

أ- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدول والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بمجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر.

¹ محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 04، الجزائر ، 2014، ص 09.

² يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 07.

كما تميزت هذه الفترة في ممارسة المراجعة عن طريق الاستماع أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربة المعرفة لمدى دقة ما كان يسمعه، وهذه العملية كان يستعملها ملاك الأرض حتى يراقبوا عمال مزارعهم.

حيث في هذه الفترة تم استعمال مصطلح Audire ذات الأصل اللاتيني للدلالة على المراجعة ومنها تم اشتقاق كلمت Audit ولا يزال استعمالها إلى يومنا هذا¹.

ب - الفترة من 1500م إلى 1850م:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية ولعلّ ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج فالنظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهر نوع من الرقابة الداخلية علي المشاريع².

ج - الفترة من 1850م حتى 1905م :

"هذه الفترة شهدت نمو اقتصادي كبيرا ، وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى ظهور شركات مساهمة كبيرة ، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية "أصحاب المشروع" والإدارة ، حيث استلما المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة . وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها ، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية وذلك باستخدام العينات الحكمية ، وبذلك أصبحت عملية المراجعة اقل تفصيل ، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي :

ü اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر

ü اكتشاف الأخطاء الفنية

ü اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية³

¹ عماري ديلمي، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية ، مداخله مقدمة في الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق كمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، الأغواط يومي 20 و 21 نوفمبر 2013، ص 02.

² الأخضر لقلطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم تسيير ،جامعة باتنة ،2008-2009، ص11.

³ ادريس عبد السلام الاشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية ، الطبعة 04 ، بيروت، 1996م، ص16

د - الفترة من 1905م إلى يومنا هذا:

أهم ما يميزها هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة ، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي .

ثانيا: أنواع المراجعة الخارجية وأهدافها:

1- أنواع المراجعة الخارجية :

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية إلى ما يلي: ¹

أ - من حيث القائم بعملية المراجعة وتنقسم إلى قسمين:

ü **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقل

عن إدارة المؤسسة ،يهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية.

ü **المراجعة الداخلية:** لقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة

على المستويات التنفيذية. فالمراجعة الخارجية أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم

لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة.

ب - من حيث الإلزام وتنقسم بدورها إلى قسمين:

ü **مراجعة إلزامية:** هي المراجعة التي يحتم القانون بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي

لمراجعة حساباتهم واعتماد القوائم المالية لها.

ü **مراجعة اختيارية:** هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون بلائحة معينة.

ج - من حيث مجال أو نطاق المراجعة وتنقسم إلى قسمين:

ü **مراجعة كاملة:** في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو

الجهة التي تعين المراجع أي قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به. حيث أن مسؤولية هذا

الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.

ü **مراجعة جزئية:** هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة، بحيث يقتصر عمل

المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل

¹ عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ،جامعة الجزائر3،2009-2010، ص23-26

الحصر، وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره.

د - من حيث مدى الفحص أو فحص حجم الاختبارات بدورها تنقسم إلى قسمين :

ü مراجعة شاملة (تفصيلية):

تعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، يصلح هذا النوع من المراجعة للمؤسسات صغيرة الحجم، بينما في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة؛

ü مراجعة إختيارية:

في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، بالمراجعة الاختيارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر. يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من ناحية أخرى.

هـ - من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات كذلك إنقسمت إلى قسمين:

Ⅴ مراجعة نهائية:

تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية. ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة؛

Ⅴ مراجعة مستمرة:

في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراءات الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

2- أهداف المراجعة الخارجية :

إن تحديد أهداف المراجعة الخارجية التي على المراجع الخارجي تحقيقها تعد إجراء عند تنفيذ مهامه¹.
فهناك أهداف رئيسية و أهداف خاصة تتمثل في ما يلي :

أ - **الأهداف الرئيسية :** حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية فيما يلي²:

ü الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق وتعبير الكشوفات المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي ، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ü إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية ، وبيان أوجه القصور فيه ، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره حول أداء هذا النظام؛

ü إمداد مستخدمي الكشوفات المالية من المستثمرين و الدائنين و البنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالكشوفات المالية الموثوقة ، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة .

ب - **الأهداف الخاصة :**

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية ، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف ، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً تحقيقها ، وهي ستة أهداف متعلقة بفحص أرصدة حسابات الكشوفات المالية، تستخدم كأهداف وسطية ، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي³:

o **التحقق من الوجود :** أي أن الأصول و الخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين .

o **التحقق من الاكتمال :** يعني أن كافة الأصول و الخصوم و المصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر و السجلات كاملة وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة .

o **التحقق من الملكية :** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين ، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين .

o **التحقق من التقييم :** أن الأصول و الخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

¹ ازرق أيوب محمد كرسوع ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، فلسطين ، السنة 2008، ص60.

² يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق ، ص07.

³ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، مرجع سابق ، ص54

0 التحقق من عرض الكشوفات المالية بصدق وعدالة : إن كافة مكونات الكشوفات المالية قد تم

الانفصال عنها وعرضها بصورة سليمة ، وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة .

0 التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية : أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد

تم احتساب قيمتها بدقة ، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح

والنظم النافذة ن وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية تحقق أهدافها.

ثالثا: خصائص المراجعة الخارجية وأهميتها :

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا تعتبر غاية في حد ذاتها.

1- خصائص المراجعة الخارجية :

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية في ما يلي:

أ. المراجعة عملية منظمة: تتم على أسس ومبادئ علمية مخططة فهي ليست عملية عشوائية وإنما يجب أن

يتم تخطيطها بطريقة سليمة حتى يمكن أن تحقق أهدافها بطريقة كفأة وفعالة¹.

ب. يتم جمع أدلة الإثبات بشكل موضوعي: أساس عمل المراجع الحيادي هو جمع أدلة وتقييمها بشكل

موضوعي، وتتكون تلك الأدلة عند مراجعة القوائم المالية من البيانات المحاسبية (دفاتر اليومية ودفاتر

الأستاذ)، ومعلومات مؤيدة (فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات، البيانات التي يتم الحصول

عليها من خلال الاستفسار والملاحظة والجرد الفعلي للأصول و المصادقات على الأرصدة من طرف

ثالث).

ج. تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية: فإن بدء الرأي الفني المحايد إنما يتعلق لوحدة

اقتصادية معينة، وهذه الوحدة قد تكون مشروع يهدف إلى تحقيق الربح أو قد لا يهدف إلى تحقيق الربح

كما أنه قد يأخذ أشكال قانونية مختلفة مثل (مؤسسة فردية، شركة أشخاص، شركة أموال)، كما أنها قد

تكون المشروع بأكمله أو جزء أو قسم أو إدارة أو عملية من عملياته².

¹ منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية معايير المراجعة المصرية والدولية ، الدار الجامعية ،مصر ، 2012-2013، ص 13.

² أمين السيد أحد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، مصر ، 2006، ص19.

هـ. درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة: يتمثل الهدف الأساسي لمراجعة القوائم المالية في تكوين رأي عن عدالة عرض القوائم المالية، ويتم ذلك بتحديد رأي المراجع في مدى تطابق تلك التأكيدات (مثل ذلك إن المخزون الظاهر للميزانية موجود ومملوك للمؤسسة).

مع معايير هي مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها كما قد تجد أسس متفق عليها للمحاسبة بخلاف تلك المبادئ المتعارف عليها، والتي تمثل معيار يتم في ضوئه تقييم نتائج الأعمال أو عناصر القوائم المالية¹.

و. تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج المراجعة: هدف عملية المراجعة المالية هو إعداد مراجعة باعتباره وسيلة الاتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين، حيث عن طريق تقرير المراجعة يتم إخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات المراجعة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها².

2- أهمية المراجعة الخارجية :

تعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم الكشوفات المالية في اتخاذ القرارات، ومن بين المستفيدين من المراجعة الخارجية نجد كلا من مسيري المؤسسات، والمساهمون وملاك المؤسسة، الدائنين والموردين، والمستثمرين، الهيئات الحكومية وإدارة الضرائب³. وتتمثل الأهمية فيما يلي⁴:

- أ- أهمية المراجعة للإدارة: تعتمد الإدارة كلياً على البيانات المحاسبية في وضع المخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع وتعتبر الإدارة تقرير المراجع بمثابة رأي معتمد ودليلاً لمستخدمي الكشوفات المالية حول عدالة الكشوفات المالية كوحدة واحدة؛
- ب- أهمية المراجعة للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة وصحة الكشوفات المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي؛

¹ أمين السيد أحد لطفي، مرجع سابق ، ص 22.

² المرجع نفسه ، الصفحة نفسها .

³ محمد سفير ، اسماعيل رزقي ، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة في لملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، جامعة الوادي يومي 05 و 06 ماي 2013، ص 04.

³ رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 27-28.

ج- أهمية المراجعة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب هذه دورا مهما في التمويل قصير الأجل للمشروعات قابلة لاحتياجاتهم وتوسعاتهم، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المراجع في دراسة وتحليل الكشوفات المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس لتوسيع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي؛

د- أهمية المراجعة لرجال الاقتصاد: إزداد اهتمام رجال الاقتصاد بالكشوفات المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها؛

هـ- أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية: تعتمد الكشوفات المالية وتقرير المراجع على التخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتأکید إلتزاماتها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الإلتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها؛

و- أهمية المراجعة لحملة الأسهم: يسعون إلى الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي؛

ز- أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والكشوفات المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة؛

ح- أهمية المراجعة لنقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في الكشوفات المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور؛

ط- أهمية المراجعة في تخصيص الموارد: تساعد المراجعة في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي تزيد الطلب عليها. فالموارد النادر تجتذبها المؤسسات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاءة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في الكشوفات المالية المعتمدة، إذ أن الكشوفات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للمراجعة تخفي في طياتها إسرافا وسوء الكفاءة وتحويل دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

ي- أهمية المراجعة للاستشاريين كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار: فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصيح للمستثمرين وتوجيههم؛

ك- أهمية المراجعة للمستثمرين المحتملين: وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد¹.

المطلب الثاني: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية :

ينبغي على مراجع الحسابات، أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منها².

أولاً: تعريف تقارير المراجعة الخارجية :

- عرف "هادي قيمي" تقرير المراجع الخارجي بأنه: خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع³.

أما "مصطفى حسنين خضير" فيرى أن تقرير المراجع هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية⁴.

- انطلاقاً مما سبق، يمكن إدراج التعريف التالي: "التقرير هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية".

ثانياً: معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها :

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى القبول العام والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة . حيث تنقسم الى ثلاث مجموعات وهي كالتالي:

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، مرجع سابق، ص 55.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد ، عمان، الاردن ، 1980 ، ص 90.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن ، الطبعة 02، 2004، ص 23.

⁴ مصطفى حسنين خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996، ص 587 .

أ - المجموعة الأولى: المعايير العامة:

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 03 من القانون رقم 91-08¹، والمادة 67 من قانون 01/10².
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

ب - المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني:

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا، بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25³ من قانون 01/10³ لسالف الذكر .

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقتنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

ج - المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي:

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

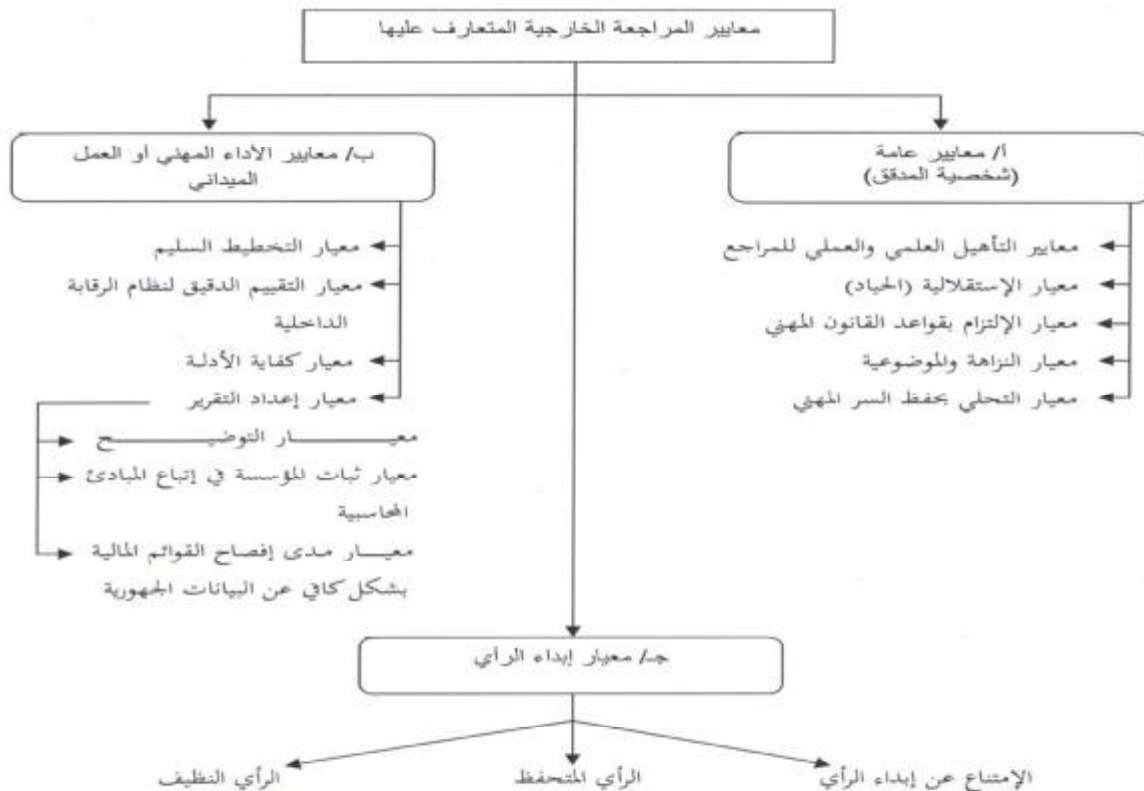
¹ القانون رقم 91 / 08 المؤرخ في 1991/04/27، المتعلق بمهام الخبير و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 20، مؤرخة في 1991/05/16، الجزائر، ص: 6.

² القانون رقم 01/10، المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية عدد 42، مؤرخة في 2010 / 07/19، الجزائر، ص: 11.

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم إستخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة 23¹ من قانون 01/10؛
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها²



1 القانون رقم 01/10، المرجع سابق، ص: 11.

2 محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، طبعة 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 28.

ثالثا: تقارير المراجعة الخارجية:

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص وإختبارات ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية المراجعة¹.

بالإضافة إلى اعتبار أن التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة². حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصة لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والإعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع³.

1- أنواع التقارير:

هناك عدة أنواع وتنقسمات للتقارير فنجد⁴:

- من حيث درجة الإلتزام في إعدادها تنقسم إلى: تقارير عامة، تقارير خاصة؛
 - من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى: تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة؛
 - من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى: التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي؛
 - من حيث ناحية التوجيه تنقسم إلى: تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين ، وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.
- وعموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة في ما يلي:⁵

¹ الأخضر لقلبي، مرجع سابق، ص 46.

² فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في مصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004/2003، ص: 28.

³ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الاولى ، 2006، الطبعة 03، 2011، ص 51.

⁴ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2008-2009، ص 77

⁵ محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة الجزائر 2010، 3-2011، ص 41-43.

أ. التقرير النظيف:

- يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:
- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

ب. التقرير التحفظي:

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقررة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

ج. التقرير السالب:

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

د. تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة؛
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها؛
- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛
- غالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيؤدي المراجع رأيه فيها.

2- العناصر الرئيسية لتقارير المراجعة الخارجية :

يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية:

- أ. عنوان التقرير: حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات)
- ب. الموجه إليهم التقرير: يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية.
- ج. الفقرة الافتتاحية: تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:
 - أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تمت مراجعتها؛
 - وجود عبارة تفيد بأن القوائم المالية هي مسئولية إدارة المنشأة، وعبارة أخرى تفيد أن مسئولية مراقب الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على مراجعته لها.
- د. فقرة النطاق: وتشمل ما يلي:
 - وصفاً لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء القوانين واللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مراقب الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة؛

- تضمين التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية؛
- وصفًا لعملية المراجعة متضمنًا:
- أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم ، والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية.
- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدم في إعداد القوائم المالية؛
- تقييم عرض القوائم المالية ككل.
- فقرة تفيد أن مراقب الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة، وكذلك بيانًا بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسًا مناسبًا لإبداء الرأي على القوائم المالية.
- هـ. فقرة الرأي:**
- تتضمن ما يلي:
- رأيًا صريحًا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛
- رأيًا عن مدى تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها؛
- و. تاريخ التقرير: - عنوان مراقب الحسابات - توقيع مراقب الحسابات.**

المبحث الثاني: مدخل الى المعايير المحاسبية الدولية:

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم معايير المحاسبة الدولية و من ثمة التطرق الى كيفية نشأتها وتوضيح أسباب ظهورها:

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية:

اولا : مفهوم ونشأة معايير المحاسبة الدولية:

1 - مفهوم معايير المحاسبة الدولية

هناك عدة تعريفات مختلفة نذكر منها :

تعريف الاول : يمكن القول أنها "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات"¹.

تعريف الثاني : المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية او مهنية ، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسب.

كما يمكن القول بان المعيار المحاسبي هو نمط أو نموذج أو مؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة.²

وبذلك فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

إن الدارس لمعايير المحاسبة الدولية يتضح له أن المعيار المحاسبي غالبا ما يتضمن الفقرات الرئيسية التالية³.

1. مقدمة المعيار.

2. التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار.

3. شرح المعيار.

4. موضوع المعيار.

5. الإفصاح.

¹ محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، دراسة استراتيجية ، العدد 18 ، او ظبي ، الامارات العربية المتحدة ، 1998ص116.

² بن دادة سعيد ، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم علوم تجارية ، تخصص دراسات محاسبية معقدة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013-2014 ، ص 14

³ EVE chiappelli et autret.les normes compatibilite internationales,Parise,2005,p87

تتماز معايير المحاسبة الدولية بعدة خصائص نوجزها فيما يلي¹:

- أ. أداة لتقييم العمل المحاسبي، فهي تفيد في ترشيد واتخاذ القرار المحاسبي السليم.
- ب. قابلية التطبيق المحاسبي، فالمحاسبة بطبيعتها علم تطبيقي وليست مجرد إطار نظري.
- ج. ذات مرونة تامة، فهي تتعامل مع أنشطة اقتصادية تتحرك باستمرار داخل المؤسسة.

كما تأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً من خلال:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
 - إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
 - تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
 - تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.
- ولا شك إن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة أو تؤدي المؤسسة استخدام طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية متباينة، قد يصعب فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين، كما يؤدي غياب المعيار إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة.

2- نشأة معايير المحاسبة الدولية

إن محاولات وضع معايير على مستوى دولي، قد بدأت مع بدايات القرن 20م، حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول عام 1904م في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين، وهذا قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917م، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضواً أما عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 350 عضواً من الولايات المتحدة الأمريكية و 7 من كندا و 2 من إنجلترا و 1 من هولندا وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

أما المؤتمر الثاني فقد عقد عام 1926م بأمرستردام وحضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريباً بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أمريكا اللاتينية، وانعقد المؤتمر الرابع والمؤتمر الدولي السادس في لندن عام 1933م، 1952م على التوالي، أما المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين فعقد في أمستردام عام 1962م، والمؤتمر التاسع عقد في باريس عام 1967م، تلاه المؤتمر الثاني عشر للمحاسبين في المكسيك عام 1982م والثالث

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية، دار العلمية الدولية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 336.

عشر في طوكيو عام 1987م، في حين عقد المؤتمر الدولي الرابع عشر سنة 1992م بمشاركة نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة ونحو 2600 مندوب حضروا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغلب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود لبنان، سوريا، الكويت، مصر، والسعودية برعاية الاتحاد الدولي، وقد اصفرت هذه المؤتمرات عن تشكيل عدة منظمات استهدفت هذه المؤتمرات عن تشكيل وضع للمحاسبين المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

3- أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية

لقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منه

- أ- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.
 - ب- تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية.
 - ج- تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمال تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول.
 - د- الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يسترشد بها في العمليات التجارية.
 - هـ- مشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية.
 - و- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية اشركها في المحاسبة الدولية.
- ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية، والحاجة إلى معايير محاسبية موحدة دولياً.

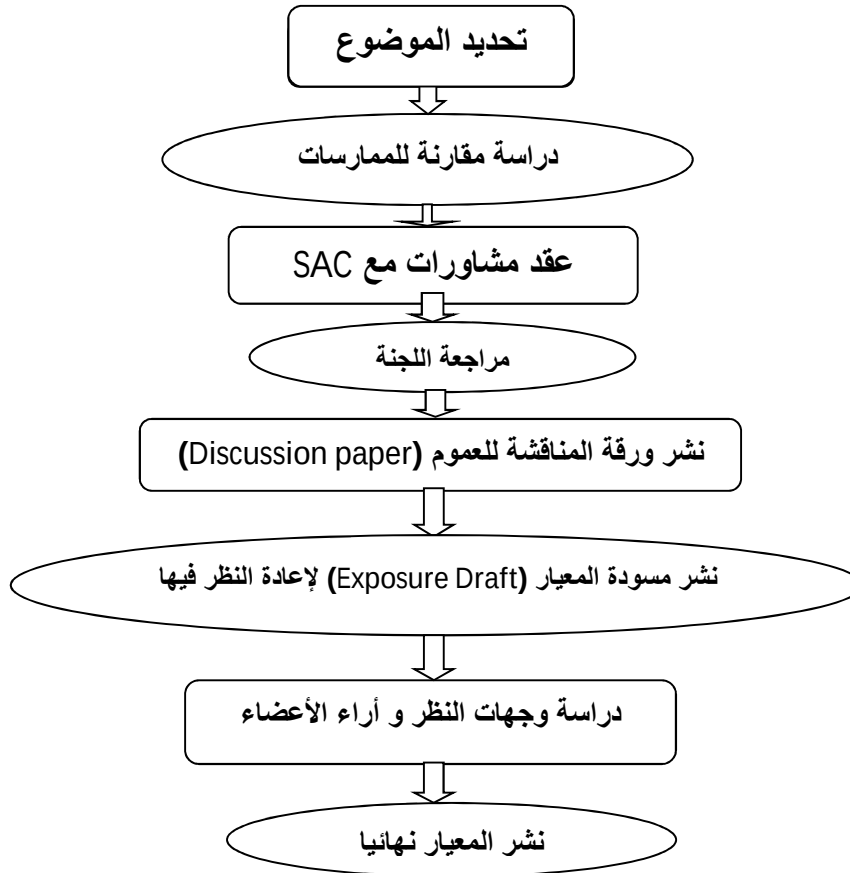
ثانياً: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية:

يعمل IASB في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات الممثلة والأطراف ذات الاهتمام تقدم المقترحات فيما يخص تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، بما يضمن جعل المعايير المحاسبية الدولية معايير ذات جودة عالية، وتخضع عملية إنشاء معيار جديد لإجراءات صارمة يطلق عليها تسمية Deuprocess¹ والتي تقوم كما تمت الإشارة له على التشاور مع جميع الأطراف المهتمة وذلك عبر منظمات الربط المحلية بشكل أساسي، ويمكن تلخيص هذه الإجراءات كالتالي:

¹ عادل بولجنيب، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2013، 2-2012، ص 44-45

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يتأهله عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل.
- بعد أن يتم تحديد وفحص مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمد عليها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها.
- بعد تلقي فوج العمل رداً على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة.
- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة.
- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع في شكل مذكرة إيضاح يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي الأعضاء.
- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس الأعلى على الأقل.
- وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس القيام بتساوٍ إضافي نظراً لطبيعة الموضوع، حيث يقوم بإصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها، وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.
- وقد يقرر المجلس القيام بتساوٍ من حين لآخر تنصيب لجنة توجيهية لدراسة إلزامية تعديل المعايير المحاسبية الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار.
- رغم محاولة IASB توسيع مجال استشارتها قبل إصدار أي معيار بهدف جعله يلبي احتياجات مختلف المستعملين، بغض النظر عن جنسياتهم، ورغم قطعه عدة أشواط في سبيل تحقيق هذا الهدف، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية تعاني عدة مشاكل تقنية.

الشكل رقم (02) : إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية¹



ثالثا: لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB/ IASC:

1 - لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أكثر المؤسسات المحاسبية المهنية الدولية نشاطا في مجال المحاسبة، وقد أصبحت تلعب دورا كبيرا في السنوات الأخيرة خاصة في مجال وضع وإصدار المعايير المحاسبية الدولية، لذلك سوف نتطرق إلى نشأتها وأهدافها والمراحل التي مرت بها.

¹ Source : Stéphan Brun, L'essentiel des normes comptables international IAS/IFRS, 3^{em} édition, 2006, p 27.

أ - تقديم لجنة المحاسبة الدولية:

أنشئت هذه اللجنة في 1973م من طرف التنظيمات المهنية المحاسبية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية فرنسا، ألمانيا، المكسيك، كندا، اليابان، استراليا، هولندا، وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات لدي اعداد القوائم المالية في جميع انحاء العالم¹، وهي تعرف تزايد مستمر في عدد الأعضاء، ومنذ عام 1983م شملت عضوية اللجنة كلا من المؤسسات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وقد تم استخدام المعايير التي تصدرها حتي من المؤسسات التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد، تحصل اللجنة على إيراداتها من بيع منشوراتها، كما تتلقي دعما ماليا من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المؤسسات المحاسبية والمؤسسات ومؤسسات التدقيق الكبرى، وتدرا أعمال اللجنة من قبل مجلس يمثل ثلاثة عشرة دولة يعينهم الاتحاد الدولي، بالإضافة إلى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين واتحاد المؤسسات المسيطرة الصناعية في سويسرا والجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين وهيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا²، وتشمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على الهيئات التالية³:

V مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية:

وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمؤسسات، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المؤسسات وطرق وأساليب إعداد المعايير وتعين لجان التوجيه، وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من 17 مؤسسة منها 13 هيئة محاسبية و 04 مؤسسات أخرى.

V المجموعة الاستشارية:

تقدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول مذكرة المشروعات وأولوياتها والقضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15 مؤسسة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية.

¹E. -Bernard. Ensault, Christon.Horreau, **Comptabilité Financier**, 3eme Edition Presse universitaire, France 2001.

²حسين القاضي وآخرون، مرجع ، سابق، ص107.

³-أمين السيد لطفي، منظور التوافق المحاسبي الدولي، مرجع ،سابق، ص403-404.

٧ المجلس الاستشاري:

يراجع هذا المجلس إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته، ويقوم المجلس الاستشاري أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية، عن طريق ممارسة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية وغيرهم من الأطراف المهنية.

٧ اللجنة الدائمة للترجمة:

وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منها حق التصويت، وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن توجهها لمعالجة مختلفة أو غير مقبولة، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من طرف مجلس اللجنة.

٧ جماعة العمل الاستراتيجي:

تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل وعلاقاته مع واضعي معايير المحاسبة القوميين ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل.

ب - أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:

لقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها محددًا في الآتي¹:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية، بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقاتها عالميا.
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية، المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة ، والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها أن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عنها.

¹ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، دار الورق الأردن، طبعة 2002، ص 01، 24.

- إقناع الحكومات والمؤسسات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة علي أسواق المال، والمؤسسات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، مع الإفصاح عن مدى تنفيذ الالتزام.
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجين بالتحقق من مدى قيام المؤسسات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ج- تطور دور لجنة معايير المحاسبة الدولية

لقد تطور دور لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها حتى الآن ، استجابة للعديد من العوامل والظروف المؤثرة سواء الداخلية منها أو الخارجية ، ويمكن تلخيص مراحل تطورها فيما يلي :

v المرحلة الأولى : من 1973-1989:

تميزت هذه المرحلة بإصدار المعايير مثلاً في سنة 1975م تم إصدار المعيار رقم 01 تحت عنوان نشر الطرف المحاسبية والمعيار المحاسبي رقم 02 تحت عنوان المحزونات ، والمعيار المحاسبي رقم 03 القوائم المالية المجمعة ، الذي ألغي في 1989م وحل المعيار IAS27 و IAS28 ، لتصل حالياً إلى 30 معيار ، كما عرفت اللجنة في 1989م إصدار الإطار الخاص بأعداد وتقديم القوائم المالية **Frame work for the preparatoin and presentation of financial statements** الذي كان الهدف منه تحديد المفاهيم المتعلقة بتحضير القوائم المالية ، و كذلك مشروع قابلية القوائم المالية للمقارنة الذي كان الهدف منه تقليص الخيارات المتاحة¹.

ما يلاحظ على هذه المرحلة ان المعايير التي تم إصدارها تتضمن عدة خيارات ، فيما يخص المعالجة والتطبيق المحاسبي من اجل أن تكون تلك المعايير متطابقة مع القوانين والتنظيمات المطبقة في الدول الأعضاء ، لذا فان الدول التي سارعت بالعضوية في اللجنة في هذه المرحلة هي الدول التي كانت متأثرة محاسبياً بالأعضاء المحاسبين ، وكان الهدف من إتباع هذه الإستراتيجية هو إعطاء مصداقية على المستوى الدولي للمعايير التي تصدرها ، وبالتالي زيادة عدد الدول التي تتبنى تطبيق تلك المعايير.

¹ - Robet obert , pratique des normes IAS/IFRS comparaison avec les règles françaises et les USGAAP , Dunod , paris, 2003,p09.

v المرحلة الثانية: 1989-1995:

بعد الإعلان عن مشروع قابلية القوائم المالية للمقارنة لسنة 1989م ، دخلت اللجنة في مرحلة جديدة فبموجب هذا المشروع فانه بالإضافة للمعايير السابقة التي أصدرتها اللجنة بعد مراجعتها ، والمعايير التي يتم إصدارها مستقبلا ، لن تحتوي إلا على نوعين من المعالجة لمشكل معين ، وهما المعالجة الأساسية والمعالجة المسموح بها ، وفي سنة 1995م وقعت اللجنة اتفاق مع المؤسسة الدولية لهيئات القيم المتداولة OICV التي تضم الهيئات الوطنية المسؤولة عن ضبط الأسواق المالية ، بما فيها هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC ، حدد فيه مجموع المجالات التي يتم فيها إما إنشاء معايير محاسبية دولية جديدة أو مراجعة المعايير السابقة بشكل يمكن من إيجاد منظومة محاسبية مرجعية قابلة للتطبيق ومعروفة في جميع الأسواق العالمية.¹

ما ميز هذه المرحلة انه تم انجاز مشروع التطوير و القابلية للمقارنة ، بتعديل عشرة معايير من أجل قبولها من طرف الهيئة المشرفة على الأسواق المالية SEC ، كما تميزت هذه الفترة بإعادة صياغة أهداف اللجنة وذلك بضغط من المؤسسة الدولية لهيئات القيم المتداولة.

v المرحلة الثالثة 1995-2001:

في 1996م بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعادة فحص كل المعايير الصادرة عنها ، كي تقلل من عدد البدائل المقدمة في كل معيار ، وقد تم النص في كل معيار على البديل المفضل من بين البدائل القليلة جدا المتاحة ، مثل المعيار IAS17 عقود الإيجار ، IAS14 التقارير المالية للقطاعات ، كما تم إصدار مجموعة جديدة من المعايير (IAS3-IAS38) وكذلك في هذه المرحلة تم إنهاء الأعمال الخاصة بالأدوات المالية ، والتي كانت متعلقة أساسا بتطوير القيمة العادلة (IAS32;IAS38) ، وفي سنة 2000م أصدرت المؤسسة الدولية لهيئات القيم المتداولة توصيات مفادها قبول الهيئات الأعضاء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف المؤسسات الدولية الداخلية فيها²، وفي 2000م عقدت جمعية لأعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية للتحضير من اجل نقل المهام لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وتم الاتفاق على إعادة الهيكلة.

عرفت اللجنة في هذه المرحلة نقلة نوعية في إدارة بيئتها الداخلية والخارجية ، وتحسين جودة المعايير الصادرة عنها وحتى تستطيع اللجنة الاستمرار في هذه السياسة ، كان لا بد من محاولة الوسائل والطرق التي يمكن بها تقليص الهيمنة الواضحة لعدد قليل من الأعضاء على نشاطها ، وعلى الممارسات و البدائل المحاسبية المقدمة في معايير اللجنة.

¹ -Robert obert, op cit, p 10

² -Robert obert, op cit, p 10

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

لمواكبة التطورات التي برزت على الساحة المحاسبية الدولية ، نتيجة ازدياد عدد الدول المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية ، تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية ، لزيادة توسيع نشاطها ولتكون قادرة على مواجهة الصعوبات التي تنتظرها في ما بعد.

أ- إعادة هيكلة لجنة المعايير الدولية المحاسبية :

من اجل مواجهة التحديات الجديدة شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل ، لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة المعايير الدولية للمحاسبة وهيكلتها ، وقد أصدرت هذه المجموعة ورقة نقاش بعنوان (تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل) حددت مقترحاتها لغير هيكلية اللجنة ، وقد وافق مجلس اللجنة في 2000م بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها ، وتتمثل النقاط الأساسية التي تناولتها هذه الوثيقة في ما يلي:¹

هناك عوامل عديدة ساهمت في الحاجة إلى مداخل جديدة لوضع معايير المحاسبة الدولية تتمثل في :

- النمو السريع في أسواق رأس المال الدولية الذي أدى إلى بذل الجهات المشرفة على شؤون الأوراق المالية جهوداً تهدف إلى تحقيق قدرة أكبر على المقارنة في التقرير المالي
- جهود المؤسسات العالمية مثل منظمة التجارة العالمية والهيئات الإقليمية مثل الاتحاد الأوروبي واتفاقية التجارة الحرة في دول أمريكا الشمالية لازالت الحواجز أمام التجارة الدولية .
- التأثير المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية على متطلبات المحاسبة وممارستها على المستوى القومي .
- طلب المستخدمين على الأنواع الجديدة من المعلومات المالية ، ومعلومات الأداء الأخرى وخاصة من الدول المتحولة من الاقتصاد المخطط مركزياً إلى اقتصاد السوق ، والدول النامية والاقتصادية المتحولة الى التصنيع حديثاً .

ونتيجة لذلك ارتفع الطلب على معايير المحاسبة الدولية ذات الجودة العالمية ، التي توفر الشفافية وقابلية المقارنة و التالي من غير المحتمل أن يكون دور لجنة معايير المحاسبة الدولية في المستقبل هو نفسه الدور الذي لعبته سابقاً ، فقد لعبت هذه اللجنة في فترتها الأولى كمرفق فقط ، حيث كانت تختار معالجة محاسبية موجودة سلفاً على المستوى القومي وتبحث عن قبول عالمي لهذه المعالجة مع بعض التعديل أحياناً ، ولكنها بدأت حديثاً بدمج

¹ - ريتشارد شرويدر وآخرون ، تعريب خالد علي كاجيكي ، نظرية المحاسبة ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2006 ، ص 119

هذا الدور مع دور المحفز والمنسق للمبادرات القومية ، ولابد أن يصبح هذا أكثر وضوحا ، ومن المهم التركيز على الأهداف بدقة كما يلي:

- تطوير معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات قابلة للمقارنة وشفافة وذات جودة عالية تساعد المشاركين في أسواق رأس المال وغيرهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- تشجيع استخدام معايير المحاسبة الدولية بالعمل مع واضعي المعايير القومية .
- ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب إجراء تغييرات هيكلية ، فتم تحديد بعض القضايا باعتبارها قضايا تحتاج الى دراسة أهميتها :

- الشركة مع واضعي المعايير القومية :

يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تدخل في شراكة مع واضعي المعايير المحاسبية القومية ، بما يمكنها من العمل معهم لتعجيل التقارب بين معايير المحاسبة القومية ومعايير المحاسبة الدولية ، حول الحلول التي تتطلب معلومات شفافة عالية الجودة وقابلة للمقارنة ، تساعد المشاركين في الأسواق الرأسمالية وغيرهم وعلى اتخاذ القرارات الاقتصادية.

- تحقيق مشاركة أكبر في مجلس اللجنة:

يجب أن تشارك مجموعة أكبر من الدول والمؤسسات في المجلس دون التقليل من جودة عمل المجلس.

- التعيين :

يجب أن تكون عملية التعيين في مجلس اللجنة واللجان الأساسية فيها ، من مسؤولية المؤسسات المختلفة ، مع ضمان أن يكون المعينون أكفاء ومستقلين وموضوعيين ، ولغرض مواجهة هذه القضايا الأساسية تم اقتراح التغييرات التالية:

ü ضرورة استبدال لجنة التوجيه للجنة تطوير المعايير ، التي يلعب واضعو المعايير الوطنية بها دور أساسيا في تطوير معايير المحاسبة الدولية ليوافق عليها مجلس اللجنة ، على أن تكون لجنة تطوير المعايير مسؤولية كذلك عن الموافقة على نشر التفسيرات التي تعدها لجنة التفسيرات القائمة .

ü يجب مساندة لجنة تطوير المعايير بلجنة استشارية لتطوير المعايير ، تعمل كقناة اتصال مع واضعي المعايير القوميين غير القادرين على المشاركة مباشرة في لجنة تطوير المعايير بسبب محدودية حجمها .

ü يجب توسيع مجلس اللجنة من 16 الى 25 دولة ومنظمة دون التقليل من جودة عمله.

ü يجب استبدال المجلس الاستشاري الحالي باثني عشر أمينا (ثلاثة يعينهم الاتحاد الدولي للمحاسبين ، وثلاثة يعينهم المؤسسات الدولية الأخرى ، وستة يعينهم الأمناء) لتمثيل العالم بالكامل ، ويقوم الأمناء بتعيين أعضاء لجنة التطوير والمجالس ولجنة التفسيرات القائمة ، ويتحمل الأمناء كذلك مسؤولية متابعة فعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية وأنشطتها التمويلية .

وقد تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية IAS هذه التغيرات في عام 2001 م ، وحالت مسؤولية إعداد ووضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، وبذلك تم تعديل اسم معايير المحاسبة الدولية IAS لتصبح معايير التقارير المالية الدولية IFRS ، وقد كانت هيكل تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كما يلي :

ب - مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من 19 أمينا تشمل مهمتهم الآتية :

- ü تعيين أعضاء المجلس وأعضاء مجلس التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير .
- ü المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية ومدى فعاليته .
- ü القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل
- ü مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة الدولية ، والداعية لمجالس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به ، وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة .
- ü وضع تعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس ، ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير.
- ü قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة ، بعد التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير ، ونشر مذكرات العرض المبدئية لتعليق عليها من الجمهور.

ج - مجلس معايير المحاسبة الدولية :

يتكون من 14 عضوا يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية ، ويجب ان يتأكد الأمناء بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة ، وتكمن المسؤوليات الأساسية للمجلس في تطوير ونشر معايير التقرير المالي الدولي ومذكرات العرض المبدئية ، وقبول التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي IFRIC ، ويجب على المجلس قبل نشر معيار نهائي أن يعرض مذكرة مبدئية لتعليق عليها من قبل الجمهور ، ويتمتع المجلس بحرية تامة حيث يمكنه إسناد البحوث التفصيلية أو أي أعمال أخرى لوضع المعايير القومية أو المؤسسات الأخرى ، ويشكل المجلس عادة لجان توجيه من المجموعات الاستشارية الخاصة لإعطاء النصح بشأن المشروعات المهمة ، ويشترط عليه التشاور مع المجلس

الاستشاري حول المشروعات الأساسية وقرارات جدول الأعمال وأولويات العمل، ويقوم المجلس عادة بنشر قواعد الخلاصات إلى جانب معايير المحاسبة الدولية ومذكرات العرض .

د- المجلس الاستشاري :

يتكون المجلس الاستشاري مما يقارب 50 عضواً، وهو يشكل ملتقى للمنظمات والأفراد المهتمين بالتقارير المالية الدولية للمشاركة في وضع المعايير ، حيث يتم تعيين الأعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة لتجديد، ويتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية متنوعة ، يجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور ، ويعطي النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية حول أولويات عمله ، ويطلع على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية ، كما يعطي استشارته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى

هـ - لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي :

تتكون من 12 عضواً يعينهم أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية لمدة ثلاث سنوات قابلة لتجديد حيث يعين الأمناء أحد أعضاء المجلس لرئاسة اللجنة ، ويحق لرئاسة اللجنة الحديث عن المسائل الفنية المطروحة دون التصويت ويمكن لأمناء كذلك تعيين ممثلين من المؤسسات الرقابية كمراقبين لا يحق لهم التصويت ، لكن يق لهم حضور الاجتماعات والحديث فيها .

إذن الدافع الأساسي الذي أدى إلى إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، هو بغرض إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لتوسيع مداه في إعداد قوائم مالية موحدة حيث يسعى المجلس إلى وضع مجموعات موحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة ومفهومة ، يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم من أجل عرض قوائم مالية ومعلومات ذات جودة عالية ، وشفافة وقابلة للمقارنة من أجل مساعدة مختلف المستعملين لهذه القوائم على اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة .

المطلب الثاني :مزايا وعيوب تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة:

سوف نتطرق في هذا المطلب الى مزايا وعيوب معايير المحاسبة الدولية وكذا تطبيقها في دول العالم

اولا: تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في العالم

لقد أدى سعي العديد من الدول لإيجاد لغة محاسبية مشتركة إلى مسارعة الكثير منها لتبني المعايير المحاسبية الدولية أما بصفة مطلقة أو عن طريق تعديل معاييرها المحلية بغية تقليل الاختلافات بينها وبين المعايير الدولية ، وقد كانت أول مبادرة لتطبيق هذه المعايير من طرف الاتحاد الأوروبي تلتها مجموعة من الدول أهمها :

1. دول الاتحاد الأوروبي :

في معظم بلدان أوروبا و من خلال الهيئات المهنية العاملة هناك ، ومن خلال الجهود التي بذلتها لجنة المعايير الدولية أوصت المنظمة الدولية للضمانات (ISOCO) في أوروبا بأن يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية كما أوصت المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية (EFRAG) بعد دراسات معمقة و مفاوضات قبولها بمعايير المحاسبة الدولية و بينت أن هذه المعايير لا تتناقض مع المعايير المستخدمة في أوروبا . وقد كان لتوصية المنظمة الدولية للضمانات (ISOCO) و المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية (EFRAG) أثر كبير في دعم معايير المحاسبة الدولية و تطبيقها في أوروبا .¹

2. الولايات المتحدة الأمريكية:

رغم كونها شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة ، واعتمادها المعايير المحاسبة الدولية على النموذج الانجلوسكسوني ، إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية لا تطبق المعايير المحاسبية الدولية ولا تقبلها بصورة كاملة حتى الآن ، فهي تلزم المؤسسات الأجنبية المسجلة في بورصاتها بتقديم تسويات (من خلال النموذج 10-K للمؤسسات الكندية و F-20 لباقي المؤسسات الأجنبية)² إلى لجنة تداول الأوراق المالية SEC تتناول الفروق بين المعايير المستخدمة في إعداد قوائمها المالية ، بما فيها المعايير الدولية ، والمعايير الأمريكية US-GAAP ، وأثرت هذه الفروق على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها ، ويشترط في هذه التسويات أن تدقق من طرف مراجع حسابات مستقل .

ومع فشل بعض الشركات العملاقة في الولايات المتحدة في مطلع القرن الحالي وفي مقدمة هذه الشركات شركة "إنرون" و هي واحدة من شركات الطاقة العملاقة ، هذا الفشل أدى إلى كوارث مالية في شكل خسائر مالية كبيرة، وقد تم توجيه أصابع الاتهام للمعايير المحاسبية الأمريكية كأحد أسباب هذه الكوارث المالية، و بدأت أصوات نظامية و أكاديمية تدعو إلى التوجه نحو المعايير الدولية .

¹ سعود جايد العمري ، المحاسبة الدولية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، عمان ، الاردن ، ، ص 371.

² - أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 167

بدأت لجنة تداول الأوراق المالية ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB يقتربان شيئاً فشيئاً من المعايير الدولية . وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية ، أما الثانية فتتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.¹

3. الوطن العربي:

في جمهورية مصر العربية تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري و تتفق مع معايير المحاسبة الدولية ، حيث قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة و المراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية و صدر بشأنها القرار الوزاري رقم /503/ لسنة 1997. و بالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كما ذكرنا هي ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية . و في ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر .

و في المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية حيث اعتمدت هذه المعايير لتطبيق من قبل الشركات العاملة .

أما في لبنان فقد جرى اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس للقيود المحاسبية و لتحضير البيانات و التقارير المالية من قبل المؤسسات و الهيئات المختلفة و الشركات و صدر بشأنها القرار الوزاري رقم /673/ تاريخ 14 حزيران 2001 كما قامت نقابة خبراء المحاسبين المجازين في لبنان بترجمة المعايير المحاسبية الدولية من اللغة الإنكليزية إلى اللغة العربية .

وفي المملكة الأردنية الهاشمية تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها لدى الشركات و من قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق و الحسابات .

وفي سوريا سيتم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في الشركات المساهمة التي سيتم تسجيلها في بورصة دمشق كما يتم العمل الآن على تعديل النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم مع الفرضيات الأساسية للمعايير المحاسبية الدولية.²

¹ - منصور الزين أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية "دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر " ، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية :التحدي ، جامعة سعد دحلب ، البليلة ، يومي 13-14 ديسمبر 2010، ص 6

² مأمون حمدان ، مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية ، كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة - جامعة دمشق، ص 07

وقد حذت الجزائر حذو هذه الدول من خلال تبني نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية لقد حدث هذا التوجه نتيجة التغيرات الكبيرة التي عرغها الاقتصاد الجزائري من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه الى اقتصاد السوق ، وكذا آفاق الشراكة مع الاتحاد الاوروي و الانضمام لمنظمة التجارة العالمية . امام هذه التحولات ظهر قصور المخطط المحاسبي الوطني ما استدعى الى تعديله وذلك من خلال جملة من الاصلاحات (المحاسبية ، التجارية ، الاقتصادية... الخ).¹

ثانيا : مزايا وعيوب المعايير الدولية المحاسبية:

إن خصائص المعايير المحاسبية الدولية الموجهة أساسا لخدمة المستثمرين في البورصات العالمية و المؤسسات المسعرة فيها والتي تفضل مبدأ العرض العادل على حساب مبدأ التحفظ ، قد ولد وجهات نظر مختلفة حولها بين من ينظر اليها كضامن لجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية و محفز للاستثمار على المستوى الدولي ، ومن بين من يتهمها بعدم مراعات الاحتياجات المحلية وخدمة مصالح ع قليل من الدول المتقدمة ، لذلك سنستعرض فيما يلي حجج كل طرف بذكر مزايا وعيوب المعايير المحاسبية الدولية :

1- مزايا المعايير المحاسبية الدولية :

تكمن أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال مدى المزايا التي يمكن تحقيقها والتي يمكن حصر هذه المنافع والفوائد فيما يلي²:

- أ- نقل المعلومات المالية و الاقتصادية بأكبر قدر من الشفافية و الوضوح لإمكانية فهمها من طرف أكبر عدد ممكن من المجموعات المختلفة و الغير متجانسة ؛
- ب- تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين ؛
- ج- تسهيل عملية الاتصال المالي والتجاري ذلك بتوفر معلومات مالية تم إعدادها وفق قواعد ومبادئ ومعايير متناسقة، مما يرفع من فعالية تشغيل الأسواق المالية ويخفض درجة الغموض في تفسير البيانات المالية ؛
- د- تسهيل عملية تقييم الأداء للشركات متعددة الجنسيات ؛
- هـ- زيادة درجة انتظام وصدق حسابات المؤسسات مما يرفع من قيمتها وأهميتها في عمليات المقارنة والرقابة واتخاذ القرارات ؛

¹ عادل بولجنيب ، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية ، مرجع سابق ، ص 44 - 45

² فريدريك تشوي، كارول آن فروست، جاري نيك، ترجمة محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، الرياض المملكة العربية السعودية ، ص 362.

2- عيوب المعايير الدولية للمحاسبة:

إن المعايير تحوي كثيرا من الثغرات ونواحي القصور التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في الأقطار الملتزمة بتطبيقها مما جعلها عرضة للكثير من الانتقادات التي يمكن توضيحها كما يلي:¹

أ- من أهم الانتقادات التي توجه للمعايير المحاسبية كثرة الخيارات والبدائل التي تنطوي عليها فيما يخص قواعد القياس و الإفصاح ، الأمر الذي يحد من دورها في تقريب الممارسات المحاسبية بين الدول ، كما قد يشكل فرصة للمسيرين للتلاعب في القوائم المالية عن طريق اختيار السياسات التي تسمح لهم بإظهار النتائج التي يريدونها.

ب- إن المعايير الدولية غير قادرة على الإلمام بجميع القضايا التي تهم مستخدميها و هذا راجع لاختلاف احتياجات هؤلاء المستخدمين تبعا لاختلاف بيئاتهم ، فالمعايير المحاسبية الدولية لا تعطي إلا المواضيع ذات الطابع الدولي والتي تهم معظم الدول ، دون النظر للقضايا الخاصة المتعلقة بدولة معينة أو مجموعة محدودة من الدول ؛

ج- تتميز المعايير المحاسبية الدولية بكونها مبادئ عامة وليست قواعد تفصيلية ، مما قد يترك مجالا واسعا لتأويلها ، وبالتالي يمكن أن تلجأ مؤسستان من نفس البلد أو نفس القطاع إلى معالجتين محاسبيتين مختلفتين لنفس العملية ؛

د- إن المعايير المحاسبية الدولية تهتم بتوفير معلومات عن الوضعية المالية و نتيجة أعمال المؤسسات المسعرة في البورصة بهدف مساعدة المستثمرين و الدائنين على اتخاذ القرار ، وبالتالي فهي لا تغطي العديد من المجالات الأخرى (المحاسبة الإدارية ، محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية ، محاسبة الموارد البشرية...) التي قد تهم عدة أطراف (مسيرين ، حكومة ..) ؛

هـ- توجه العديد من الانتقادات لمفهوم القيمة العادلة الذي تعتمد عليه المعايير المحاسبية الدولية في تقييم العديد من عناصر الأصول والخصوم ، حيث يعاب على القيمة العادلة فكرة إدخال تنبؤات مستقبلية لإعداد القوائم المالية باعتبارها تقوم على مبدأ تحيين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من ذلك الأصل أو الخصم ، كما تؤدي إلى تأثير نتائج المؤسسة بالإحداث الخارجية (تقلبات الأسعار ومعدلات الفائدة ..) أكثر من تأثيرها بقراراتها الداخلية ، وتؤدي أيضا إلى تقلب كبير في نتائج المؤسسة من سنة لأخرى نتيجة تقلب قيم الأصول والخصوم ؛

¹ عادل بولجنيب ، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية ، مرجع سابق ، ص 44 - 45

و - إدخال مبدأ تدني قيمة الأصول الذي ينص على القيام باختبار تدني القيمة عند وجود مؤشر داخلي أو خارجي يدل على انخفاض القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما عن قيمته المحاسبية ، هذا الأمر يتطلب نظام معلومات فعال ويستهلك جهد وتكلفة كبيرة لتتبع قيم أصول المؤسسة وإجراء هذه الاختبارات ؛

ز - لا تستفيد المؤسسات غير المسعرة في البورصة من المزايا التي توفرها المعايير المحاسبية الدولية ، في الوقت الذي قد تتحمل فيه تكاليف كبيرة لتبني هذه المعايير

ثالثاً: انواع معايير متعلقة بالقوائم المالية :

نعرض فيما يلي معايير التقارير المالية الدولية مع ملخص عن كل ومنها:

1 - المعيار رقم 1 (IFRS1): تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة

يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات التي يجب على المنشأة إتباعها عندما تتبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس قوائمها المالية وذلك مثل معالجة بعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية، كالاعتراف بنفقات البحث أو مصاريف التأسيس أو غيرها، وكذلك الحال بالنسبة لمعالجة بعض الالتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقاً لمتطلبات المعايير الدولية التي ستطبق على القوائم المالية أو ما يتعلق منها بالقياس المحاسبي. وقد عرض هذا المعيار كيفية معالجة الفروقات الناجمة عن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية.¹

2 - المعيار رقم 2 (IFRS1): المدفوعات المستندة إلى الأسهم:

يهدف هذا المعيار هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الأسهم.

يطبق المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلى أساس مدفوعات الأسهم و بخاصة:

- أ - تسويات حقوق الملكية: أي العمليات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية و تشمل الأسهم و خيارات السداد بالأسهم.
- ب - تسويات نقدية على أساس سعر السهم: وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل تحمل التزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق ، ص 128

ج- العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع وخدمات بحيث تتضمن شروط الاتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع والخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقداً أو بأصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية.¹

3- المعيار رقم 3 (IFRS2): تجميع الأعمال :

تناول هذا المعيار تجميع الأعمال أو دمج الشركات. وبهذا تم إلغاء العمل بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 22. ويطبق هذا المعيار على كافة حالات دمج الشركات ما عدا توحيد الشركات تحت السيطرة العامة أو دمج الوحدات المشتركة أو الاندماج بالاتفاق التعاقدي بدون تبادل حصص الملكية أو تشكيل المشروعات المشتركة. وقد أقر المعيار تطبيق طريقة الشراء دون طريقة توحيد المصالح، على أن يتم تقويم كامل قيمة الأصول القابلة للتحديد و الخصوم بقيمتها العادلة.

كما طالب المعيار بعدم استهلاك (استفاد) شهرة المحل الموجبة بل بأن يتم تخفيض قيمتها سنوياً، أما شهرة المحل السالبة فقد طالب المعيار بتحميلها على قائمة الدخل مباشرة، أما بالنسبة لتكاليف إعادة الهيكلة فقد أقر المعيار بالاعتراف بها فقط في حدود الالتزام المحدد في تاريخ الحياة.²

4- المعيار رقم 4 (IFRS4): عقود التأمين :

يطبق هذا المعيار على سائر عقود التأمين (بما يتضمن عقود إعادة التأمين)، وقد عرف المعيار عقد التأمين بأنه عقد يقبل بموجبه الطرق الأول (المؤمن) مخاطر التأمين الهامة من الطرف الآخر (حامل وثيقة التأمين) على أن يتم تعويض حامل وثيقة التأمين إذا تأثر بوقوع حدث مستقبلي محدود وغير مؤكد. وقد حدد المعيار معالجة المحاسبية الواجب إتباعها في عقود التأمين والإفصاح المطلوب.

5- المعيار رقم 5 (IFRS5): الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة

بموجب هذا المعيار فقد تم استبدال المعيار المحاسبي الدولي رقم 35 (IAS35) المتعلق بالعمليات غير المستمرة. وقد انسجم هذا المعيار مع التعريف الوارد في المعيار 35 للعمليات غير المستمرة، إلا أنه حدد توقيت التصنيف كعمليات غير مستمرة بالوقت الذي تقابل العمليات غير المستمرة شرط الحياة من أجل البيع.

أما ما يتعلق بالأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها من أجل البيع، فإن المعيار طالب بعدم استهلاكها وأن يتم تخفيض قيمتها في حال زيادة القيمة المسجلة للأصل بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع. أما نتائج العمليات غير المستمرة فقد طالب المعيار بعرضها كمبلغ مستقل في قائمة الدخل.

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة 2، دار وائل للنشر، الاردن، 2009، ص 227.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 128.

6- المعيار رقم 6 (IFRS6): استكشاف و تقويم الموارد الطبيعية:

يسمح هذا المعيار للشركات بتطوير سياسة محاسبية عن أصول الاكتشاف و التقويم بغض النظر عن متطلبات المعيار المحاسبي رقم 8. ويتطلب المعيار المذكور (6) تطبيق اختيار انخفاض القيمة على الأصول المذكورة عندما تشير الحقائق و الظروف إلى أن القيمة المسجلة للأصول يمكن أن تزيد على قيمتها القابلة للاسترداد. كما حدد المعيار المذكور متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تحدد و تشرح المبالغ المتعرف بها في القوائم المالية.

7- المعيار رقم 7 (IFRS7): الأدوات المالية (الإفصاح)

يهدف المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمي تلك القوائم من تقييم: - الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل للمنشأة. - طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر. تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملية للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم (32) و (39). يلاحظ من هذه الأهداف السابقة أن هناك تركيز على بيان عنصر الأهمية (الجوهرية) لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية.

8- المعيار رقم 8 (IFRS8): القطاعات التشغيلية:

كما أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية عددا من التفسيرات وذلك بعد تشكيل اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) عام 1997 وأعيد تشكيلها عام 2001، والتي تهدف إلى تحسين تطبيق المعايير الدولية. وإمكانية المقارنة على نطاق العالم للبيانات المالية التي يتم إعدادها باستخدام معايير المحاسبة الدولية وذلك بتفسير المسائل المحاسبية المثيرة للجدل. وهي تفسيرات معتمدة وهي جزء من المنشورات الرسمية.¹

¹ - حسين القاضي، حمدان مأمون، مرجع سابق ، ص 130.

خلاصة الفصل

تحدثنا في هذا الفصل عن الأدبيات النظرية لتقارير للمراجعة الخارجية وعلاقتها بالمعايير المحاسبية الدولية من خلال إبراز مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها وأنواع المراجعة الخارجية وأهميتها ، وتقارير المراجعة الخارجية وأنواع التقارير ومعايير التقرير الخارجية، ثم في المبحث الثاني مدخل الى المعايير المحاسبة الدولية حيث تطرقنا إلى نشأة ومفهوم المعايير الدولية لمحاسبة وكذا مجلس ولجنة المعايير الدولية للمحاسبة وإجراءات إصدار المعايير .

من خلال ذلك وقفنا على التطور الكبير للمراجعة الخارجية للحسابات المواكب للحركة الاقتصادية عبر التاريخ و التغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام للإدارة عن الملاك ، و الانتقال من الإدلاء برأي احترافي وموضوعي وحيادي، ليتطور الى ابداء الرأي حول مدى احترام القواعد و القوانين المنصوص عليها لإعداد التقارير وفق المعايير المحاسبية المعمول بها و اعطاء تقارير بذلك .

نتيجة لانفصال ملكية الشركات فقد تخطت حدود الجغرافيا وشغلت بيئات متعددة و مختلفة كان لزاما ان يصاحبه توافق على مستوى المعايير المحاسبية المعمول بها لتصبح دولية ومعترف و معمول بها في الدول الاعضاء .

الفصل الثاني

دراسة حالة

تمهيد:

يعتبر تبني الجزائر المعايير المحاسبة الدولية حديث التطبيق مقارنة بالدول المتقدمة، ونظرا لعدم وجود دراسات ميدانية حول التكامل بين تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في ظل المعايير المحاسبة الدولية - على الأقل في الجزائر -، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، عند عرض نتائجه وبناء توصياته، ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من المراجعين الخارجيين والداخليين والأساتذة الأكاديميين باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته بناء على اختيار مدروس، وهذا من أجل بيان مجالات التكامل بين تقارير المراجعة الخارجية للحسابات و المعايير المحاسبة الدولية و وسائل تحقيق هذا التكامل، ولإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

لمحة حول مهنة المراجعة و معايير التدقيق (NAA) في الجزائر (المبحث الاول)
والدراسة الميدانية (المبحث الثاني)

المبحث الأول: لمحة حول مهنة المراجعة ومعايير التدقيق في الجزائر

المطلب الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

أولا : مفهوم مهنة محافظ الحسابات:

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

التعريف الأول: يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي:¹

"يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."

التعريف الثاني: هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها ."

التعريف الثالث: يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه:²

"الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلّة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها."

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

ثانيا : أهم قواعد عمل محافظ الحسابات³

لممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم بها الإلتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها:

1. **الاستقلالية والموضوعية:** حتى يتسنى للمدقق إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم .

¹ المادة 22 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.

² عبد العالي مجدي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري" مداخلة الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 06-07 ماي 2012 جامعة بسكرة، ص28

³ عبد العالي مجدي "المرجع السابق، ص30

2. العناية المهنية: تنص المادة 49 من القانون رقم " 91-08 على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج".

أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإعداده للتقرير كالتخطيط للمراجعة والإشراف على مساعديه، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداد أوراق عمل المراجعة، تقييمه للقوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد، مع التزام مقاييس الفحص والواجبات المهنية

3. الكفاءة المهنية: لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة منها:

- أ - معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.
- ب - معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها.
- ج - معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

ثالثا: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

لقد حدد القانون 10-01 المشتمل لتنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات كما يلي:

1 - مهام محافظ الحسابات: بين القانون 10-01 مهام ووظائف محافظي الحسابات لاسيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية¹:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسير.

¹ المواد 23 و 24 من القانون رقم 10-01 مرجع سابق.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المديرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدججة والمدعمة للشركات وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو التابعة للشركة الأم.
- وفي ظل المهام التي كلف بها محافظ الحسابات وفق القانون 10-01، فإنه منحت له جملة من الحقوق والآليات لأداء هذه المهام كما يلي¹:
- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.
- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيروتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

¹ المواد من 31 إلى 40 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

2- مسؤولية محافظ الحسابات¹

يعتبر المراجع ، على العموم ، مسئولاً مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج . وهو مسئولاً مسؤولية مدنية ، جنائية و تأديبية :

أ. مسؤولية مدنية: (responsabilité civile) إن المراجع مسئول تجاه الشركة وتجاه الغير ، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير ، وغير انه لابد من إثبات أن الضرر ناتج، وبصفة مباشرة ن من تلك الأخطاء وذلك التقصير .

ب.مسؤولية جنائية : (responsabilité pénale) قد يجد المراجع نفسه مسئولاً جنائياً،عند مخالفته بعض النصوص قانون العقوبات ، في الحالات التالية ، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية :

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة (information mensongères sur la situation de l'entreprise)

- عدم احترام سر المهنة (non respect du secret professionnel)

ج- مسؤولية تأديبية : (responsabilité disciplinaire) إذا اخل المراجع ، باعتباره كعضو ، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات و النقابات التي ينتسب إليها . فقد يتلقى المعني بالأمر إنذاراً ، لوما ن فالوقت المؤقت عن مزاوله المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة .

رابعاً: الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات.

1- شروط ممارسة المهنة: حددت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات كالآتي²:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

¹ محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص38

² المادة 08 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.

- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم.

2- التعيين: يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا عن طريق دفتر شروط، ولا يعني وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات¹.

3- حالات التنافي وموانع الممارسة المهنية: بصفة عامة يمنع محافظ الحسابات من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث حدد القانون 01-10 حالات التنافي والموانع، وذلك لتحقيق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في ظل الاستقلال الظاهري، ففي المادة (46) منه تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهن كما يلي²:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من القانون 01-10.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

¹ المواد 26 و 27 من القانون رقم 01-10، مرجع سابق.

² المادة 64 من القانون رقم 01-10، مرجع سابق.

كما نصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من القيام بالأعمال التالية¹:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإئابة عن الميسرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) سنوات من انتهاء عهده.
- توسع نفس حالات التنافي والمنع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

كما حدد القانون التجاري حالات التنافي، والتي تهدد استقلالية المراجع في المادة (715) مكرر

(6) من القانون التجاري والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة²:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجرة أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين منحهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة.

¹ المادة 65 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

² القانون التجاري، المرجع السابق ص 189.

إذا أراد محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه.

4- عهدة محافظ الحسابات: تحدد عهدة محافظ الحسابات بمدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات، كما أنه عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

5- الاستقالة: يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة¹.

المطلب الثاني: محتوى تقرير محافظ الحسابات و معايير إعدادها في الجزائر

أولاً: محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

تطرق المشرع الجزائري إلى محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432 الموافق 26 ماي 2011 من الجريدة الرسمية في العدد 30 المؤرخ في 29 جمادى الثانية 1432 الموافق لأول جون 2011 بصورة عامة ليتم شرح صيغتها النهائية في المقرر الوزاري الصادر عن وزير المالية رقم: 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يوضح وبصورة مفصلة شكل ونموذج ومحتوى إعداد التقارير كل حسب متطلباته والأهداف المرجوة منها وسوف نتطرق إليها في هذا المطلب بصفة وجيزة مركزين حول المعايير الخاصة بإعداد ومحتوى التقرير وهي كالآتي :

1-: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية²:

• يهدف معيار التقرير المتعلق عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية، وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

¹ المادة 38 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

² - المقرر الوزاري الصادر عن وزير المالية رقم: 30 المؤرخ في 24 جوان 2013.

• يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته. يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

• تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق. يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسئول جهاز التسيير المؤهل. يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى بالعرف على القوائم المالية المدققة.

أ - التقرير العام للتعبير عن الرأي

* مقدمة :

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ:

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

* الرأي حول القوائم المالية:

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية،
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة.

0 رأي بالقبول:

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

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

0 رأي بتحفظ (أو بتحفظات):

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

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

0 رأي بالرفض:

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

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

* فقرة الملاحظات:

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

ب - المراجعات والمعلومات الخاصة

* يتمحور هذا الجزء المعنوي " المراجعات والمعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة،

- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية،

- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

* يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما إبتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

يجب أن يتطابق تاريخ مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

* إذا تعلق الأمر بشركة محافضي الحسابات، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافضي الحسابات أو الشركات أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

* يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافضي الحسابات الممارسين. في حالة الاختلاف في الرأي بين محافضي الحسابات المتضامين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة¹:

أ- يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

ب- تطبق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري والنقاط 2.1، 3.1، 4.1، 5.1، 6.1 و 7.1 المذكورة أعلاه، على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة.

ج- يتم إعداد تقرير التعبير عن الرأي لمحافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة وفق المبادئ الأساسية وكفاءات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادق على الحسابات الفردية.

3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة²:

أ- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

¹ - المقرر الوزاري، مرجع سابق.

² - المقرر الوزاري، مرجع سابق.

ب - يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسييرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة ومهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري. ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

ج - تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

- رئيس مجلس إدارة الشركة،
- الرئيس المدير العام للشركة،
- أحد متصرفيها،
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة،
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين،
- الأشخاص المعنويون المتصرفون،
- المسيرون والمسيرون المتضامنون،
- المساهمون أو الشركات الحاملون لمساهمة معتبرة.

4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات¹:

أ - يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

ب - يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان يتضمن هذا الكشف:

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

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

¹ - المقرر الوزاري، مرجع نفسه..

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

5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين¹:

- أ - يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- ب - يفحص محافظ الحسابات، جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.
- ج - تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- د - تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية²:

- أ - طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من (05) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.
- ب - يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة.
- ج - يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى خمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:
 - النتيجة قبل الضريبة،

¹ - المقرر الوزاري ، المرجع السابق.

² - المقرر الوزاري ، المرجع نفسه.

- الضريبة على الأرباح،
- النتيجة الصافية،
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي،
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية،
- مساهمات العمال في النتيجة.

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية¹:

- أ - يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.
- ب - في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.
- ج - عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استناداً للأشغال المنجزة من طرفه.
- د - يتضمن هذا التقرير تقييمه لصد المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.
- هـ - يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته،
- فقرة تتضمن وصفاً للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان،
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

8- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال²:

¹ - المقرر الوزاري، المرجع السابق.

² - المقرر الوزاري، المرجع السابق.

أ - يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

ب - يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المذكور أعلاه وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

ج - يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدا والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

* مؤشرات ذات طبيعة مالية:

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

* مؤشرات ذات طبيعة عملية:

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

* مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى،
 - الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.
- 0** يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغاً حول استمرارية الاستغلال.
- 0** عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.
- 9- معيار التقرير المتعلق بجيازة أسهم الضمان¹:**

- أ-** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- ب-** يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 % من رأس المال الاجتماعي وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.
- ج-** لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.
- يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمناً أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.
- د-** عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بجيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.
- يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.
- هـ-** تطبيقاً، لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

¹ - المقرر الوزاري ، المرجع السابق.

و - لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال¹:

أ - يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

ب - يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما:

- المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح،

- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب،

- كفاءات تحديد سعر الإصدار.

ج - يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة،

- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب،

- استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال²:

¹ - المقرر الوزاري ، المرجع السابق.

² المقرر الوزاري ، المرجع السابق.

- أ - يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- ب - يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما:
- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى،
 - احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين،
 - احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.
- ج - يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة،
 - فقرة حول الفحوصات المنجزة،
 - خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.
 - لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.
- د - عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
- هـ - في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.
- و - في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى¹:

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

¹ - المقرر الوزاري ، المرجع السابق.

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

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم¹:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.
- يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13 أعلاه.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسيقات على أرباح الأسهم، ويتضمن لاسيما البيانات التالية:
- __ أهداف تدخل محافظ الحسابات،

__ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسيقات،

¹ - المقرر الوزاري ، المرجع السابق.

_ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم¹:

- أ- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- ب- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول الشركات ذات الأسهم، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة،
 - خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد لاسيما من مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.
- #### 15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة²:

- أ- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المذكور أعلاه، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والمذكور أعلاه.

- ب- يلزم محافظ الحسابات بإحاطة تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال للشركة، خلال الدورة، وذلك لاسيما بإبراز:

- الاسم والمقر الاجتماعي،
- رأس المال الاجتماعي،
- الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان،
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

ثانيا : المعايير الجزائية للتدقيق NAA

¹ - المقرر الوزاري ، المرجع السابق.

² - المقرر الوزاري ، المرجع نفسه.

نظرا لما شهدته البيئة الخارجية والدولية من تطورات كبيرة في مجال تقرير المراجعة الخارجية للحسابات من حيث المحتوى والشكل وكذلك المضمون و إبداء الرأي ارتأى القائمون على مهنة المراجعة في الجزائر إصدار جملة من المعايير تواكب التطورات الدولية الاقتصادية وكذلك مدى ملاءمتها مع معايير المحاسبة الدولية وهو ما أصدره المجلس الوطني للمحاسبة في عدة مقررات وزارية خلال السنتين الأخيرتين حيث كانت كالتالي:

• المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق حيث يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ إلى أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق (210) اتفاق حول أحكام مهام التدقيق ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق (505) التأكيدات الخارجية ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق (560) أحداث تقع بعد اقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق (580) التصريحات الحسابية ؛

• مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق حيث يهدف هذا المعيار إلى وضع حيز التنفيذ إلى أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق (300) تخطيط تدقيق الكشوفات المالية ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق (500) العناصر المقنعة؛
- المعيار الجزائري للتدقيق (510) مهام التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق (700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية

• المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق حيث يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ إلى أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق (520) الاجراءات التحليلية ؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق (570) استمرارية الاستغلال ؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق (610) استخدام أعمال المدققين الداخليين ؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق (620) استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ؛
- وبعد تفحصها والتمعن فيها بدقة خلصنا الى ثلاثة معايير اساسية تنطبق الى محتوى وشكل اعداد تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وهو ما نصبو اليه في دراستنا وهي كالتالي:

1- معيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "

أ- مجال التطبيق :

- يدرس المعيار م ج ت 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية .
- تعالج على المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية.

ب- هدف و رزنامة التخطيط :

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، و عرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم للتدقيق الكشوف المالية ، حيث تساعد المدقق، في هذا النحو، على :

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق.
- التعرف على المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب.
- التنظيم و التسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة و ذات كفاءة.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية "

أ- مجال تطبيق :

يعالج المعيار م. ج . ت 700 ما يلي¹:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية
- شكل ومضمون تقرير المدق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة الرأي غير معدل.
- الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر المدق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية ، في كل الرأي الغير معدل هو ذلك عبر المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية ، في كل جوانبها المهمة ، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ب- الأهداف

تتمثل أهداف المدق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالي قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي فقي تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

¹ م.ج.ت 705: التعديلات المحدثه على الرأي المعبر عنه في تقرير المستقل.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 210 " اتفاق حول مهمة التدقيق "

أ- مجال تطبيق :

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق لاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ، حول احكام مهمة التدقيق
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقه ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو الجزئية وكذلك المهام الملحقه ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق الا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة .
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة .

ب - الأهداف:

- ان هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها :
- ضمان ان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والادارة ، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على احكام مهمة التدقيق.
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الاحكام والشروط في رسالة المهمة . يجب أن يدون في ملف عمله اختلاف محتمل.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية.

يهدف هذا المطلب إلى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة من أجل التعرف على ما مدى التقارب بين تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وهذا في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، ومجالاته ومدى درجة تحقيقه ، بالإضافة إلى تبيان أهم الوسائل المستخدمة في ذلك .

أولاً: بيانات الدراسة.

1 - مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين والداخلين والأساتذة الأكاديميين، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة تم استخدام أسلوب العينة، وتم تلخيصه في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان.

العدد	الاستبيان
68	عدد الاستبيانات الموزعة
16	عدد الاستبيانات غير المسترجعة
52	عدد الاستبيانات المسترجعة
2	عدد الاستبيانات الملغاة
50	عدد الاستبيانات الصالحة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارات الاستبيان

2 - حدود الدراسة الميدانية:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

أ - **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساساً بموضوع تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في ظل معايير المحاسبة الدولية، وتتوقف جودتها على نوعية الإجابات المتحصل عليها.

ب - **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة بالجزائر بصفة عامة وولاية الوادي بصفة خاصة لمعرفة مجالات توافق تقارير المراجعة الخارجية للحسابات مع معايير المحاسبة الدولية.

ج - **الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر بين 26 أفريل 2017 و 15 ماي من نفس السنة.

د - **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة على آراء وإجابات المراجعين الخارجيين والداخلين والأساتذة الأكاديميين.

3 - مشاكل الدراسة الميدانية:

يعتبر الاستبيان أحد أهم أدوات الإحصائية لاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة، حول مواضيع ذات أهمية لنا، بغية إبراز وجهات نظرهم حول الإطار لموضوع بحثنا، إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، أهمها ما يلي:

ü عدم تجاوب بعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير الاستبيان الذي قدم لهم.

ü عدم تركز أفراد العينة في مناطق جغرافية قريبة حال دون قيام الباحثين بتوزيع أكبر قدر ممكن من الاستبيانات.

ü عدم وجود عناوين بريدية أو إلكترونية مجمعة لأفراد العينة المعنية بالدراسة، ضمن مواقع إنترنت خاصة حتى يسهل من خلالها على الباحثين التواصل معهم.

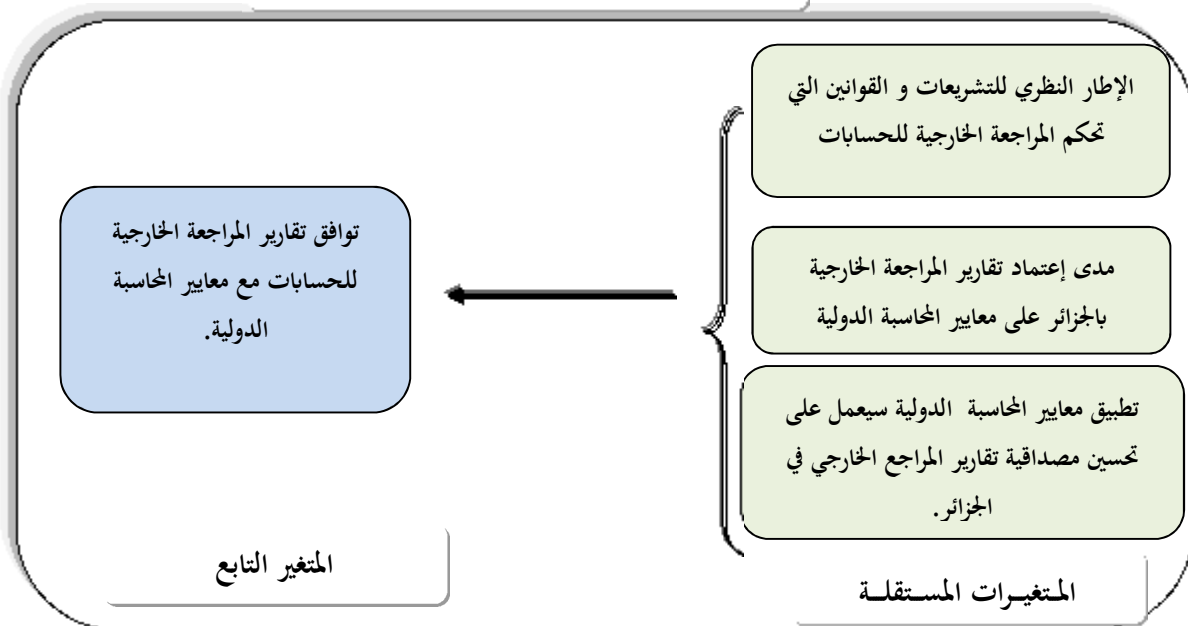
ü فترة الاستبيان كانت متزامنة مع تقديم بعض المهنيين للقوائم المالية لدى الإدارة الجبائية وكذلك تزامنهما مع فترة الامتحانات بالنسبة للأساتذة والأكاديميين

ثانيا: متغيرات الدراسة.

نظرا لطبيعة الموضوع المعالج فإن الدراسة الميدانية تشتمل على متغيرين هما المتغير التابع والمتغير المستقل

الشكل رقم (2-1): متغيرات الدراسة

كما يبينها الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة

ثالثا: الطريقة والإجراءات

سنتناول فيما يلي وصفا لهيكل الاستبيان، من خلال توضيح المقياس الذي تم استخدامه في بناء أسئلة الاستبيان التي تم تجزئتها إلى قسمين، ثم في الأخير سنقوم باختبار صدق وثبات الاستبيان.

1- هيكلية استمارة الاستبيان.

تضمنت استمارة الاستبيان ثلاثة وثلاثون (33) سؤالاً توزعت على قسمين (2) رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة وتضمنت أربعة (4) أسئلة، أما القسم الثاني فيضم ثلاثة محاور تتعلق بموضوع الدراسة وتشمل تسعة وعشرون (29) سؤالاً، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس (Likert Scale) ليكرت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(2): مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.92 – 1	2.68 - 1.93	3.4 - 2.69	3.8 - 3.5	5 - 3.9

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارات الاستبيان

القسم الأول: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ويتكون من 4 فقرات الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية.

القسم الثاني: يتكون من (29) سؤال موزع على ثلاث (3) محاور رئيسية هي:

- المحور الأول: يناقش الإطار النظري التشريعات والقوانين التي تحكم تقارير المراجعة الخارجية، ويتكون من (10) أسئلة.
- المحور الثاني: يناقش مدى اعتماد تقارير المراجعة الخارجية بالجزائر على معايير المحاسبة الدولية، ويتكون من (9) أسئلة.
- المحور الثالث: يناقش مجالات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي ستعمل على تحسين مصداقية تقارير المراجع الخارجي في الجزائر، ويتكون من (10) أسئلة.

2- اختبار صدق الاستبيان.

يعتبر الصدق من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة، لذلك تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بالطرق الآتية:

أ- صدق تحكيم الاستبيان:

قمنا بعرض الاستبيان على أستاذين من جامعة الوادي متخصصين في علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء نموذج الاستبيان من مختلف جوانبه، خاصة من حيث دقة الأسئلة ومدى

شمولية الاستبيان، وفي الأخير تمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين، وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – (الملحق رقم 01)

ب - اختبار ثبات الاستبيان (طريقة ألفا كرونباخ)

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان نفس النتائج في حالة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وهذا يعني أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة، أو بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد استخدم الباحث معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach's) لقياس ثبات الاستبيان كما هو موضح في الجدول رقم (3)

الجدول رقم (3): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	محتوى المحور	عدد الأسئلة	معامل الفاكرونباخ
01	الطرح النظري التشريعات والقوانين التي تحكم تقارير المراجعة الخارجية للحسابات	10	0.966
02	مدى اعتماد تقارير المراجعة الخارجية بالجزائر على معايير المحاسبة الدولية.	09	0.962
03	تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيعمل على تحسين مصداقية تقارير المراجع الخارجي في الجزائر.	10	0.974
	جميع الأسئلة	29	0.988

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss.

يتضح من الجدول رقم (3) أن معاملات ألفا كرونباخ تراوحت بين 0.974 و 0.988 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، ويمكن الإشارة إلى أن معامل ألفا كرونباخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الثاني: معالجة الاستبيان.

أولا: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في شكل دوائر نسبية، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، ولإدخال المعلومات المتعلقة بالاستبيان إلى برنامج (SPSS) تم تحويلها إلى أرقام و رموز .

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية المعروفة باسم (SPSS)، ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب الوزن النسبي للمتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات أفراد العينة لكل فقرة من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة (SPSS) فقرات القسم الثاني للدراسة، كما مكنتنا برنامج مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الاختبارات الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي:

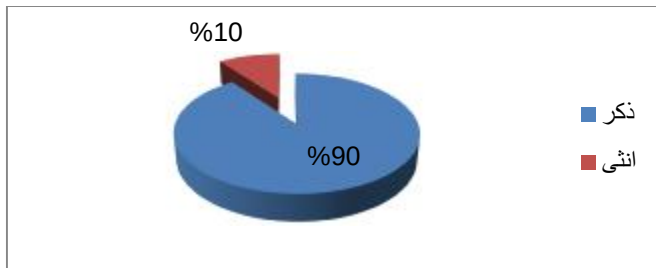
1- اختبار "t" لمتوسط عينة واحدة One sample "t" test.

2- الانحراف المعياري للعينة

ثانيا: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

1- الجنس: يوضح الجدول رقم (4) تكرار عينة الدراسة ونسبة كل منها

الشكل رقم (2-2): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على نتائج Excel

الجدول رقم (4) : يوضح توزيع افراد العينة حسب الجنس.

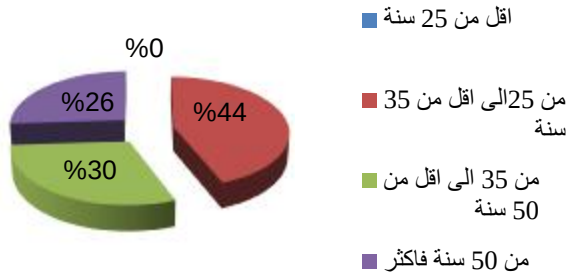
الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	45	90%
انثى	5	10%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) الخاص بالجنس ان نسبة الذكور وصلت الى 90% ، وتكرار 45 ونسبة الاناث 10% بتكرار 5، وهذا ما يدل على ان اغلبية مجتمع العينة ذكور ويرجع هذا الى طبيعة التخصص ومجال العمل.

شكل رقم (2-3): توزيع افراد العينة حسب العمر

الجدول رقم (5): يوضح توزيع افراد العينة حسب العمر.



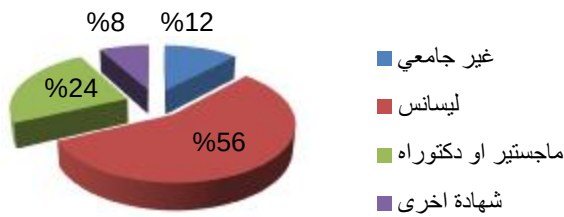
المصدر: من اعداد الطلبة بناء على نتائج Excel

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 25 سنة	00	00%
من 25 إلى أقل من 35 سنة	22	44%
من 35 إلى أقل من 50 سنة	15	30%
من 50 سنة فأكثر	13	26%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

من خلال الجدول رقم (5) الخاص بالعمر نلاحظ ان الفئة الاقل من 25 سنة تحصلت على صفر تكرار والفئة التي تنحصر بين 25 الى اقل من 35 سنة تحصلت على 22 تكرار وبنسبة 44 % والفئة التي تنحصر بين 35 الى اقل من 50 سنة كان لها 15 تكرار بنسبة 30 % ، والفئة التي تنحصر بين 50 سنة فأكثر كان لها 13 تكرار بنسبة 26 % ، وكانت الفئة الثانية هي الفئة اكثر تكرار بنسبة 44% و 22 تكرار ، وهذا ما يدل على اغلبيية افراد العينة من ذوي الاعمار الفئات الشبانية.

الشكل رقم (2-4): يوضح توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على نتائج Excel

الجدول رقم (6): يوضح توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
غير جامعي	06	12%
ليسانس	28	56%
ماجستير او دكتوراه	12	24%
شهادة اخرى	4	8%
المجموع	50	100%

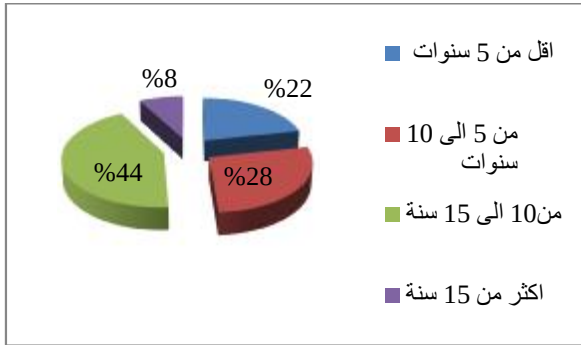
المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

من خلال الجدول رقم (6) الخاص بتوزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي نلاحظ ان الفئة الغير جامعية بتكرار 6 وبنسبة مئوية 12% ، اما الفئة الثانية كانت من الماجستير والدكتوراه بتكرار 12 وبنسبة مئوية 24% ، والباقي كانت من مختلف المستويات الاخرى التي لها علاقة بالتخصص كانت ب 4 تكرارات وبنسبة 8 % . وكانت الفئة ليسانس اكبر فئة بتكرار 28 وهذا يدل على ان هذه الشهادة من اكثر الشهادات المتحصل عليها والمتوفرة بكثرة في سوق العمل وكان لها تأثير كبير على مجتمع العينة.

شكل رقم (2-5): يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة

جدول رقم (7): يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة.

الخبرة	التكرار	النسبة
--------	---------	--------



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على نتائج Excel

أقل من 5 سنوات	11	22%
من 5 إلى 10 سنوات	14	28%
من 10 إلى 15 سنة	22	44%
أكثر من 15 سنة	4	8%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

من خلال الجدول رقم (7) الذي يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة نجد ان بعض افراد العينة الاقل من 5 سنوات كان لها 11 تكرار وبنسبة 22% ، اما الفئة الي تتراوح ما بين 10 ولى اقل من 15 سنة كان لها 22 تكرار وبنسبة 44 % والفئة الاكثر من 15 سنة فهي 4 تكرارات وبنسبة 8 %.

وكانت الفئة الثالثة هي الفئة الاكثر تكرار وهي بنسبة 44 % وهذا ما يدل على ان اغلبية مجتمع العينة لهم خبرة لأكثر من 10 سنوات، وهذا عامل ايجابي يخدم مصداقية اجابات الدراسة.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

بعدما قمنا بتصميم الاستبيان واختباره ثم توزيعه، نقوم في هذا المطلب بمعالجته بعد استلامه من أفراد عينة الدراسة، وهذا بتبيان الأدوات الإحصائية المستعملة، اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، تحليل نتائج الاستبيان وأخيرا اختبار فرضيات الدراسة.

أولاً: تحليل فقرات المحور الأول: الإطار النظري للتشريعات والقوانين التي تحكم تقارير المراجعة الخارجية للحسابات.

- وجدنا أن أغلبية العينة لها وعي كبير على التشريعات والنظم التي تضبط تقارير المراجعة الخارجية للحسابات ومعايير اعدادها وهي بقرابة نصف عينة الدراسة أي بنسبة 46.2% (19% موافق بشدة ، 27.2 موافق) وكانت نسبة الحياد 18.2% ونسبة الرفض 35.6% (17.6% غير موافق ، 18% غير موافق بشدة) .

- كانت اغلبية العينة موافقة على ان تقارير المراجعة الخارجية تخضع لجملة من الأطر القانونية والتشريعات ، وعلى ان تقارير المراجعة الخارجية تقتصر اعمالها على الفحص والتحقيق في السجلات والوثائق المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية، بالإضافة الى وجود مخرجات تقارير المراجعة الخارجية تتمثل في ابداء الراي الصريح من قبل المراجع والمصادقة على الحسابات ، ومع تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة المهنية في اعداد التقرير.

وفي النهاية نقول بان وجود الأطر التنظيمية لتقارير المراجعة الخارجية للحسابات ضروري حسب ما تتطلبه الظروف الاقتصادية الراهنة.

الجدول رقم: (08) نتائج آراء عينة الدراسة حول الإطار النظري التشريعات والقوانين التي تحكم تقارير المراجعة الخارجية.

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نوع الإجابة					الأسئلة
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
غير موافق بشدة	1.26	3.98	3	5	7	10	25	تقارير المراجعة هي الركيزة الأساسية في صحة البيانات وجودة المعلومات المحاسبية والمالية في الإفصاح عن القوائم المالية.
			6%	10%	14%	20%	50%	
موافق	1.14	2.54	9	20	8	11	2	التشريعات التي تحكم وتنظم تقارير المراجعة الخارجية توفى بالغرض التي وضعت من اجله.
			18%	40%	16%	22%	4%	
غير موافق	0.92	3.56	3	4	7	34	2	تقوم تقارير المراجعة الخارجية بإعطاء الصورة الصادقة والحقيقة لمجمل الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها.
			6%	8%	14%	68%	4%	
موافق	1.10	2.72	2	28	7	8	5	تقارير المراجعة الخارجية تقتصر أعمالها على الفحص والتحقيق في السجلات والوثائق المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية.
			4%	56%	14%	16%	10%	
موافق	1.36	2.68	9	21	5	7	8	يعد تقرير المراجع الخارجي وسيلة اتصال ورقابة على وضعية المؤسسة المالية.
			18%	42%	10%	14%	16%	
محايد	0.75	2.92	3	5	37	3	2	يعتمد على مخرجات تقارير المراجعة جميع الفئات المستفيدة من القوائم المالية.
			6%	10%	74%	6%	4%	
موافق بشدة	1.24	1.82	31	7	4	6	2	مخرجات تقارير المراجعة الخارجية تتمثل في إبداء الرأي الصريح من قبل المراجع والمصادقة على الحسابات.
			62%	14%	8%	12%	4%	
موافق	1.26	2.46	8	29	2	4	7	التقرير المراجعة النهائي يشر إلى أن القوائم المالية قد عرضت وفق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
			16%	58%	4%	8%	14%	

موافق بشدة	1.20	1.92	4 %8	1 %2	7 %14	13 %26	25 %50	يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة والمهنية في إعداد التقرير.
غير موافق بشدة	1.20	4.24	33 %66	4 %8	7 %14	4 %8	2 %4	عدم تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي في اعداد تقريره وفق التشريع المعمول به و إدارة المؤسسة يمكن المراجع من إصدار رأي محايد.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني: مدى اعتماد تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر على معايير المحاسبة الدولية.

بعد دراستنا مدى اعتماد تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر على معايير المحاسبة الدولية ، وبعد طرح الأسئلة وجدنا بأن عينة الدراسة لديها ما يكفي للإجابة عن هذه الأسئلة وهذه الشكوك التي نحاول إثباتها ولقد توصلنا إلى:

في حالة وجود توافق SCF مع معايير المحاسبة الدولية مما يعطي جودة ومصداقية أكثر لإعداد التقارير الخارجية ، وهذا راجع الى التوافق الكبير بين SCF و التقارير المراجعة الخارجية.

على المراجع الخارجي للحسابات الالتزام بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني ، و الضوابط الصادرة عن معايير التدقيق الجزائرية (NAA) ، مع حصوله على دليل اثبات كاف وصالح لإعداد تقاريره.

مع تحفظ فئة من العينة المدروسة في ابداء الراي بخصوص توافق معايير المحاسبة الدولية مع مصداقية التقارير المعدة من المراجع الخارجي في الجزائر.

رفض اغلبية العينة فكرة تطابق قوانين المحاسبة في الجزائر مع المعايير المحاسبة الدولية لأنها لا تعطينا الافصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية، باعتماد عمل مراجع الحسابات الخارجي على المعايير المحاسبة الدولية.

الجدول رقم: (09) نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى اعتماد تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر على معايير المحاسبة الدولية.

الأسئلة	نوع الإجابة					الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجابة
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %			
توافق scf مع معايير المحاسبة الدولية بإمكانه إعطاء جودة ومصداقية أكثر لإعداد التقارير الخارجية.	33	9	2	3	3	1.18	1.68	موافق بشدة
	%66	%18	%4	%6	%6			
معايير المحاسبة الدولية متطابقة مع قوانين المحاسبة في الجزائر.	6	6	3	25	10	1.28	3.54	غير موافق
	%12	%12	%6	%50	%20			
يساعد تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.	17	28	2	2	1	0.84	1.84	غير موافق
	%34	%56	%4	%4	%2			
المراجع في الجزائر مؤهل علميا وعمليا في إعداد تقارير تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.	4	12	31	1	2	0.81	2.70	محايد
	%8	%24	%62	%2	%4			
على المراجع الخارجي الالتزام بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.	9	29	1	11	0	1.01	2.28	موافق
	%18	%58	%2	%22	%00			
عمل مراجع الحسابات يعتمد أساسا على المعايير المحاسبية الدولية.	0	4	2	35	9	0.74	3.98	غير موافق
	%00	%8	%4	%70	%18			
المراجع الخارجي في الجزائر يلتزم بقواعد السلوك المهني الصادر معايير التدقيق الجزائرية (NAA).	14	21	10	3	2	1.03	2.16	موافق
	%28	%42	%20	%6	%4			
المراجع الخارجي في الجزائر يحصل على دليل إثبات كاف وصالح لإعداد تقاريره.	26	10	7	7	00	1.11	1.90	موافق بشدة
	%52	%20	%14	%14	%00			
المراجع الخارجي في الجزائر يشير في تقريره عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية.	4	5	3	29	9	1.13	3.68	غير موافق
	%8	%10	%6	%58	%18			

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

ثالثا: تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيعمل على تحسين مصداقية تقارير المراجع الخارجي في الجزائر

يتبين من الجدول رقم (10) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في المحور الثالث المتعلق تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيعمل على تحسين مصداقية تقارير المراجع الخارجي في الجزائر ، كانت إيجابية بشكل كبير في جميع العبارات.

تطبيق او تبني الجزائر للمعايير المحاسبة الدولية سوف يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني بصفة خاصة ومهنة المراجعة بصفة خاصة مما يعطينا تقارير أكثر كفاءة ومصدقية وابداء راي فني محايد ويقلل من التفاوتات في ممارسة مهنة المراجعة، ويحقق الانفتاح على العالم الخارجي وكبرى الشركات الاجنبية. مع وجود اغلبية العينة محايدة بالنسبة عل مصداقية التقارير وفتح سوق راس مال جديد في البورصة مع صدور اول تطبيق للمعايير المحاسبة الدولية.

كما قوبل بالرفض توحيد نموذج التقرير المراجع الخارجي مع بداية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لان ذلك يحد من جودة التقارير و بالأخص الجدوى من ميزة معيار مهم من المعايير الدولية للمراجعة الا وهو معيار مراقبة النظر ، وبالتالي ضعف مصداقية التقرير وكذلك عدم ترك الحرية الكافية للمراجع الخارجي ي ابداء راي فني محايد.

الجدول رقم (10) نتائج آراء عينة الدراسة تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيعمل على تحسين مصداقية تقارير المراجع الخارجي في الجزائر.

الاتجاه	الاختلاف المعياري	المتوسط الحسابي	نوع الإجابة					الأسئلة
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	1.04	2.38	7	28	7	5	3	في حال توجه الجزائر نحو المعايير الدولية للمحاسبة سيؤثر بشكل كبير على انفتاح الجزائر على الاقتصاد الدولي.
			%14	%56	%14	%10	%6	
محايد	0.74	3.02	3	2	38	5	2	كل تقارير المراجعة الخارجية التي ستصدر مع أول تطبيق لمعايير المحاسبة الدولية في الجزائر تكون ذات جودة
			%6	%4	%76	%10	%4	
غير	0.88	3.80	1	6	1	36	6	توحيد نموذج تقرير المراجع الخارجي مع بداية
			%2	%12	%2	%72	%12	

موافق								تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
موافق بشدة	0.95	1.48	2 %4	1 %2	1 %2	11 %22	35 %70	تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يرفع من كفاءة محافظ الحسابات.
موافق	0.85	2.08	1 %2	4 %8	2 %4	34 %68	9 %18	ان تبني معايير المحاسبة الدولية يدعم تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.
موافق	0.97	2.30	1 %2	7 %14	6 %12	28 %56	8 %16	تساهم المعايير الدولية للمحاسبة في التقليل من التفاوتات بين ممارسات المراجعين في مختلف الدول.
موافق	0.71	1.82	1 %2	1 %2	00 %00	34 %68	14 %28	اقتصاد الجزائر لا يسمح بتبني معايير المحاسبة الدولية نظرا لظروف الراهنة التي تعيشها الجزائر.
محايد	0.76	2.94	1 %2	9 %18	27 %54	12 %24	1 %2	مصادقية تقارير المراجعة في حال تبني معايير المحاسبة الدولية يعطي فرص للجزائر لفتح سوق رأس مال جديد (البورصة).
موافق	0.89	2.18	3 %6	1 %2	4 %8	36 %72	6 %12	تطبيق المعايير الدولية المحاسبية يساعد المراجع الخارجي للحسابات من إبداء رأي في محايد ويقلل من سلبيات المحاسبة الإبداعية.
موافق	1.05	2.42	4 %8	4 %8	6 %12	31 %62	5 %10	تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يعطي مصداقية كبيرة لمحافظ الحسابات لدى كبرى الشركات الاجنبية.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS

خلاصة الفصل

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل التشريعات والقوانين التي تنظم مهنة مراجع الحسابات في الجزائر ومحتوى وشكل التقارير التي يقدمها والاهداف المرجوة منها في حال تطبيق معايير المحاسبة الدولية والغرض منها في اعطاء المصدقية والجودة الكافية في اعداد التقارير من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين الممارسين لمهنة مراجعة الحسابات، وكذا كيفية تفعيلها في الجزائر، ومن خلال الدراسة والتحليل لهذه الآراء نستنتج ما يلي:

1- تشير نتائج الاستبيان - وهذا باتفاق إلى حد كبير - أن متطلبات اعداد تقارير سليمة و محايدة وذات مصداقية تعد شرطا أساسيا في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، واعتبرت ما يلي من أهم هذه المتطلبات : ان تسنى العديد من القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة مراجعي الحسابات الخارجيين وكذلك اعطاء الفرصة الكافية لهؤلاء المهنيين في المزيد من الملتقيات والمنتديات والدورات التكوينية والايام الدراسة التحسيسية التي تقف عند المشكلات الاساسية التي تواجههم اثناء اداء مهامهم بالنزاهة الكافية والموضوعية في اعداد التقارير وكذلك اعطائهم الحرية الكافية في ابداء رأيهم وفصلهم في تبعيتهم للوزارة الوصية لتسهيل تأقلمهم مع التطورات الدولية في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات.

2- ان ما صدر من معايير عن المجلس الوطني للمحاسبة تتمحور اغلبها عن الغاية او الهدف من التقرير وليس في تماشي مهنة مراجعي الحسابات مع التطورات الدولية في ميدان المراجعة سواء كانت داخلية او خارجية مع التطورات الدولية، فمن خلال 12 معيار صدر الى حد الان والتي كان صدورها متأخر للغاية نجد ثلاثة منها وهي معيار 210 ومعيار 300 ومعيار 700 تتحدث عن شكل ومضمون ومحتوى التقرير ولعل المقرر رقم 30 الصادر بتاريخ 24 جوان 2013 هو الذي يبين وبشكل واضح الشكل النهائي والنموذجي للتقارير المعمول بها حاليا في مهنة المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

3- تشير نتائج الاستبيان - وهذا باتفاق إلى حد كبير - إلى أن الظروف الاقتصادية التي تعيشها البلاد لا تسمح الى حد كبير في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لان عملية الانتقال من النظام المالي المحاسبي SCF المعمول به الى نظام معايير المحاسبة الدولية يتطلب هيكلة جذرية للمنظومة المحاسبية الاقتصادية للبلاد وهذا ما يعوق من مصداقية اعداد التقارير للمراجعين الخارجيين والاصلاح المحاسبي الاخير لم يسد كل الثغرات التي تحد من سلبية المحاسبة الابداعية التي هي العائق الاساسي في المنظومة المحاسبية واحد اكبر المشاكل التي تواجه المراجعين الخارجيين في اداء مهامهم على اكمل وجه .

الخلاصة

خاتمة

أدت التطورات الاقتصادية الكبيرة التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة الماضية والانتشار الكبير للشركات والمشاريع العملاقة في جميع أرجاء العالم ، زيادة على ذلك انفصال ملاك هذه الشركات عن الإدارة المسيرة لها ، مما يبرز لنا الدور الهام الذي تلعبه تقارير المراجعة الخارجية في عملية الإفصاح عن القوائم المالية في إعداد تقارير صحيحة وواضحة من طرف المراجعين لهذه الشركات باعتبارها هيئة تمتاز بالحيادية تحكمها اطر وقوانين وتشريعات تعمل على ضبطها وتنظيمها وتسعى جاهدة الى زيادة مصداقية التقارير كما أن تقارير المراجعة الخارجية للحسابات لها أهمية كبيرة من حيث مسؤوليتها في إبداء رأي له من الشفافية والعدالة ما يثبت صحة القوائم المالية وفقا لمعايير مهنية صادرة عن منظمات دولية، ووطنية والتي تركز عليها عملية اعداد التقارير المراجعة الخارجية . للحسابات.

وعلى هذا الأساس تهدف دراستنا هذه " تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية" إلى معالجة مدى توافق تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية، للارتباط الوثيق بين مخرجات القوائم المالية ومخرجات تقارير المراجعة الخارجية للحسابات من خلال فصلين الشق النظري الذي تناول فصل، تطرقنا فيه إلى معايير محتوى اعداد تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفي الشق التطبيقي تضمن فصلا تناول فيه الدراسة الميدانية من خلال توزيع مجموعة من الأسئلة وزعت في شكل استمارة على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق للوقوف على مدى تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي و تكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة، و التي من خلالها توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

1. نتائج اختبار الفرضيات:

أدت الدراسة لاختبار الفرضيات ولتوصل للنتائج التالية:

أ. **الفرضية الأولى :** تقوم هذه الفرضية على وجود أطر تشريعية ومهنية ومعايير معتمدة تحكم إعداد التقارير من اجل اعطاء مصداقية كبيرة و إبداء رأي في محاييد من طرف المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر و التي تنص في مجملها على أن هناك مجموعة من الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، مما يمكنه من إبداء رأي في محاييد حول مصداقية القوائم المالية"، و التي أثبتت نتائج المحور الأول من الدراسة توافقا كبيرا من طرف مجتمع الدراسة مما يثبت صحة الفرضية وعليه يمكننا قبول الفرضية الأولى .

ب. **الفرضية الثانية:** تتعلق هذه الفرضية بمدى توافق محتوى تقارير المراجعة الخارجية للحسابات مع المعايير المحاسبية الدولية التي تنص:

"بإمكان الجزائر تكييف محتوى تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية"، وقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية اختلاف آراء العينة بين موافق و محايد ولكن يبقى الاتجاه العام للمحور الثاني من الدراسة موافق مما يثبت صحة الفرضية الثانية وهي بإمكان الجزائر تكييف تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية. من حيث الشكل والمحتوى والهدف الذي صمم لأجله.

ج. **الفرضية الثالثة:** تتضمن هذه الفرضية ما مدى يمكن ان يساهم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في دعم جودة تقارير للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وقد بينت نتائج دراسة المحور الثالث من الدراسة الميدانية توافق كبير لأفراد العينة ومنه يمكن قبول الفرضية الثالثة وهي أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية سيعمل على تحسين ودعم جودة تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

2. النتائج العامة المتوصل إليها

جاءت النتائج المتوصل إليها على النحو التالي:

- تعرفت تقارير المراجعة الخارجية للحسابات بأنها عملية مراجعة الحسابات والتي تتضمن مجموعة من المعايير والمبادئ والأسس من أجل القيام بالفحص والتدقيق لجميع السجلات والدفاتر والقوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة بهدف إعطاء رأي محايد وذو مصداقية عن وضعية المؤسسة، فإعداد التقرير ما هو إلا فحص يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت ومدى فعالية نظم المعلومات في إنتاج معلومات ذات موثوقية عالية وتتميز بالشفافية والوضوح.
- ففي ظل العولمة والتطور الاقتصادي، التكنولوجي الهائل و دخول كبرى الشركات حيز الوجود و تخطيها الحدود الجغرافية أثر على محتوى تقارير المراجعة الخارجية للحسابات مما استدعى ضرورة توحيدها و إعطائها بعد دولي لتقليل الفروقات بين ممارسي التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى.
- الجهود الكبيرة التي تبذلها الهيئات المهنية للمراجعة لتطوير معايير اعداد تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في العالم و توحيدها بين الدول.
- تقارير المراجعة الخارجية للحسابات يعتمد عليها ملاك المؤسسات و المساهمين في الوقوف على مدى صحة وسلامة القوائم المالية و بناءا على تقاريرهم النهائية يمكنهم من اتخاذ القرارات.
- تبني المعايير المحاسبية الدولية وحده ليس كافي لتحسين تقارير المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر بل لا بدّ من إصلاحات هيكلية و تنظيمه للمنظومة المحاسبية والمهنية ترافق تبني هذه المعايير.

- هناك معايير يجب توفرها في تقرير المراجع الخارجي للحسابات كي يتمكن من إبداء رأي فني محايد في تقريره النهائي حول القوائم المالية.

- أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال تطبيق معايير المحاسبة سيحسن من جودة المراجعة الخارجية كون مخرجات نظام المحاسبة هي مدخلات نظام المراجعة.

3. التوصيات :

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لواقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر أمكن لنا الخروج بالاقترحات التالية:

- على المراجع الخارجي للحسابات أن يقوم بتطوير قدراته العلمية و المهنية باستمرار لمواكبة ما يستجد من متطلبات و معايير وقواعد تحكم اعداد التقارير و تنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة عالية.

- ضرورة إنشاء نقابة مهنية تحمي استقلاليتهم وتبني قضاياهم و الدفاع عن حقوقهم لما من شأنه تعزيز أداء مهامهم دون تدخل أو ضغوط .من أي جهة رسمية او غير رسمية في إبداء الرأي. خاصة في تبعية الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لوزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة .

-رسكلة المهنيين بتنظيم العديد من الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية و تقريب وجهات النظر لتطوير تقارير المراجعة الخارجية للحسابات؛

- ضرورة انضمام الجزائر للمنظمات والهيئات المهنية الدولية التي لها صلة بمهنة مراجع الخارجي للحسابات

لتسهيل عملية على المعايير الدولية للتدقيق في الخارج. ورفع التهميش على المهنيين في الداخل.

- التسريع في اصدار ما تبقى من المعايير الجزائرية للتدقيق لمواكبة التطورات العالمية.

- اعطاء الوقت الكافي لقدماء للمهنيين لوضع بصمتهم لرد الاحترام لمعدي تقارير المراجعة في الجزائر

- اعداد معايير المحاسبة الجزائرية قبل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

4. آفاق البحث:

يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية والتي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة:

-أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

-تجربة تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية بالمقارنة مع تجارب الدول المجاورة.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المراجع

I - المراجع باللغة العربية

1. الكتب :

- 1- ادريس عبد السلام الاشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية ، الطبعة الرابعة ، بيروت ، 1996م ،
- 2- أمين السيد أحد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، 2006 .
- 3- حسين القاضي ومأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها ، دار الثقافة ، عمان ، ط ، 2008 .
- 4- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، مطبعة الاتحاد عمان ، 1980 .
- 5- رأفت سلامة وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، 2011 .
- 6- ريتشارد شرويدر وآخرون ، تعريب خالد علي كاجيكي ، نظرية المحاسبة ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2006 ،
- 7- سعود جايد العمري ، المحاسبة الدولية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ط 1 ، 2007 .
- 8- طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2005 .
- 9- فريدريك تشوي وآخرون ، المحاسبة الدولية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد وآخرون ، دار النشر المريخ ، السعودية 2004 .
- 10- ف. شبلي أستاذ محاضر ، القانون التجاري النص الكامل مدعم بملاحظات ، قصر الكتاب ، البلدة ، 2008 .
- 11- مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي) ، دار المسيرة للنشر ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2006 ، ط 3 ، 2011 .
- 12- محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، الطبعة 2 ، 2009

- 13 - مُجَدُّ التهامي طواهري، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2014.
- 14 - مصطفى حسنين خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.
- 15 - منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، 2002-2013.
- 16 - مُجَدُّ بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، طبعة 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 17 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 18 - يوسف مُجَدُّ جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 19 - يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، دار الوراق الأردن، ط1، 2002.

2. الرسائل والمذكرات:

- 1- شادي هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن لإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، سنة 2009.
- 2- لقلبي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، تخصص محاسبه، قسم علوم تسيير، مذكرة ماجستير، باتنة، 2008-2009.
- 3- عبد السلام عبد الله، سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجزائر، 2009-2010.

- 4- بن دادة سعيد ، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم علوم تجارية ، تخصص دراسات محاسبية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2013-2014 .
- 5- ازرق أيوب مُجد كرسوع ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ، مذكرة تخرج ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، فلسطين ، السنة 2008.
- 6- الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009.
- 7- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة مُجد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2003/2004.
- 8- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2008-2009.
- 9- مُجد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة الجزائر 2010، 3-2011.
- 10- بولجيب عادل ، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، قسم علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية ، جامعة قسنطينة 2013، 2-2012 .

3. المجالات العلمية:

- 1- علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (سابنيز أوسكلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011.
- 2- مُجد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، دراسة إستراتيجية، العدد 18، أبو ظبي الإمارات المتحدة، 1998.
- 3- مُجد الشريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو الحوار الأساسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية ،مجلة الإدارة العامة ، سبتمبر 1997، الرياض ، العدد 55 .
- 4- مأمون حمدان ،مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية ، كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة - جامعة دمشق .

4. الملتقيات:

- 1- عماري ديلمي، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق كمواجهة للأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، الأغواط يومي 20 و 21 نوفمبر 2013.
- 2- سفير مُحمد، رزقي اسماعيل، مداخلة بعنوان مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، جامعة الوادي يومي 05 و 06 ماي 2013.
- 3- براق مُحمد قمان عمر، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة يومي 06 و 07 ماي 2012.
- 4- عبد العالي مُحمّدي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري" مداخلة الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 06-07 ماي 2012 جامعة بسكرة.
- 5- منصور الزين أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية "دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر"، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2010.

5. القوانين والتشريعات:

- 1- الجريدة الرسمية، قانون 08/91، عدد 20، الجزائر، مؤرخة في 1991/05/1.
- 2- الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19.
- 3- مقرر الوزاري الصادر عن وزير المالية، رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013.

II - المراجع باللغة الأجنبية

1. EVE chiappelli et autret.les normes compatibilite internationales,Parise,2005,
2. E. -Bernard. Ensault, Christon.Horreau, Comptabilité Financier, 3eme Edition Presse universitaire, France 2001.
3. -Robet obert , pratique des normes IAS/IFRS comparaison avec les règles françaies et les USGAAP , Dunod , paris, 2003.