الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة جيلالي ليابس
سيدي بلعباس
كلية العلوم الإقتصادية،التجارية وعلوم التسيير

أطروحه مقدمة لنيل شهادة الدكتوره في العلوم الإقتصادية
تخصص علوم مالية

فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية في الجزائر.
- دراسة عينة لمعدي القوائم المالية و مدققي الحسابات-

من إعداد الطالبة:
مبسوط هوارية.

تحت إشراف:
أ.د صالح إلياس.

لجنة المناقشة

أ.د لبيق محمد البشير	أستاذ التعليم العالي	جامعة جيلالي ليلبس سيدي بلعباس	رئيسا
أ.د صالح إلياس	أستاذ التعليم العالي	جامعة جيلالي ليابس سيدي بلعباس	مشرفا
أ.د بوثلجة عبد الناصر	أستاذ التعليم العالي	جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان	ممتحنا
أ.د صوار يوسف	أستاذ التعليم العالي	جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة	ممتحنا
د باشوندة رفيق	أستاذ محاضر-أ-	جامعة جيلالي ليابس سيدي بلعباس	مدعو

السنة الجامعية: 2015 - 2016

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿شكر و عرفان﴾

أشكر الله عز وجل أولا وأخيرا على منه وكرمه علي، إذ أعانني على إتمام هذا العمل، فله الحمد والثناء كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه.

" رب أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي
وأن اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين "
سورة النمل الآية 19.

كما أتقدم بخالص عبارات الشكر والعرفان إلى كل من ساعدني وشجعني على إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر :الأستاذ الدكتور "صالح إلياس" المشرف على هذا العمل، و الذي ساعدني كثيرا لإتمامه بنصائحه و توجيهاته القيمة، فله أعظم تحية و أخلص تقدير.

و أتقدم كذلك بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تقييم هذا العمل :

الأستاذ لبيق،الأستاذ باشوندة،الأستاذ بوثلجة و الأستاذ صوار.

كما أتقدر بالشكر الى كل من ساهم في عوني لانجاز هذا العمل و خصوصا والديا و أفراد عائلتي.

إلى كل هؤلاء أقول شكرا جزيلا.

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى فعالية التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و الذي ساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي و تحسين نوعية المعلومة المالية رغم تعدد العوائق، و تطلب إصلاح التدقيق بما يتوافق معه ،إلا أن ذلك لم يتحقق بتبني معايير التدقيق الدولية نظرا لارتباطها بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية و كما توقعه أغلبية المهنيين ،بل تم من خلال إصدار القانون (10-01) و الذي تضمن مجموعة من التغييرات و التي تعلقت بتنفيذ المهمة و إعادة هيكلة المنظمات المشرفة على المهنة، و استحداث مجموعة من التقارير ،هذا بالإضافة إلى عصرنة المحاسبة توافقا و التكنولوجية الحديثة و إدخال مفهوم القيمة العادلة كبديل للقياس ،و قد أجمع المهنيين من خلال إجابتهم على الإستبيان أن جل هذه الأمور ساهمت في تفعيل ممارسة التدقيق بما يتلاءم و احتياجات مستخدمي المعلومة المالية في انتظار اكتمال الإصلاحات.

الكلمات المفتاحية:التدقيق،المعلومة المالية،المعايير المالية و المحاسبية الدولية،النظام المحاسبي المالي،معايير التدقيق الدولية،تكنولوجيا المعلومات.

Résumé :

L'objectif de cette recherche est de connaître l'étendue de l'efficacité de l'audit en vertu de l'application du système comptable financier construit sur les normes financières et comptables internationales a aidé à élever l'efficacité du travail comptable et à améliorer la qualité de l'information financière malgré les obstacles multiples, ainsi que l'exigence de la réforme d'audit en compatibilité, Mais ceci n'est pas réalisé avec l'adoption des normes internationales d'audit à cause de sa liaison des normes financières et comptables internationales et n'ont plus de ce qui était attendu par la majorité de professionnels, mais par la promulgation de la loi (10-01) incluant un ensemble de changements relatives à la mise en œuvre de la mission et la restructuration des organisations surveillant la profession, et un développement d'un ensemble de rapports. Ainsi que, la modernisation de la comptabilité et de l'audit en cohérence avec les techniques technologiques modernes, et aussi introduisant le concept de la juste valeur comme alternative de mesure. L'ensemble de professionnels au travers le questionnaire se met d'accord que toutes ces initiatives ont contribué à l'activation de l'exercice d'audit en cohérence aux besoins des utilisateurs de l'information financière dans l'attente de l'achèvement des réformes.

Mots clés **:** Audit, l'information financière, les normes financières et comptables internationales, le système comptable financier, les normes internationales d'audit, la technologie d'informations.

Abstract :

The objective of this research is to know the extent of the efficiency of the audit by virtue of the application of accounting financial system contructed on the international financial and accountig standards helped to raise the effeciency of the accounting work and improve the quality of the fianancial information in spite of the multiple obstacles, as well as the requirement of the reform of audit in compatibility, but this is not realized with the adoption of the international standards of audit because of its connection of the international financial and accounting standards, have no more of whom was expected by the majority of professionals, but by the promulgation of the law (10-01) including a set of changes relative to the implementation of the mission and the restructuring of organizations watching the profession, and by a development of a set of reports. As well as, the modernization of the accounting and the audit in coherence with the modern technological techniques, and also introducing the concept of the just value as the alternative of measure and it has allows the auditor to face a set of challenges require him the high efficiency. The set of professionals through the questionnaire agrees that all thèse initiatives contribueted to the activation of auditing exercise in coherence at the needs for the users of the financial information looking forward to the completion of the reforms.

Keywords : Audit, the financial information, the international financial and accounting(countable) standards, the accounting financial system, the international standards of audit, the technology of informations.

- **قائمة المصطلحات:**

Teh significance	code/الرمز	الدلالة
International Accounting Standards Committee.	IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية.
International Accounting Standards Board.	IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية.
Internationl Federation of Accountants.	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين.
Securities and Exchange Commission.	SEC	هيئة تداول الأوراق المالية.
Standard Interpretations Committee.	SIC	اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير.
International Organization of Securities Commissions.	IOSCO	المنظمة الدولية لهيئات سوق المال.
Financial Accounting Standards Board.	FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكية.
International Accounting Standards Committee Foundation.	IASCF	مؤسسة لجنة المعايير الدولية للمحاسبة
Ifrs Interpretations Committee.	IFRIC	لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي
Système Comptable Financier .	SCF	النظام المحاسبي المالي
International Accounting Standards.	IAS	معايير المحاسبة الدولية.
International Financial Reporting Standards.	IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية.
International Auditing Standards.	ISA	معايير الدولية للتدقيق.
United states Generally Accepted Accounting Principles.	US-GAAP	المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما.
International Committee for Auditing.	IAPC	اللجنة الدولية لممارسة التدقيق.
International Auditing Assurance Standart Board	IAASB	مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
فهرس المحتويات.	I
فهرس الجداول .	IV
فهرس الأشكال.	VI
فهرس الملاحق.	VII
المقدمة العامة.	أ-ق
الفصل الأول: المعايير المالية و المحاسبية الدولية و أهمية المعلومة المالية.	
تمهيد الفصل الأول.	02
I-1ماهية المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	03
I-1-1ظهور و تطور المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	03
I-1-2 مفهوم و أهمية المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	10
I-1-3 الهيئات الرائدة في إصدار و تطوير المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	18
I-2 إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية	30
I-2-1 أسباب،أهمية أهداف اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	31
I-2-2 تعريف النظام المحاسبي المالي، مبادئه و مجال تطبيقه.	36
I-2-3 النظام المحاسبي المالي و علاقته بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية.	47
I-3 خصائص المعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	49
I-3-1المعلومة المالية و الأطراف المستخدمة لها.	49
I-3-2 الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية.	58
I-3-3إسهامات المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومة المالية.	66
خلاصة الفصل الأول.	72

الفصل الثاني: التدقيق و دوره في تأكيد جودة المعلومة المالية.	
تمهيد الفصل الثاني.	74
II-1 مفهوم و أهمية عملية التدقيق	75
II-1-1 التطور التاريخي لعملية التدقيق.	75
II-1-2 تعريف التدقيق و مسببات الحاجة إليه.	78
II-1-3 أهمية التدقيق،أهدافه و أنواعه.	82
II-2 معايير و إجراءات تنفيذ عملية التدقيق و فروضه الأساسية.	96
II-2-1 معايير التدقيق.	96
II-2-2 إجراءات (منهجية) تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة.	108
II-2-3 فروض التدقيق الأساسية.	113
II-3 المدقق و أدلة الإثبات في التدقيق.	116
II-3-1 المدقق و مسؤولياته.	116
II-3-2 أدلة (قرائن) الإثبات في التدقيق.	122
II-3-3 اختيار العينة للقيام بعملية التدقيق.	128
خلاصة الفصل الثاني	132
الفصل الثالث :فعالية التدقيق في ظل عولمة المحاسبة و المتغيرات الدولية.	
تمهيد الفصل الثالث.	134
III-1 معايير التدقيق الدولية و علاقتها بمعايير المحاسبة الدولية.	135
III-1-1 تعريف معايير التدقيق الدولية،خصائصها،أهميتها و أهدافها.	135
III-1-2 هيئة إصدار معايير التدقيق الدولية.	141
III-1-3 الإرتباط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية.	148
III-2 أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنتي المحاسبة والتدقيق.	158
III-2-1 المحاسبة في ظل تكنولوجيا المعلومات.	158
III-2-2 التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات.	161
III-2-3 أثار تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة و التدقيق.	168

III-3 التدقيق في ظل تطبيق معايير المالية و المحاسبة الدولية في الجزائر	176
III-3-1 إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر بما يتوافق و النظام المحاسبي المالي.	176
III-3-2 التدقيق كأداة لتأكيد جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. (معايير إعداد التقارير المالية).	186
III-3-2 انعكاسات استخدام أسس القياس و التقييم المحاسبي وفق (SCF) على عملية التدقيق.	194
خلاصة الفصل الثالث.	202
الفصل الرابع: ممارسة التدقيق في ظل الإصلاح المحاسبي و إصلاح التدقيق في الجزائر (راسة عيّنة)	
تمهيد الفصل الرابع.	204
IV-1مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبيانية.	205
IV-1-1تحضير استمارة الاستبيان.	205
IV-1-2هيكل استمارة الاستبيان	208
IV-1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث.	209
IV-2منهجية الدراسة الميدانية.	215
IV-2-1نشر و إدارة استمارة الاستبيان	215
IV-2-2مصادر جمع البيانات و مجتمع الدراسة.	216
IV-2-3 الحدود الزمانية و المكانية للدراسة.	217
IV-3تحليل البيانات و اختبار الفرضيات.	218
IV-3-1اختبار صدق و ثبات الاستبيان	219
IV-3-2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص و السمات الشخصية	222
IV-3-1 اختبار فرضيات الدراسة	230
خلاصة الفصل الرابع.	290
الخاتمة العامة.	292
قائمة المراجع	301
الملاحق	326

فهرس الجداول

1- فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (2-1)	التطور التاريخي لاهداف التدقيق.	85
الجدول(2-2)	أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	94
الجدول (3-1)	الفرق بين المحاسبة و التدقيق.	148
الجدول(3-2)	الاختلافات بين القانون 91-08 و القانون 10-01.	184
الجدول(4-1)	قيمة معامل كولموجروف و القيمة الاحتمالية	210
الجدول(4-2)	طول خلايا مقياس ليكرت لاستبيان الدراسة	214
الجدول(4-3)	معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات المحور الأول و الدرجة الكلية للمحور الأول	220
الجدول(4-4)	معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور الثاني	220
الجدول(4-5)	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	221
الجدول(4-6)	درجات مقياس ليكرت للإستبيان	222
الجدول(4-7)	المؤهل العلمي	222
الجدول(4-8)	التخصص الأكاديمي	223
الجدول(4-9)	المنصب	224
الجدول(4-10)	الشهادة المهنية المكتسبة	225
الجدول(4-11)	سنوات الخبرة المهنية المكتسبة	226
الجدول(4-12)	الإطلاع على معايير التدقيق الدولية أو المعايير المالية و المحاسبية الدولية	227
الجدول(4-13)	تلقي تكوين يتعلق بالنظام المحاسبي المالي	228
الجدول(4-14)	النسب المئوية و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي فيما يتعلق بالاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و مسايرته للواقع الجديد	231
الجدول(4-15)	نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial) ،للتأكد من أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية يساعد على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد أم العكس.	235

الجدول(4-16)	النسب المئوية و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي،المتعلقة بمدى تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	240
الجدول(4-17)	يوضح نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial)،لمعرفة مدى تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	242
الجدول(4-18)	النسب المئوية و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي المتعلق بمدى الارتباط ما بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية و علاقتهما بالمعلومة المالية:	246
الجدول(4-19)	- نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial)،لمعرفة مدى وجود علاقة ترابط وتلازم مابين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية.	252
الجدول(4-20)	النسب المئوية لردود المهنيين حسب طبيعتهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية و مدى توفيره لمعلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية	255
الجدول(4-21)	- نتائج اختبار كاي تربيع (كا2)،لمعرفة مدى الإختلاف بين المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يسمح بتوفير معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية.	258
الجدول(4-22)	النسب المئوية و المتوسط الحسابي و النسبي ،المتعلقة بردود المهنيين حول مدى تأثر عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية	263
الجدول(4-23)	نتائج اختبار الإشارة ،لمعرفة مدى تأثر عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	269

الجدول(4-24)	النسب المئوية و المتوسط الحسابي و النسبي بردود المهنيين حول التأثير ايجابي لاستخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق	272
الجدول(4-25)	نتائج اختبار الإشارة لمعرفة مدى تأثير استخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق.	276
الجدول(4-26)	النسب المئوية و المتوسط الحسابي و النسبي بردود المهنيين حول مدى تأثير التطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الانظمة المحاسبية و انظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا	279
الجدول(4-27)	نتائج اختبار الإشارة لمعرفة مدى مدى تأثير التطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الانظمة المحاسبية و انظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا.	283
الجدول(4-28)	نتائج اختبار مان وتني،لمعرفة مدى الإختلاف بين المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية	287

2- فهرس الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل(4-1)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	**223**
الشكل(4-2)	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	**224**
الشكل(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب المنصب	**225**
الشكل(4-4)	توزيع أفراد العينة حسب اكتسابهم لشهادات مهنية	**226**
الشكل(4-5)	توزيع أفراد العينة حسب سنوات خبرتهم المهنية	**227**
الشكل(4-6)	توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على معايير التدقيق الدولية أو المعايير المالية و المحاسبية الدولية	**228**
الشكل(4-7)	توزيع أفراد العينة حسب تلقي تكوين يتعلق بالنظام المحاسبي المالي	**229**

3- فهرس الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان باللغة العربية.	327
2	استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية.	334
3	مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS.	342

المقدمة العامة

يشهد الاقتصاد العالمي العديد من التغيرات بفعل تنامي ظاهرة العولمة و التطورات المستمرة في تكنولوجيا المعلومات و الاتصال، حيث أصبحت المعاملات الدولية تعرف مفاهيم و قواعد جديدة سهلت تدفق السلع و الخدمات و رؤوس الأموال و تنقل الأفراد عبر الحدود بين الدول، الأمر الذي أدى إلى اتساع البعد الدولي لأنشطة المؤسسات الاقتصادية من خلال زيادة الفرص الاستثمارية و التمويلية للشركات على المستوى الدولي، إلا أن انتقال المعلومات المالية خارج المحيط الذي أعدت فيه شكلت عائقا و خطرا أمام هذا التطور بسبب الاختلاف و التناقض في بعض الأحيان في الأنظمة و الممارسات المحاسبية ذات البعد الدولي، وهذا جعل المهتمين والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق يحرصون على الاستفادة من هذه الفرص من خلال ضرورة استيفاء مجموعة من الضوابط تتعلق بأسس و شكل و محتوى القوائم المالية المعدة من قبل هذه الشركات التي تنتمي إلى بيئات غير متجانسة، و على هذا الأساس فالمحاسبة والتدقيق على مستوى كل دولة لم يكنا بمعزل عن هذه التغيرات و لم تنجو من تأثيراتها باعتبارهما أهم المصادر لتوفير المعلومات المعبرة عن حصيلة نشاطات المؤسسة على المستوى المحلي و الدولي و أنجع وسيلة للإثبات تجاه الغير، بالتالي كان لابد للمحاسبة والتدقيق أن تتطور لتتجاوز العوائق التي تواجه الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، و تلبي الاحتياجات الجديدة لمستخدمي المعلومات فظهرت العديد من المنظمات و الهيئات المهنية المحاسبية الدولية و الإقليمية لتنظيم المهنة و توحيد معاييرها ، و من أهم هذه الهيئات لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 م إلى غاية 2001 م حيث تم استبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية، و التي بذلت العديد من الجهود بغية تفعيل و تطوير الممارسات المحاسبية، و قد لاقت نجاحا فائقا و التحق بها العديد من الكيانات الدولية و المجالس المحاسبية الوطنية في الكثير من الدول، و لقد كان لهذا الحدث تأثير على الجانب العملي للمؤسسات، و خصوصا فيما يتعلق بأساليب و كيفيات إيصال مخرجات النظام المحاسبي إلى المستخدمين بشكل مضمون و صحيح و ملائم و ذلك من خلال وضع المعايير المالية و المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي.

إلا انه لكي تحقق المعلومات المالية الفائدة المرجوة منها في ترشيد قرارات مختلف المستخدمين أصبح من الضروري للدول بناء أنظمة محاسبية قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية، حتى تتمكن من إنتاج معلومات مالية،كاملة و ذات نوعية واضحة و جيدة و مفهومة و ذات مصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها و الاعتماد عليها، و لكي تعطي قراءة موحدة للقوائم المالية تلبي رغبات مستخدمي هذه القوائم من جهة و من جهة أخرى تمكن من الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية و جلب رؤوس الأموال الأجنبية بهدف تحقيق التنمية

الاقتصادية، باعتبار أن فعالية أي نظام محاسبي تقاس بمدى تعبير هذا النظام على احتياجات المستخدمين من خلال مخرجاته من المعلومات. و على هذا الأساس فقد أصبح استخدام المعايير المالية و المحاسبية الدولية بصفة تامة أو بصفة استرشادية في عملية إعداد القوائم المالية مطلب أساسي بهدف تلبية رغبات مختلف مستخدمي المعلومات المالية.

و في ظل الاهتمام المتزايد بموضوع التوافق المحاسبي و تجاوبا مع الجهود و المحاولات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروق و الاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول ،و تعميم استخدام المعايير المالية و المحاسبية الدولية على المستوى الدولي، فلقد شرعت الجزائر على غرار باقي الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينات نظرا لقصور المخطط المحاسبي الوطني الذي تم تبنيه سنة 1975م في الاستجابة لمتطلبات المتغيرات الراهنة التي عرفها الاقتصادي الجزائري على المستوى الداخلي من حيث شكل و حجم المؤسسات و نشاطاتها الاقتصادية، أما على المستوى الخارجي فدخولها في اتفاقية الشراكة الاورومتوسطية و كذلك انضمامها المرتقب لمنظمة التجارة العالمية ،بالإضافة إلى تخليها عن الاقتصاد الموجه و تبنيها لاقتصاد السوق و ما واكبه من انفتاح اقتصادي و تحرير للتجارة الخارجية و دخول الشركات المتعددة الجنسيات السوق الجزائرية، و بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسات الدولية و بناء اقتصاد عصري تلعب فيه المعلومة المالية دورا أساسيا كما هو الحال في الاقتصاديات المتقدمة، فعملت الجزائر على تبني جزء كبير من المعايير المالية و المحاسبية الدولية بغرض تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع المتطلبات الاقتصادية المعاصرة ،و مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي في المجال المحاسبي.

ومن هنا فقد باشرت الجزائر في سن العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي الجديد و بالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات التي شرع في تطبيقها ابتداءا من سنة 2010، مما حتم على المعنيين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغيرات و فهمها خاصة الجوانب التقنية و ما تحمله من أبعاد. من أجل إنتاج معلومات مميزة و ذات جودة عالية تعطي الثقة لمستعمليها على الصعيد الوطني و الدولي، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف إنتاج هذه المعلومة من خلال ربط النظام المحاسبي الجديد بعناصر التكنولوجيا و اقتصاد المعرفة.

و تأسيسا على ما سبق فان إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر يتطلب مزيدا من الإصلاحات التي تساعد على ضبط معطيات المحاسبة ،و تسمح بالتحقق من صحة الأرقام و النتائج التي قدمتها حتى لا تكون المعلومات

المقدمة في القوائم المالية عرضة لأهواء معديها و محل شك من طرف مستخدميها، و من هنا تظهر الحاجة لمتابعة صحة و دقة النتائج المحاسبية من خلال ما يعرف بالتدقيق.

وهذا يتوافق مع من يرون ان التدقيق من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المؤسسة أنه العملية القادرة على الحكم عن مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها، فهو يمثل ضرورة حتمية لابد منها باعتباره الممثل الوحيد و الإطار القانوني الذي يسعى إلى تحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله المؤسسة، و هو الاستمرار في الاستغلال، فهو يمثل الوكيل و الضامن في نفس الوقت لسلامة و شرعية الحسابات و صدق القوائم النهائية للمؤسسة و ذلك من خلال رأي المدقق الفني و المحايد و الذي يؤكد مدى صدق و دقة و جودة المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسة المعنية ،و ذلك من خلال التأكيد الذي يقدمه، فالدور الحقيقي للمدقق هو إبداء رأي فني محايد مدعم بأدلة و قرائن تثبت مدى شرعية و صدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المالية قوة قانونية.فتقرير المدقق يؤدي إلى زيادة الثقة و المصداقية في التقارير المالية بالإضافة إلى تحقيق العدالة بين جميع الفئات المستفيدة من المعلومات الواردة في التقارير المالية، مما يترتب عليه زيادة فاعلية المؤسسات.

و في ظل التحولات العالمية و تخطي المؤسسات الحدود الإقليمية و بروز الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في بيئات مختلفة من العالم ، برز الإشكال في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة ،و على هذا الأساس فقد سعت الهيئات الإقليمية و الدولية لتقليص الفروقات في ممارسة عملية التدقيق من دولة إلى أخرى و كان على رأس هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين و مختلف اللجان المنبثة عنه ،و التي اهتمت بإصدار مجموعة من المعايير التي تهدف من خلالها إلى توحيد ممارسة التدقيق في مختلف دول العالم، و خصوصا في إطار تبني الدول لأنظمة محاسبية قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية مما أوجب عليها توحيد الممارسات في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية،مما فرض على مختلف دول العالم تبني معايير التدقيق الدولية أو إصلاح أنظمتها بما يتوافق و معايير التدقيق الدولية.

و الجزائر كذلك لم تتخلف عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة التدقيق ،حيث عملت على تنظيم المهنة و السهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه و الاحتفاظ بالمستوى اللائق لها ،حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة،و خاصة في ظل الظروف الحالية و التي تبدو فيها الحاجة إلى مهمة التدقيق

حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة و ذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات و الرقابة على الأداء.

وبما أن التدقيق يعتبر من بين أهم الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لذلك فالتعديل و الإصلاح المحاسبي في الجزائر تطلب تعديل و الاهتمام بعملية التدقيق و تنظيمها بما يتلاءم مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، باعتبار أن عمل المدقق يتمثل في تقديم الرأي و المصادقة على عمل المحاسب، لان المادة الخام لعملية التدقيق هي المنتج النهائي لمهنة المحاسبة أي يبدأ التدقيق أين تنتهي أعمال المحاسبة. و مع إلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر فقد أصبح لزاما على المدقق الاعتماد على هذه المعايير للتأكد من مدى صدق القوائم المالية محل التدقيق.لذلك فان التكلم عن التعديل و الإصلاح المحاسبي يفرض التأكد من فعالية و مدى تأثر التدقيق بهذا الإصلاح كونه العنصر الوحيد الذي يؤكد مدى الثقة و الصدق و الشرعية لنتائج عملية الإصلاح المحاسبي.

حيث تسعى الجزائر من خلال القانون (10-01) المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لإصلاح منظومة التدقيق و المحاسبة تماشيا مع الاتجاهات الدولية الحديثة و من أجل ايجاد توافق دولي مع المعايير الدولية للتدقيق .

وعلى هذا الأساس تبرز الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع و التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى فعالية التدقيق في الإجابة عن الإحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة و المستخدمة للمعلومات المالية و هذا في ظل حتمية تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية في الجزائر؟

و للإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية يساعد على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد؟
- هل المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية تتميز بالخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية؟
- هل هناك علاقة ترابط وتلازم ما بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية؟

- هل يمكن اعتبار عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية بشكل يزيد و يؤكد شفافية و مصداقية المعلومات لتلبية رغبات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من داخل المؤسسة أو من خارجها؟ وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:
  - ما هي درجة تأثر عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها بالإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية؟
  - ما هي درجة انعكاس استخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق؟
  - ما هي درجة تأثير التطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الأنظمة المحاسبية و أنظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول ان عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات)؟

و كإجابة مبدئية على تساؤلات البحث، قمنا بصياغة **الفرضيات** التالية و التي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

- **الفرضية الأولى**:

يوفر النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبة الدولية معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية. ويندرج ضمن هذه الفرضية مجموعة فرضيات فرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى**: يساعد الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد.
- **الفرضية الفرعية الثانية**: تتميز المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ترابط وتلازم مابين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية.

- **الفرضية الثانية:**

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات).

- **الفرضية الثالثة:**

يمكن اعتبار أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية بشكل يزيد و يؤكد شفافية و مصداقية المعلومات لتلبية رغبات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من داخل المؤسسة أو من خارجها. ويندرج ضمن هذه الفرضية مجموعة فرضيات فرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** تأثرت عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد تأثير ايجابي لاستخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد تأثير ايجابي للتطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الأنظمة المحاسبية و أنظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا.

- **الفرضية الرابعة:**

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات).

- **أهمية البحث:**

تتجلى أهمية هذا البحث في إبراز دور المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومة المالية ،الأمر الذي حتم على كل دولة و من بينها الجزائر تكييف نظامها المحاسبي و فق ما تتطلبه المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،لضمان المصداقية و القراءة الموحدة للقوائم و المعلومات المحتواة فيها على المستوى المحلي و الدولي ،خاصة في ظل التحولات الإقتصادية التي يشهدها الإقتصاد الجزائري و المفاوضات الجارية للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة في إطار سياسة توجه الاقتصاد الجزائري نحو جذب الاستثمارات العربية و الأجنبية و مواكبة المتغيرات الدولية، و كان ذلك من خلال استبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية و المحاسبية الدولية،و بالنظر للمنافع التي يحققها التدقيق لمستخدمي المعلومات المالية بما يضفيه على هذه الأخيرة من ثقة و مصداقية مما يبرز أهمية وجود معايير تدقيق دولية،الأمر الذي دفع الدولة و المنظمات المهنية المختصة في الجزائر ببذل جهود من أجل إصلاح و تطوير مهنة التدقيق في الجزائر و تنظيمها بما يتلاءم و النظام المحاسبي المالي ،و بالتالي يحاول هذا البحث إبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المرجع الدولي على عملية التدقيق في الجزائر.

و تظهر كذلك أهمية هذا البحث في أنه يهم كل من المهنيين الذين يمارسون المهنة حيث هم أدرى ،و يهم الأكاديميين و الباحثين في التعليم العالي و كذا الخريجين الجدد الذين يهتمون بالمحاسبة و التدقيق.

- **أهداف البحث:**

يهدف هذا البحث إلى محاولة معرفة العناصر التي تأثرت بها عملية التدقيق من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي بما جاء به من مبادئ و أفكار تدعم و تعزز مصداقية و شفافية المعلومات المالية، و الذي فرض في نفس الوقت إصلاح القانون الخاص بتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ،و يندرج تحث هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- محاولة إبراز الخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل المعايير المالية و المحاسبية الدولية.
- محاولة إبراز الأسس النظرية و التطبيقية و القانونية التي يرتكز عليها النظام المحاسبي المالي، و علاقة هذا الأخير بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية.

- محاولة إبراز أهمية التدقيق و دوره في تأكيد جودة المعلومة المالية بما يخدم مصلحة مختلف الأطراف المستخدمة لها.
- محاولة إبراز أهمية معايير التدقيق الدولية في توحيد ممارسة التدقيق على المستوى الدولي و ارتباطها بمعايير المالية و المحاسبية الدولية بما يخدم و يدعم تطور ممارسة المهنتين على المستوى الدولي.
- محاولة إبراز أثار تكنولوجيا المعلومات على مهنتي المحاسبة و التدقيق ،أي معرفة واقع المحاسبة و التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات، و مدى فعاليتهما في ظل إصلاح نظام المحاسبة و التدقيق بما يتوافق و هذه التطورات التكنولوجية المستمرة .
- محاولة إبراز كافة التقارير الجزئية التي يجب أن يتضمنها تقرير المدقق في ظل إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر.
- محاولة إبراز أهم التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة و التي تعتبر بمثابة انعكاسات ايجابية لرفع كفاءة المدققين و لتفعيل ممارسة التدقيق.
- محاولة الاطلاع على آراء المختصين فيما يخص توجه الجزائر نحو إصلاح مهنة التدقيق بما يتوافق و الإصلاح المحاسبي المتضمن النظام المحاسبي المالي.

– دوافع اختيار موضوع البحث:

هناك عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع ،فبالإضافة إلى الدوافع الشخصية و المتمثلة في الرغبة الذاتية في دراسة و التعمق في المواضيع المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق بغية توسيع المعارف،و فضولنا الزائد على التعرف على المستجدات التي تعرفها كل من المحاسبة و التدقيق على المستوى المحلي و الدولي ،فهناك دوافع موضوعية منها:

- على الرغم من تزايد الاهتمام في العالم بالتدقيق نظرا لدوره المحوري في توجيه قرارات مستعملي المعلومات المالية لما يمنحه من تأكيد حول صدق و شرعية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية إلا أنه درجة الاهتمام به في الجزائر تبدو أنها متأخرة و ناقصة و التي تجسدت فقط في القانون (91-08) ، و كون الدراسة تزامنت مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المالية و المحاسبية الدولية من خلال قرار وزارة المالية المتمثل في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 و المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010 و الذي تبعه في نفس السنة إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر بما يتوافق و الإصلاح المحاسبي من خلال إصدار القانون (10-01) ،و من هنا جاء هذا

البحث لإلقاء المزيد من الضوء على مرحلة ما بعد الانتقال إلى المعايير المالية و المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي و ممارسة التدقيق وفق القانون 10-01 و المتغيرات الدولية الحديثة،من أجل التأكد من العناصر التي تأثرت في ممارسة التدقيق، و درجة فعالية ممارسة التدقيق في ظل القانون الجديد في إعداد و توصيل تقارير مالية تعكس الصورة الصادقة لمستعملي المعلومات المالية.

- يندرج الموضوع في إطار المواضيع الحديثة و التي ترتبط بالتغيرات الإقتصادية المحلية و الدولية الراهنة.
- ارتباط الموضوع بمجال تخصصي و هو"تدقيق و مراقبة التسيير".

- **المنهج المستخدم في البحث:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة في هذا البحث و لاختبار مدى صحة أو نفي الفرضيات، قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتبر طريقة من طرق التحليل و التفسير بشكل علمي منظم من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، و هذا فيما الفصول النظرية الثلاث وذلك من أجل الوصول إلى معرفة دقيقة عن محتويات الموضوع و هذا من خلال تحديد المفاهيم و المصطلحات بصفة دقيقة،أما الفصل التطبيقي فكان الغرض منه معرفة أراء أفراد العينة من معدي القوائم المالية من مدراء و رؤساء دائرة المالية و المحاسبة و كذلك مدققي الحسابات حول مدى فعالية التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،و في هذا الإطار تم جمع البيانات اللازمة من خلال إجراء مقابلة مع عينة من مدراء المالية و المحاسبة و مدققي الحسابات من خلال استخدام استبيانات (Les Questionnaires) تم إعدادها لهذا الغرض،و تم تفريغ البيانات و تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي(SPSS) .

- **حدود الدراسة:**

تشمل حدود الدراسة وقتها و مكانها و مجالها التطبيقي،أما فيما يخص البعد الزمني فيتوافق سياق التحليل في بحثنا هذا مرحلة ما بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 و تطبيق القانون (10- 01) المتعلق بمحافظ الحسابات ،المحاسب المعتمد و الخبير المحاسبي بداية سنة 2011،و يقتصر مكانها على عينة المؤسسات و الشركات الوطنية و كذلك المؤسسات و الشركات الأجنبية و المتعددة الجنسيات التي تنشط في الجزائر بالإضافة إلى مدققي الحسابات بالجزائر، أي تم ربط هذه الدراسة بالواقع الجزائري،أما مجال هذه الدراسة فيتمثل في مدى إجابة التدقيق عن احتياجات الأطراف المستعملة للمعلومة المالية (باعتباره وسيلة تبعث الطمأنينة) لعينة الدراسة المذكورة سابقا من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي و في ظل التغيرات التي يفرزها المحيط الدولي.

- **الدراسات السابقة:**

لقد تمكنا من إيجاد بعض الدراسات ذات الصلة بشكل أو بآخر بموضوع الدراسة الحالية و هي في حدود الاطلاع كما يلي:

- **مسعود صديقي:** "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"

أطروحة دكتوره في العلوم الإقتصادية فرع تخطيط اقتصادي،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2003-2004.

حيث انطلق الباحث من إشكالية محاولة إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية،و ذلك من خلال تشخيص الواقع العملي للمراجعة المالية في الجزائر، إضافة إلى مناقشة الهياكل و المعايير و الأطر الداعمة لفجوة التوقعات و كذلك عرض مختلف التجارب الدولية للمراجعة،مع وضع الأبعاد النظرية و التطبيقية لإطار المراجعة المالية في الجزائر و التي تسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة ،و قد كانت الدراسة شاملة ،و لم تحدد العراقيل التي تعيق المراجع و خاصة في الجزائر على تنفيذ مهامه بالكفاءة المطلوبة.

- **مداني بن بلغيث:**"أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية-بالتطبيق على حالة الجزائر-

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوره في العلوم الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2004.

حيث انطلق الباحث من إشكالية أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد و التوافق المحاسبي الدوليين و السبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع الإقتصادي في الجزائر،و ذلك من خلال عرض بعض نماذج التوحيد المحاسبي وفق الإطار الدولي للتوحيد و التوافق المحاسبي ،و التطرق كذلك إلى التجربة الجزائرية و متطلبات الإصلاح المحاسبي ضمن مسار التوحيد المحاسبي و قد خلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر أصبح أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة التحولات التي تعرفها الجزائر و بما يلبي احتياجات

الأطراف المعنية بالمعلومات التي تنتجها المحاسبة .فرغم أهمية الدراسة إلا أنها أهملت جانب مهم يرتبط بالمحاسبة لابد كذلك من إصلاحه عند إصلاح النظام المحاسبي ألا و هو التدقيق.

- **شعيب شنوف**"الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي-حالة بريتش بيروليوم-.

أطروحة دكتورة في العلوم الإقتصادية،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2007/2006.

انطلق الباحث من التساؤل حول قدرة المحاسبة الكلاسيكية على تلبية حاجيات الشركات المتعددة الجنسيات و مدى أهمية التوافق و التوحيد المحاسبيين الدوليين،و قد قام الباحث بالتطرق إلى أهمية المحاسبة الدولية و تحليل التوافق و التوحيد الدوليين،كما تطرق إلى المشاكل التي تواجه الشركات المتعددة الجنسيات في هذا المجال،و قد اقترنت الدراسة التطبيقية بالشركة الدولية الرائدة في مجال المحروقات"بريتيش بتروليوم"،و قد خلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية المقدمة غير متجانسة و تختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية ،الأمر الذي يشكل عائقا أمام الشركات المتعددة الجنسيات،مما يقتضي ضرورة توفيق الممارسة المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية،كما قد أوصى الباحث بضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي و الاقتصادي باعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير و القوائم المالية.فقد انحصرت هذه الدراسة في إيجاد حلول لمشكل الاختلاف في الممارسات المحاسبية و ركزت على الشركات المتعددة الجنسيات أي ركزت فقط على الجانب المحاسبي.

- **حواس صلاح**"التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"

أطروحة دكتوره في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2008/2007.

حيث انطلق الباحث من إشكالية انتشار الشركات المتعددة الجنسيات و اتساع رقعتها الأمر الذي أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية يتطلب حلها إجراء تغييرات في الأنظمة المحاسبية للدول المعنية حتى تتمكن من مسايرة التطورات الإقتصادية الحديثة،فقد تطرق الباحث إلى تحديد أبعاد مشكلة الاختلاف في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي،و كذلك تطرق إلى تحليل و تقييم انعكاساتها على طبيعة المعلومات التي توفرها للمستثمرين في أسواق المال الدولية،بالإضافة إلى مقارنة القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني ،كما خلص إلى أن هناك تأثير مباشر للمعايير و التطورات الحديثة على مهنتي التدقيق و المحاسبة ،و قد أوصى الباحث

إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية يجب أن يستجيب لتطورات الأسواق المالية و احتياجات المستثمرين بما يضمن زيادة كفاءة السوق المالي و يقلل من تكاليف جمع رأس المال ،و كذلك تقليل فجوة المعرفة بين مجال المحاسبة و التدقيق و زيادة الخبرات و الممارسات المحاسبية فيما بينها.و رغم أهمية الدراسة إلا أنها لم تتطرق لمعايير التدقيق الدولية بالشكل الكافي،كما لم تتطرق إلى نوعية التأثير المحتمل عند تطبيق المعايير المالية و المحاسبية في الجزائر على مهنة التدقيق.

- **ايت محمد مراد**"ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013.

أطروحة دكتوره في العلوم الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2008.

انطلق الباحث من إشكالية مدى تأييد ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي،حيث تطرق الباحث إلى تحليل أهم دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر،و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن الدافع الرئيسي للإصلاح المحاسبي هو التحولات الإقتصادية الهامة التي فرضتها ضغوط داخلية و خارجية، كما أن قرار الإصلاح المحاسبي كان صائبا و في الوقت المناسب ،و قد أوصى بضرورة الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة للتطبيق الفعال لهذا النظام لتحقيق أهدافه،فقد اعتبر أن الإصلاح المحاسبي مرتبط بباقي عمليات الإصلاح الأخرى(الإصلاح الإقتصادي و المالي،إصلاح مناهج التعليم...الخ)،و لكن لم تأخذ بعين الاعتبار هذه الدراسة الإصلاح في مجال التدقيق.

- **مناعي حكيمة**"تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"

مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر بباتنة 2009/2008.

حيث انطلقت الباحثة من إشكالية مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل و مضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلا ،حيث تطرقت إلى المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر، مع التركيز على معايير و أنواع تقارير المراجعة الخارجية و نماذجها في مختلف دول العالم و واقعها في الجزائر،هذا بالإضافة إلى تسليط الضوء على الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية و حتمية تطبيقها في الجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي و الذي تبين

من خلال الدراسة أنه يفرض قوائم مالية بشكل و محتوى جديد لتحسين جودة المعلومة المتضمنة فيها،و قد خلصت الباحثة إلى ضرورة إعادة النظر بصفة خاصة في محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية،و ضرورة تكييفها مع التوجه المحاسبي الجديد من أجل توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح و مفهوم.فتوحيد مخرجات المحاسبة على المستوى الدولي يفرض إرفاقه بتوحيد مخرجات المراجعة مستقبلا ،مع اقتراح أشكال تصورية لهذه النماذج.إلا انه رغم أهمية الدراسة و تركيزها على تقرير المراجع الخارجي إلا أنها لم تتطرق إلى كافة التقارير الجزئية التي لابد أن يتضمنها تقرير المدقق في اقتراحاتها من حيث الشكل و المضمون.

- **روتال عبد القادر**"التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية"

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2009/2008.

انطلق الباحث من التساؤل عن سبب اختيار الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية في إصلاحها نظامها المحاسبي،و إلى أي مدى يساهم استخدام هذه المعايير في تحسين جودة المعلومة المالية في المؤسسات الجزائرية ،حيث تطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة و دورها كنظام معلومات، و خصائص و مستخدمي المعلومات المحاسبية ،كما تطرق إلى المخطط الوطني المحاسبي و محدوديته في ظل التغيرات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر و التي فرضت عليها إصلاح نظامها المحاسبي لتحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي و عرض تجارب بعض الدول للتوافق معها و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يستجيب للاحتياجات المرتقبة منه نظرا للتحولات التي تشهدها الجزائر في جميع المجالات ،كما أن الحصول على معلومات شفافة و صحيحة،تتمتع بالمصداقية اللازمة و الدقة المطلوبة و التي تكون مبنية على أسس إقتصادية تعتبر من أكبر اهتمامات المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية ،و لذلك أصبح أمر محتم بإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.إلا و انه رغم أهمية الدراسة إلا أنها كانت شاملة و ركزت على الجانب المحاسبي فقط.

- **توفيق جوادي**"مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية-دراسة اختبارية-

أطروحة دكتوره بكلية إدارة الأعمال ،جامعة الجنان بطرابلس،لبنان،2009.

فقد انطلق الباحث من إشكالية مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية،و تم ذلك من خلال دراسة اختبارية دولية مقارنة،و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك توافق بين البيئة الجزائرية و معايير المحاسبة الدولية، انطلاقا من النظام المحاسبي المالي الذي يساهم في تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المعايير الدولية ،نتيجة اعتماده على الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية رغم وجود بعض الفوارق التي يجب تداركها ،و هذا من أجل تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين و الخارجيين للمعلومة المالية.فهي دراسة محاسبية محضى.

- **عزة الأزهر**"عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد-

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ،جامعة البليدة،ماي 2009.

انطلقت هذه الدراسة من التساؤل حول هل عرض و مراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية،فقد قام الباحث بتحليل المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة و المراجعة ،و كذلك إلى معايير المحاسبة الدولية وكذلك مراجعة القوائم المالية المعدة وفق هذه الأخيرة وفق معايير المراجعة الدولية مع تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي،و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية تكون معبرة و أكثر وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة و صادقة و مطابقة للقوائم المالية الدولية ،و هذه القوائم يتم مراجعتها طبقا لمعايير دولية للمراجعة.فهي الدراسة كذلك رأت انه تدقيق القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية يكون من خلال معايير التدقيق الدولية.

- **بن عيسى رقيق**"التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية و معايير التقارير المالية الدوليةIAS/IFRS- دراسة مقارنة:حالة الجزائر-.

مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص مالية و محاسبة،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة المدية،2010/2009.

حيث انطلق الباحث من إشكالية مدى مواءمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير المحاسبية و معايير التقارير المالية الدولية ،بحيث تطرق إلى كافة المفاهيم التي تتعلق بالتدقيق المحاسبي و كذلك إلى النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،و عالج الجزء الخاص بالتدقيق في ظل معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي من خلال التطرق إلى معايير التدقيق الدولية، من خلال تحليلها و مقارنتها بالنظام المسير لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر و قد خلصت الدراسة إلى أن إعداد نظام محاسبي مالي حسب المرجع الدولي تحقق ممهدا بذلك الطريق لتحضير نظام للتدقيق ليتوافق هو الآخر مع المرجع الدولي،فالباحث كان يرى أن إصلاح التدقيق في الجزائر سوف يكون من خلال تبني معايير التدقيق الدولية و التي من شأنها أن تحقق إضافات جوهرية لمهنة التدقيق في الجزائر.

- **كمال زواق** "المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد"

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر 3،2010/2009.

انطلقت هذه الدراسة من إشكالية مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية ،معاييرها و نماذج تقاريرها بالخيار الجزائري القاضي بتبني النظام المحاسبي المالي، فقد تطرق الباحث إلى المعالم النظرية و الفكرية للمراجعة ،و كذلك إبراز التوافق الدولي في ميدان معايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى تشخيص أهم مخاطر المراجعة مع شرح لمفهوم فجوة التوقعات ،و كذا تسليط الضوء على واقع الممارسة المهنية للمراجعة السائد في الإقتصاد الجزائري ثم تحليل للشطر الرديف المتعلق بالنظام المحاسبي المالي و لتعزيز التصورات تم اللجوء إلى طريقة الاستبيان لمعرفة وجهات نظر أفراد العينة من مهنيين و أكاديميين، و التي أظهرت نتائجها تأييد و دعم للخيار الجزائري بتبني النظام المحاسبي المالي ،و في الجهة المقابلة رفض لطبيعة المسار المهني السائد في بيئة المراجعة مع ضرورة وجود إصلاح حقيقي و عقلاني للاختلالات الحاصلة في التنظيم المهني، و قد خلصت الدراسة إلى ضرورة تبني معايير دولية للمراجعة على إثر تبني معايير دولية للمحاسبة ،مع إمكانية إجراء توحيد دولي لنماذج تقارير المراجعة الخارجية.فرغم أهمية الدراسة فهي

كذلك كانت ترى أن مستقبل إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر يتحقق من خلال تبني معايير التدقيق الدولية نظرا لأهميتها و ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية.

- **مازون محمد أمين**"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر3،2011/2010.

انطلق الباحث من إشكالية مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين مخرجات التدقيق و إعطاء الثقة و الضمان لمستخدمي القوائم المالية و مدى إمكانية انتهاجها في الجزائر.حيث تناول الباحث الجانب النظري للتدقيق المحاسبي و البعد الدولي له،بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية و محتواها و مردودية العمل بها على مختلف العوامل ذات العلاقة، مع إسقاط كل هذه الجوانب على حالة الجزائر وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق في الجزائر لم يتطور مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجاتها الملحة لها في عديد الجوانب،فهو رأى أن مهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعلها أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية و تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين مما يجعل مستوى المهنة أقل مقارنة بالدول المتقدمة مهنيا، مما يحتم على الجزائر أن تواكب التطور الدولي حتى تكون مهنة التدقيق قادرة على أداء الدور المنوط بها و خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر،فالباحث يرى أن تطبيق معايير التدقيق الدولية هي الحل المستقبلي لرفع و تحسين مستوى أداء المهنة في الجزائر.

- Lekhder Khalef "Les normes internationales de comptabilité (IAS-IFRS) et leur application en Algérie-Cas du système comptable et financier algérien (SCF)".

أطروحة دكتوره في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر،2013.

عالج الباحث من خلالها التطورات المحاسبية للنماذج المحاسبية المطبقة في البيئة الإقتصادية الجزائرية قبل و بعد الإستقلال،كما تطرق الباحث إلى تحليل أسباب اعتماد المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975،مبينا مزايا و عيوب هذا النموذج،ثم تطرق إلى النظام المحاسبي المالي كنموذج ثالث تم اعتماده من خلال القانون الصادر سنة 2007،

مع تحديد التقارب بين النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية قد خلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يتقارب بشكل كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.فقد ركزت الدراسة على تطور الأنظمة المحاسبية المعتمدة في الجزائر و بالتالي فهي دراسة محاسبية محظى.

- **مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:**

من خلال تمعننا في الدراسات السابقة و التي تناولت دراستنا بعض الجوانب منها، و لا يمكن أن ننكر بأننا استفدنا من نتائجها ،و التي تناولت في معظمها موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ، أي مواضيع محاسبية محضى، أما المواضيع الأخرى و التي ربطت بين تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية من أجل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر و ما يتطلبه من ضرورة إصلاح مهنة التدقيق بما يتوافق و الإصلاح المحاسبي الجديد، فكلها رأت أن الحل الأمثل لإصلاح مهنة التدقيق هو تبني معايير التدقيق الدولية و كل هذه الدراسات كانت قبل سنة 2011 ،غير أن ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها أكدت على أن عملية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر تجسدت من خلال إصدار القانون (10- 01) و الذي يتوافق و النظام المحاسبي المالي، و انعكاس و تأثير هذا الإصلاح الذي شمل المهنتين على فعالية التدقيق في الجزائر من خلال تسليط الضوء على عينة من المؤسسات الإقتصادية المحلية و الأجنبية التي تنشط بالجزائر بأنواعها و أحجامها المختلفة، بالإضافة إلى عينة من مدققي الحسابات.

- **أدوات البحث:**

أثناء قيامنا بانجاز هذا البحث قمنا باستعمال الأدوات الآتية:

1. اعتماد عدة مراجع من كتب،مجلات،منتديات و ملتقيات وطنية و دولية و كانت هذه المراجع باللغة العربية،الفرنسية و الانجليزية.
2. الاستعانة بالقوانين و المراسيم نظرا لان إصلاح المهنتين تجسد من خلال إصدار مجموعة من القوانين و المراسيم التنفيذية المتتالية.
3. الاستعانة بشبكة الانترنت.
4. الاتصال بالأساتذة الجامعيين المتخصصين في المجال و كذلك بالمهنيين من أجل الاستشارة و طلب التوجيه.

- **هيكل الدراسة:**

من أجل معالجة بحثنا و بناءا على الفرضيات التي قدمناها،ارتأينا تقسيم البحث إلى أربعة فصول مترابطة ،ثلاثة الأولى منها نظرية و الرابع تطبيقي،في مستهل البحث تناولنا في المقدمة مختلف الجوانب المنهجية للدراسة،

بالنسبة **للفصل الأول** فقد تناول دراسة المعايير المالية و المحاسبية الدولية و أهمية المعلومة المالية ،أين تم التطرق بالتفصيل إلى ظهور و تطور المعايير المالية و المحاسبية الدولية و أهميتها ،مرورا بإصلاح الجزائر لنظامها المحاسبي من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،مع التركيز على دور هذه الأخير في تدعيم و تحسين نوعية المعلومات المالية،

و في **الفصل الثاني** تعرفنا على الجوانب النظرية للتدقيق و دوره في تأكيد جودة المعلومة المالية ،من خلال التطرق إلى ماهية التدقيق و كذا المعايير و الإجراءات و الفروض التي ترتكز عليها عملية التدقيق ،بالإضافة إلى التعرف على المدقق و أنواعه و كذا أهمية أدلة الإثبات في التدقيق،

أما فيما يخص **الفصل الثالث** فقد عرجنا فيه على فعالية التدقيق في ظل عولمة المحاسبة و المتغيرات الدولية ،من خلال التطرق إلى معايير التدقيق الدولية و علاقتها بمعايير المحاسبة الدولية ،و كذا أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنتي المحاسبة و التدقيق،لنركز في الأخير على التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية في الجزائر،

أما الفصل الأخير و هو **الفصل الرابع** فتضمن مدى انعكاس و تأثير الإصلاح المحاسبي و مختلف المتغيرات الدولية على فعالية التدقيق،و ذلك من خلال دراسة عينة من المؤسسات و مدققي الحسابات،و تم التطرق فيه بداية من مراحل إعداد الاستبيان إلى منهجية الدراسة الميدانية ،ليختتم الفصل بعرض تحليل البيانات و اختبار فرضيات الدراسة.

هذا و قد انهينا بحثنا بخاتمة استعرضنا فيها نتائج البحث،و اختبار الفرضيات و تقديم الإقتراحات التي نعتقد أنها ستساهم في إثراء موضوع واقع و فعالية التدقيق في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مع وضع آفاق البحث المستقبلية .

- **صعوبات البحث:**

تتمحور أهم الصعوبات التي واجهتنا في بحثنا فيما يلي:

- ثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية و مدققي الحسابات بشكل عام ،و بالخصوص المؤسسات الأجنبية و المتعددة الجنسيات،بحكم طابع السرية التامة الذي تتعامل به هذه الأخيرة من المؤسسات،و من جهة أخرى صعوبة الوصول إليها من الناحية المكانية كونها تنشط بالمناطق الصناعية الكبرى على مستوى الوطن.
- واجهنا صعوبات كبيرة في مقابلة مسؤولي المالية و المحاسبة و مدققي الحسابات كونهم أكثر انشغالا ،و تكليفهم بمهمات كثيرة خارج مؤسستهم بالنسبة لمسؤولي المالية و المحاسبة و خصوصا في فترة إعداد القوائم المالية، و عدم تواجدهم بمكاتبهم بالنسبة لمدققي الحسابات،كون هذه الدراسة امتدت من بداية سبتمبر 2014 إلى غاية أواخر شهر جوان 2015 و هي فترة تتم فيها الكثير من الأعمال.

الفصل الأول:

المعايير المالية و المحاسبية الدولية و أهمية المعلومة المالية

تمهيد الفصل الأول:

لقد شهد العالم خلال العقود الأخيرة تطورات اقتصادية متلاحقة كان لها انعكاسات واضحة على بيئة الأعمال و التنظيمات الإقتصادية التي تضمنتها ،فامتدت نشاطات بعض الوحدات الاقتصادية لتتجاوز الحدود الإقليمية و انتشرت فروعها في مختلف أنحاء العالم ،و ظهرت تكتلات اقتصادية عملاقة و تزايد الاهتمام بالاستثمار الأجنبي خاصة في الدول النامية.الأمر الذي أدى إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة،و على هذا الأساس أصبح من الضروري العمل على توحيد الجهود و تنسيقها بغية الوصول إلى التوحيد المحاسبي العالمي، و ذلك من أجل توحيد اللغة المحاسبية من خلال تبني مفاهيم و مصطلحات و تعاريف واحدة ،و توحيد المبادئ و طرق العمل و إعداد المعلومات و الإفصاح عنها و توحيد أشكال القوائم المالية . الأمر الذي أدى إلى ظهور المعايير المالية و المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) و التي تهدف إلى تنظيم الممارسات المحاسبية بشكل عقلاني.

أخذت المعايير مكانا لها في العديد من دول العالم ،و بدورها الجزائر لم تكن في منأى عن هذه التطورات الناتجة عن العولمة ،و خاصة أنها تسعى إلى مواكبة الإقتصاد العالمي و جذب الإستثمارات الأجنبية منذ تبنيها الإقتصاد الرأسمالي في نهاية الثمانيات من القرن الماضي،مما توجب عليها أن تتفاعل مع البيئة الدولية بالقيام بالعديد من الإصلاحات و التي مست العديد من الجوانب و من أهمها إصلاح النظام المحاسبي باستبدال المخطط الوطني المحاسبي الذي وضع حسب معايير الإقتصاد المخطط و لتلبية الحاجيات المحاسبة الوطنية بالنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المالية و المحاسبية الدولية،و ذلك من أجل تمكين مختلف الأطراف من داخل و خارج الجزائر من الحصول على المعلومات المالية.

فالمعايير المالية و المحاسبية الدولية منحت أهمية بالغة للمعلومات المالية ،باعتبار أن المعلومات المالية وسيلة أساسية للاتصال المالي بين المؤسسة و مختلف الأطراف،و فعالية هذا الاتصال مرتبطة بنوعية المعلومات المالية المعلن عنها من قبل المؤسسات،و في ظل زيادة الطلب على المعلومات المالية تواصلت جهود الهيئات الدولية للمحاسبة إلى وضع معايير و مبادئ كفيلة بضمان الجودة العالية للمعلومات،و ذلك من خلال صياغة الخصائص النوعية للمعلومات المتميزة و تبني المبادئ المحاسبية لتحقيق ذلك.

I-1ماهية المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

تعتبر المحاسبة وسيلة اتصال أساسية،تختلف أساليبها و طرق تطبيقها من بلد لآخر،فهذا الاختلاف الذي ميز الأنظمة المحاسبية بين دول العالم أدى إلى عدم قدرة مستخدمي المعلومات المالية على اتخاذ قرارات تعتمد على معايير موحدة خصوصا في إطار التوسع و التطور و التبادل التجاري بين مختلف دول العالم،الأمر الذي دفع الكثير من المنظمات الدولية و الهيئات المهنية لتكثيف جهودهم لإرساء أسس دولية لمهنة المحاسبة ،أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية،و التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل وضع حدود للاختلافات و ايجاد ممارسة محاسبية تحظى بالقبول الدولي.

I-1-1ظهور و تطور المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

1- مداخل إصدار المعايير المحاسبية:

تتطلب مهنة المحاسبة كغيرها من المهن تنظيم و ضبط من خلال وضع مجموعة من الإجراءات و القواعد و القوانين بما يوجب الالتزام باحترامها و تطبيقها،و لذلك نجد أن كل دولة تسعى إلى تنظيم مهنة المحاسبة بما يتلاءم مع بيئتها الاقتصادية ،و بما يضمن لها تحقيق الحد الأقصى من الفوائد ،و يسمح لها بضبط أعمالها و أنشطتها الإقتصادية.

و لقد عملت كل دولة بوضع تنظيم محاسبي يوضح الإطار العام لممارساتها المحاسبية، يتضمن مجموعة من الضوابط و الحلول للمشكلات المحاسبية ،الأمر الذي أدى إلى وجود اختلافات في التصرفات و التعليمات و القواعد و الأسس و القوانين بين الدول و المرتبطة بمعالجة البيات المحاسبية و عرض القوائم المالية ،و التي تؤدي بدورها إلى عدم إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية المعدة وفق مبادئ و أسس مختلفة،و كذلك عدم إمكانية قراءة المعلومات المالية التي تعد في دولة معينة استنادا إلى أسس خاصة بها بذات درجة الفهم للمعلومات المعدة في دولة أخرى.

و لذلك فالمداخل أو الجهات التي كانت تعمل على إصدار المعايير المحاسبية تختلف من دولة إلى أخرى و هذا حسب درجة الطلب على المعلومات و حسب تنظيم مهنة المحاسبة في حد ذاتها.

و من بين أهم مداخل إصدار المعايير المحاسبية ما يلي:

1-المدخل المهني الخاص (المدخل الذاتي):

بناءا على هذا المدخل تقوم المنظمات المهنية المختصة و الممارسين لمهنة المحاسبة بوضع و تطوير المبادئ و الإجراءات المحاسبية بشكل مستقل عن توجيهات و تدخل القانون و الحكومة.[1]

و نقصد بالجهات المهنية المحاسبين الذين يمارسون المهنة بشكل حر، على الرغم أنهم لا يمثلون إلا جزء فقط من مهنة المحاسبة.فالمعايير المحاسبية توضح بشكل مستقل بواسطة خبراء المحاسبة المهنيين مع ترك مرونة كبيرة في الإختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق و الإجراءات لنفس الأحداث الإقتصادية.[2]

يتميز هذا المدخل في إصدار القوانين بدرجة عالية من المرونة مع سرعة مناسبة في التعديل لمواكبة التطورات المتغيرة ،لان هناك متخصصين يتعاملون مع القضايا و المشاكل الحالية.[3] و يتواجد هذا المدخل بشكل عام في الدول ذات التوجهات الفردية و النظام الاقتصادي الحر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، كندا،...[4]

فهذا المدخل عبارة عن مجموعة من الأعراف و العادات و التقاليد التي يتم ترسيخها من قبل جهات مهنية خاصة، تقوم بدراستها و إعادة صياغتها لتمثل قواعد و أسس و مبادئ و معايير يتم العمل بموجبها في مهنة المحاسبة، و أدى ذلك دور أكبر للبلدان التي اتبعت هذا المدخل في نشوء و تطور النظرية المحاسبية.لان هذا المدخل أعطى للمؤسسة حرية تحديث إجراءاتها المحاسبية من أجل مسايرة التطورات الإقتصادية الحاصلة .

و من أهم الانتقادات التي عرفها هذا المدخل هي انه تقوم جهات غير حكومية بوضع و متابعة تنفيذ اللوائح و التشريعات المحاسبية ،غير أن أهم عنصر للتنفيذ هو حجة الإلزام القانوني،و مدخل التنظيم الذاتي يشمل ضعف

[1] محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية"،الطبعة الأولى ،ايتراك للنشر و التوزيع،القاهرة،2005،ص66.

[2] Eve CHIAPELLO et Autre, "les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier", la decouverte, paris, France, 2005.p 33

[3] نبيه بن عبد الرحمن الجبر ،محمد علاء الدين عبد المنعم،"المحاسبة الدولية"،الجمعية السعودية للمحاسبة ،1998،ص 28.

[4] Hervé PUTEAUX ,US GAAP,"comprendre et utiliser les états financiers américains",Comundi,paris,oct-2004,p 108.

كبير في هذا الجانب.[1] و غالبا ما يلاحظ في هذا المدخل تضارب في مصالح و احتياجات المستخدمين للقوائم المالية ،حيث يحاول كل طرف التأثير على المعايير لتعكس احتياجاته من المعلومات .

2-مدخل التشريع الحكومي المكتوب(المدخل القانوني، المدخل السياسي):

تعتبر المبادئ و المعايير المحاسبية في هذا المدخل جزءا من الإطار القانوني للدولة و ما تضمه من أجهزة تشريعية و تنفيذية و قضائية ،و تستطيع الدولة تولي عملية التنظيم المحاسبي حيث يتوفر الجهاز التشريعي و التنفيذي على السلطة الكافية لوضع و تنفيذ القواعد المحاسبية، و يسهر الجهاز القضائي على تطبيقها و الموافقة عليها. [2]

فهذا المدخل يعتمد على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية ،و يتأثر التشريع في هذه الحالة بالاعتبارات السياسية ،و عادة ما يركز القانون على العموميات ،و ليس على المفردات أو المكونات ،كما يعتبر هذا المدخل في إصدار المعايير المحاسبية أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة لأنه يتسم بالبطء ،في حين ينبغي أن تكون المعايير المحاسبية مواكبة لدرجة التغيرات التي قد يعرفها الإقتصاد، و التي من خلالها يتطلب تغيير القوانين و التشريعات بشكل دائم و مستمر.[3]

و لذلك فالمحاسبة في إطار هذا المدخل تعد ذات صفة قانونية ،و تحدد بشكل كبير و مفصل في توجهاتها و ممارساتها ،و من ثم تكون الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا حيث يسمح هذا النظام بمعالجة محاسبة واحدة لأي نوع من العمليات،و يسود هذا المدخل في الدول التي تساهم فيها المؤسسات بشكل كبير في إعداد بيانات الاقتصاد الكلي ،كما لا تعتمد المؤسسات في تمويلها على أسواق رأس المال إلا قليلا مثل فرنسا و ألمانيا،...

و من المميزات الرئيسية للنظام المحاسبي تحت مدخل التنظيم القانوني هو توحيد طرق عرض و معالجة العمليات المحاسبية، بالتركيز على استخدام أفضل البدائل بشكل موحد مع الثبات في التصنيف و المصطلحات و القياس و ذلك لخدمة احتياجات المستفيدين على حد السواء.[4]

[1] محمد المبروك أبو زيد،مرجع سبق ذكره،ص 68.

[2] Eve CHIAPELLO et Autre, op cit,p 32.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات"،الطبعة الأولى الدار الجامعية،الإسكندرية مصر، 2004، ص 374.

[4] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 73.

و تخضع الممارسات المحاسبية في ظل هذا المدخل لنصوص القانون التجاري و القوانين الضريبية مع تركيز كبير على مسك الدفاتر بطريقة منتظمة، و تمنح الدولة سلطة مراجعة و متابعة الممارسات المحاسبية إلى لجنة حكومية دائمة.

كما انه عملية إصدار المعايير المحاسبية عن طريق التشريعات أو المراسيم ينتقد لأنها عملية بطيئة و بالتالي فان تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا جدا ،كذلك جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر و هذا مع الأسف مستحيل بسبب عدم مرونة التشريع.

3-المدخل المختلط بين القطاع العام و الخاص:

حسب هذا المدخل يتم إصدار المعايير المحاسبية من طرف جهات تابعة للقطاع الخاص،و تلتزم الحكومة بتطبيق ما يصدر من توجيهات.[1]

فالمنظمات الخاصة التي تقوم بإصدار هذه القوانين و المعايير المحاسبية تعمل كمنظمة عامة تلتزم الحكومة بدعمها و بالالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

4-المدخل المختلط:

طبقا لهذا المدخل فالذي يقوم بإصدار القوانين و المعايير المحاسبية هو خليط من القطاع العام و القطاع الخاص و مجموعات حكومية و غيرها، و لهذا فكل من يشترك في هذا الخليط من المنظمات و المجموعات يشترك في إصدار هذه القوانين و يلتزم بها.فمثلا اليابان :تقوم الحكومة بتكوين مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات و الصناعة و الحكومة و المحاسبين القانونيين.[2]

و لقد عملت كل دولة على تبني مدخل التنظيم المحاسبي الذي يتلاءم و خصوصياتها التاريخية و الاجتماعية و الإقتصادية و القانونية. و نظرا للاختلافات الطبيعية في المبادئ و المعايير و القواعد و الإجراءات المحاسبية و كذا في الجهات التي تصدر هذه المبادئ ،فالمعايير كانت تؤدي إلى نتائج مختلفة و أحيانا متعارضة ،لذلك فقد أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق الدولي المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة و التماثل و من هنا ظهرت فكرة المعايير المحاسبية الدولية.

[1] Robert OBERT, "pratique des normes IAS/IFRS",4 ieme édition, Dunod, Paris, 2008,p 32.

[2] نبيه بن عبد الرحمن الجبر،مرجع سبق ذكره،ص 29.

2- التطور التاريخي للمعايير المحاسبية و المالية الدولية:

بدأ المحاسبون منذ زمن في التوحيد و التوفيق بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات في تعاملاتها مع منشآت أخرى في دول أخرى في عرض قوائمها المالية، و عموما ترجع فكرة التوفيق إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 م في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية.[1] حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ و الممارسات المحاسبية للدول الكبرى،و في أوت 1966 م طرح لورد ينسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين القانونيين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين في انجلترا،و في جانفي 1967 م أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) و المعهد الدولي للمحاسبين القانونيين (CICA) و طبعا (ICAEW) عن تأسيس مجموعة الدراسات، مع تعيين روبرت تروبلاد رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رئيسا لها،و استمر نشاط المجموعة عشر سنوات و حلت سنة 1977 م، و أثناء نشاطها نشرت عشرون وثيقة على شكل دراسات مقارنة،سميت الآراء المذكورة فيها بالاستنتاجات.[2]

و بذلك فان محاولات وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي قد ظهرت مع بدايات القرن الحالي،و فيما يلي أهم المؤتمرات الدولية التي دعت إلى التوافق الدولي في مجال المحاسبة و وضع معايير على المستوى الدولي:[3]

- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:عقد في عام 1904 م في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 م ،و قد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضوا ،أما عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين و بلغ 360 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية،و سبعة من كندا و اثنان من انجلترا و واحد من هولندة،و قد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني :عقد في عام 1926 م بأمستردام و حضره مندوبون من كل دول أوربا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية ،كندا و أمريكا اللاتينية و كانت نسبة المشاركين من الدولة المضيفة هولندة كبيرة جدا.

[1] أمين السيد أحمد لطفي،"المحاسبة الدولية ييشركات المتعددة الجنسيات"،مرجع سبق ذكره،ص 429.

[2] طارق عبد العال حماد،"دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2006،ص 19.

[3] حسين القاضي و مأمون حمدان ،"المحاسبة الدولية و معاييرها "،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان،الاردن ،2008،ص 104.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث:عقد في عام 1929 م في نيويورك، حيث قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية و هي:

- الإستهلاك و المستثمر.
- الإستهلاك و إعادة التقييم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع:عقد عام 1933 م بلندن،و قد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها ،بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج،و قد بلغ عدد الدول التي شاركت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا و نيوزيلندة و بعض الدول الإفريقية.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس:عقد عام 1938 م في برلين، و قد بلغ عدد المشاركين فيه 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم و نسبة كبيرة من ألمانيا التي استضافت المؤتمر.

- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس:عقد عام 1952 م بلندن بعد ان كانت الحرب العالمية الثانية قد وضعت أوزارها ،حيث سجل هذا المؤتمر حضور 2510 عضو من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 1986 من دول الكومنولث و الباقي من 22 دولة أخرى.

- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع:عقد عام 1957 م بأمستردام،فيه حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر و آخر بخمس سنوات ،و بقيت على هذا النحو حتى يومنا هذا،و قد شارك فيه 104 منظمة محاسبية من 40 دولة و حضره 1650 زائر من الخارج و 1200 عضو من البلد المضيف هولندة.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: عقد عام 1962 م في نيويورك و حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية و 2010 من دول أخرى و شاركت فيه 83 منظمة دولية و قد قدم فيه 45 بحثا.

- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع:عقد عام 1967 بباريس.

- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر عقد عام 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر:عقد عام 1977 م بألمانيا الإتحادية حضره مندوبون عن أكثر من 100 دولة من دول العالم.

-المؤتمر المحاسبي الثاني عشر:عقد عام 1982 م بالمكسيك .

- المؤتمر المحاسبي الثالث عشر :عقد عام 1987 م في طوكيو.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر:عقد عام 1992 م في الولايات المتحدة ،درس دور المحاسبين في اقتصاد شامل ،شارك فيه 106 هيئات محاسبية من 78 دولة و حضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم،و لم تغب المشاركة العربية التي تمثلت في وفود من لبنان،سورية،الكويت،مصر،و السعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC، حيث استضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA و جمعية المحاسبين الإداريين IMA و جمعية المراجعين الداخليين IIA.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر:عقد عام1997 م في المكسيك.

-المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر:عقد عام 2002 م في هونغ كونغ،حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

-المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر:عقد عام 2006 م في اسطنبول.وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي, ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم, واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

و قد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية :من مساهمين،مستثمرين،دائنين،نقابات،اتحادات تجارية،منظمات دولية،جمعيات حكومية و أجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير،و أهم هذه المنظمات:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.
- الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC .
- لجنة ممارسة التدقيق الدوليIAPC.

و لقد تظافرت جهود هذه المنظمات فأثمرت في البدء في معايير محاسبية وطنية متماثلة حددت مضامين المصطلحات و المفاهيم المحاسبية و كذلك القوائم المالية الدورية ذات الغرض العام (الميزانية العمومية و قائمة

الدخل و قائمة التدفقات النقدية و قائمة تغيرات حقوق المساهمين) و أشكال عرضها و الحد الأدنى من الإفصاح المحاسبي اللازم ،و تبعها بعد ذلك في خطوة تالية وضع و إعادة صياغة المعايير المحاسبية الدولية استنادا إلى سياسة التحسين المستمر،وفق إستراتيجية علمية تستند في إطارها النظري على ما اتفقت عليه المنظمات الوطنية الدولية السابقة الذكر لغرض تحقيق تقدم معرفي في علم المحاسبة،و هو ما يمثل الأساس في تطوير المعايير المحاسبية الدولية.

و قد تم إصدار أول معيار محاسبي للجنة معايير المحاسبة الدولية في جويلية 1975 و تم إلغاؤه سنة 1998 و استبداله بمعيار القوائم المالية.و عليه يمكن القول أنه لا توجد فترة محددة لإصدار المعايير المحاسبية الدولية،بل يتم إصدارها على حسب الحاجة و المشاكل المحاسبية المطروحة،فإعداد المعايير يتم بعد الدراسات و المناقشات و التعليقات و الاقتراحات ،ثم المراجعة و الاعتماد،ليتم بعدها بدء تطبيق المعيار المحاسبي ،كما يمكن إلغاء أو تعديل أي معيار و ذلك حسب الضرورة و العوامل المؤثرة على بيئة المحاسبة.

I-1-2 مفهوم و أهمية المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية:

يرجع أصل كلمة معيار (Norme) إلى (Norma) باللغة اللاتينية و التي تعني بمفهومها الأصلي،أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة و تسمح بالقياس الهندسي(الكوس – Equerre).أما اصطلاحا فلقد ترادف استعمال هذه الكلمة (Norma) مع مفهوم القاعدة (Règle)،النموذج أو المثال. [1]

أما في اللغة العربية فالمعيار يعني النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته. [2]

[1] J BERGERET,"La personnalité normale et pathologique",2 ieme édition,dunod,paris,1985,p 14

[2] محمد المبروك أبو زيد،مرجع سبق ذكره،ص 58.

و يعرف المعيار حسب (ISO international standards organisation) على أنه وثيقة أعدت بإجماع،و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي استعمالات مشتركة و متكررة،قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.[1]

كما يعرف بأنه قاعدة أو مجموعة من قواعد تنظم الأداء السليم أو لقياس الأداء أو قياس طول أو حجم أو وزن شيء معين.[2]

و يعرف المعيار كذلك على أنه: كل قاعدة تم إرساءها من طرف سلطة مؤهلة أو عن طريق الإجماع.[3]

و يرى البعض أن مصطلح "المعيار" يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة أو المفروضة من طرف القانون و التي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين،كما يعتبره البعض الأخر كقاعدة متفق عليها بين الجميع و مقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما و تحديد مميزاته بدقة.فاستخدام الكيلوغرام كمعيار في قياس الوزن يسمح لنا من معرفة ما سنحصل عليه إذا قمنا بشراء سلعة يمكن قياسها بهذه الوحدة،و بحصولنا على آلة مصادق على مواصفاتها من طرف هيئة ما نكون قد تحصلنا على ضمان أن منتوج هذه الآلة سيكون موافق لمعايير هذه الهيئة.[4]

فالمعايير هي عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم و استلهام حكمتهم،و لكنها لا تلغي الحكمة أو الإجتهاد أبدا،كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما و تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة ،و تعتمد كإطار عام لتقييم نوعية و كفاءة العمل الفني و تحديد طبيعة و عمق المسؤولية المهنية.[5]

[1] Claude CHARON,"pourquoi des normes d'audit",in R.F.C ,N 326.paris.2000.p 05.

[2] فهمي صلاح الدين عبد الرحمن،"مقارنة المعايير المحاسبية الدولية:شرح،تحليل،نقد"،المكتبة الأنقلو المصرية،مصر،2000،ص 90.

[3] Fernand SYLVAINE,"Dectionnaire de la comptabilité et des disciplines conexes ICCA",repris par Bernard CHRISTOPHE ,Brève histoire du rapport environnentaux,in R.F.C. ,N 324,paris 7-8/2000,1982,p 61.

[4] Skinner .M ROSS , Milbum .J ALEX,Adaptation Française ,Nadi CHLALA ,Jaques FORTIN,"Normes Comptables(Analyse et Concepts)",2 ieme Edition,Québec,CANADA,2003,p 798.

[5] محمود السيد الناغي،"دراسات في نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية"،الطبعة الأولى،المكتبة العصرية،مصر،2002،ص 273.

و بذلك يمكن القول أن المعايير بصفة عامة هي عبارة عن مقاييس أو موازين مقبولة للحكم على الأشياء،يتم إعدادها بالإجماع و المصادقة عليها من قبل هيئة معترف بها،تعطى لاستعمالات مشتركة و متكررة،قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في مجال معين.

أما من الناحية المحاسبية، و بما أن المحاسبة تهدف إلى تحديد و قياس الأحداث المالية للمؤسسة و إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، و هي المعايير المحاسبية.[1] و لذلك فقد عرفت المعايير المحاسبية عدة تعريفات نذكر منها:

المعيار المحاسبي يقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين،و كذا توجيه و ترشيد الممارسات العملية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات.[2]

يمكن تعريف المعيار المحاسبي كذلك بأنه مجموعة قواعد و طرق لتحديد و قياس أعلى أداء محاسبي ممكن بهدف إعداد و عرض بيانات محاسبية صحيحة و عادلة يعتمد عليها.[3]

كما يرى ليتلتون (Littleton) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم و يستخدم كأداة للمقارنة.[4]

فالمعيار المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من المقاييس و الإرشادات المرجعية الوضعية و المحددة ،يستند إليها المحاسب في انجاز عمله من قياس ،إثبات و إفصاح عن المعلومات حول الأحداث الإقتصادية للمشروع.[5]

أما من الناحية الشكلية فالمعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ،ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.[6] و يقصد بالمعيار المحاسبي على انه بيان ،لأنه يمثل

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي،"المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية"،منشأة المعارف،الإسكندرية،مصر،2003،ص 12.

[2] حسين القاضي،"المحاسبة الدولية"،الدار العلمية الدولية للنشر،عمان،2000،ص 34.

[3] صلاح الدين عبد الرحمن فهمي ،مرجع سبق ذكره،ص 93.

[4] يوسف محمد جربوع،سالم عبد الله حلس،"المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية"،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،الأردن،2001،ص 34.

[5] محمد المبروك أبو زيد،مرجع سبق ذكره،ص 58.

[6] توفيق محمد شريف،"رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"،مجلة إدارة العامة،العدد الخامس،الرياض، سبتمبر 1987،ص 174.

الإطار الكتابي الذي تصدره هيئة أو جهاز إصدار المعايير في تاريخ معين،و يشمل هذا البيان أهداف المعيار و نطاق تطبيقه على قطاعات المجتمع المعنية به،و برقم متسلسل لكل فقرة من فقراته،كما يتضمن تاريخ بدأ سريان المعيار و الإفصاحات المتعلقة به و الملاحق الإيضاحية أو التفسيرية للنتائج التي انتهى إليها هذا البيان.

و بالتالي يمكن القول أن المعايير المحاسبية هي عبارة عن مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات أو طرق أو قواعد عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ،و قياس العمليات الاقتصادية و إيصال المعلومات الناتجة عن هذا القياس للمستفيدين منها.و تنتج هذه المعايير عن جهود المهنيين و الأكاديميين في شكل بيانات كتابية ،و على هذا الأساس فان طبيعة المعايير المحاسبية جاءت لخدمة المنتج المتمثل في المعلومة المالية و المحاسبية (شكلها،قياسها،عرضها) و مسار المعالجة الذي تنتج عنه هذه المعلومات ،و هذا لرفع كفاءة العمل المحاسبي و تقييمه في حدود دولة أو بلد معين.

و لكن اختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد أدت إلى اختلاف القواعد و الإجراءات و المعايير المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم ،هذه الاختلافات في الممارسات المحاسبية أدت أيضا إلى زيادة الضرورة و الحاجة إلى المعلومات لدى مستخدمي القوائم المالية.[1] و على هذا الأساس فكرت مختلف الدول في كيفية التوافق بين المعايير المعمول بها محليا و المعايير الدولية ،و هذا من أجل الابتعاد عن الممارسات المحاسبية المتباينة و إيجاد توافق على المستوى الدولي، و هذا من أجل الحصول على قوائم مالية قابلة للمقارنة ،و تتضمن معلومات تتميز بالثبات و الموثوقية و تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة لمستخدميها لان المعلومات المالية المتحصل عليها من الأنظمة المحاسبية المحلية أصبحت تشكل عائق، فهي لم تعد كافية للإجابة عن تساؤلات المستعملين و هذا نظرا لعدة عوامل و تأثيرات.و على هذا الأساس ظهرت و تطورت المعايير المحاسبية الدولية.

فظهور الحاجة إلى وجود معايير محاسبية معمول بها على المستوى الدولي في إعداد التقارير المالية ،يرجع إلى تأثيرات العولمة على الاقتصاد العالمي من خلال تدويل المال و الأعمال ليتماشى مع الاستراتيجيات التي تتبعها معظم الدول في استقطاب الاستثمارات الخارجية من خلال توحيد القواعد و المبادئ المستعملة في المحاسبة ،و لهذا ظهرت فكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال وضع مجموعة من المعايير الدولية المحاسبية و التي تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي.

[1] Marc GERRETSEN et Françoise GINTRAK,"Normes IAS/IFRS, application aux états financiers", bordeaux, édition , Dunod,p 32.

فالمعايير المحاسبية الدولية جاءت بقواعد و أسس تضبط الأعمال و التصرفات و الإجراءات المحاسبية و تضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية،و لبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.[1]

و بذلك فالمعيار المحاسبي الدولي هو عبارة عن بيان إداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية و هي هيئة المعايير المحاسبية الدولية ،و يتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الإقتصادية و نتائج أعمالها،و بموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس و العرض أو كيفية التصرف و المعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال و عرض المركز المالي لتلك الوحدة.[2]

فالمعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى تحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية،كما ساعدت هذه المعايير على إلغاء مختلف الحواجز البينية،و قد أجبرت هذه المعايير المؤسسات على تعديل كشوفاتها المالية بما يتلاءم و يتوافق مع متطلبات المحيط الدولي.ففي الوقت الحالي تتميز المؤسسات التي تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية بقدرتها على تحقيق العديد من المزايا و الفرص على المستوى الدولي و خاصة في ظل الانفتاح الإقتصادي و نمو التجارة العالمية.و بالتالي فالمعايير المحاسبية الدولية أصبحت ضرورة و حتمية فرضتها الظروف نظرا لأهميتها و خاصة في ظل التنافس العالمي على اجتذاب رؤوس الأموال المحدودة نوعا ما في الوقت الذي ألغيت فيه الحدود الجغرافية،و على هذا الأساس تخلت معظم الدول في العالم عن تطبيق معاييرها المحاسبية المحلية و اتجهت إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية و هذا من أجل الوصول إلى عالم يطبق معايير محاسبية متماثلة في الأمور و الأنشطة المحاسبية كافة، و منه توحيد قاعدة المقارنة بين المعلومات من قبل المستخدمين من خلال توحيد اللغة المحاسبية.

2- خصائص المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

من أهم **الخصائص** التي تتميز بها المعايير المحاسبية الدولية ما يلي:

- إدخال مفهوم القيمة العادلة من أجل تقييم الوضع الحقيقي للمؤسسة، و إدخال مفهوم القيمة الحالية أو الاستحداث لمعرفة مدى تأثير الزمن على قيمة الأصول و الخصوم.

[1] خالد جمال الجعارات،"معايير التقارير المالية الدولية 2007"،الطبعة الأولى،إثراء للنشر و التوزيع،اعمان،الأردن،2008،ص 29.

[2] محمد ياسين غادر، "دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد رقم 25، 2004، ص 04.

- قدرتها على تحقيق الإجماع،خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة و إعداد المعايير،لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.[1]

- إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الإقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني.[2]

- غير إلزامية،لأنها لا تكسب الصفة القانونية أو التنظيمية وخصوصا في ظل استقلالية المحاسبة عن البيئة القانونية و الجبائية.

- تتميز بالمرونة،لان إصدارها يعد عملية مستمرة و قابلة للتجديد و الإضافة و هذا بسبب عدم ثبات الظروف البيئية و تغيرها من وقت لآخر و من مكان لآخر، و لهذا فهي تتغير من أجل تقديم حلول ترضي مختلف مستعمليها.

- قابلة للتطبيق العملي من خلال التوفيق بين متطلبات الفكر و متطلبات التطبيق،لان المحاسبة علم تطبيقي و ليس فقط مجرد ايطار نظري.

- تعالج كل العمليات المحاسبية ،بحيث لا تقدم المعايير المحاسبية معالجة محاسبية واحدة بل تقدم عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد ،و يعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح المحاسبي عن المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها.فهي معايير مكتملة تتوافق مع التطورات و التغيرات الإقتصادية المستمرة.

- تتميز بالقبول الدولي و معترف بها عالميا بين المحاسبين، لأن عند إعدادها لا يتم التحيز لمصلحة أو لهدف طرف معين، بل من خلال التوفيق بين التباين و الاختلاف و التناقضات التي ميزت الممارسات المحاسبية و هذا من أجل توحيد الفكر و التطبيق المحاسبي وصولا إلى الموضوعية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة.

[1] مداني بن بلغيث،"أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر"،أطروحة لنيل شهادة الدكتوره في العلوم الإقتصادية.،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2004،ص 134.

[2] Stéphan BRUN," L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS", Gualino éditeur, paris, 2004, P 37.

- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.[1]
- تفضيل المعايير المحاسبية الدولية مصلحة المستثمرين و المساهمين و الدائنين في المؤسسة.

3- أسباب ظهور و تطور المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

لقد أدى ظهور مفهوم عولمة الأسواق و خاصة المالية منها إلى البحث عن الآليات التي تسهل التعامل فيها،كما انه توجد **أسباب** أخرى دفعت الهيئات و المنظمات الدولية و الحكومية إلى العمل على إصدار و تطوير المعايير المالية و المحاسبية الدولية نذكر منها ما يلي:[2]

- التباين المختلف في الوسائل و الإجراءات المحاسبية في الدول يعتبر كأهم دافع لإصدار هذه المعايير.
- الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المحاسبية في تحقيق أكبر قدر من التناسق و التجانس في الطرق و الأساليب المحاسبية بين الدول المختلفة.
- ضخامة حجم التجارة الدولية و الإستثمار الدولي من خلال الشركات المتعددة الجنسيات ساهم في إيجاد معايير محاسبية للتعامل بها بين الدول.
- تزايد رغبة المستثمرين و الشركات و التكتلات الدولية في تطوير نظم المحاسبة بما يتوافق و التغيرات الدولية الحديثة.
- الاستخدام المتزايد للشركات متعددة الجنسيات لهذه المعايير الدولية و تخليها عن المعايير المحلية، الأمر الذي شجع على تطورها.
- تطور الأسواق و اندماج الشركات خاصة الأوربية أثر بشكل كبير على تنظيم المؤسسات،الأمر الذي يتطلب نشر معلومات محاسبية و قوائم مالية للكشف عن وضعيتها المالية ،مما أدى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية.

[1] يحي محمد أبو طالب ،"التقارير المالية الدولية و نظرية المحاسبة وفقا لاحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية"،شركة ناس للطباعة ،مصر،2006،ص 71.
[2] أمين السيد أحمد لطفي،"المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال"،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2005،ص 14.

4- أهمية المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

إن غياب المعايير المالية و المحاسبية الدولية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غامضة و غير مناسبة أو تؤدي إلى استعمال طرق متباينة و غير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة و يصعب فهمها من قبل مستخدميها الداخليين و الخارجيين،كما يؤدي غياب المعايير إلى اختلاف أسس معالجة العمليات و الأحداث،و منه تظهر أهمية المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تغطية الحاجات المختلفة لأصحاب الأعمال و المصالح سواء الداخليين أو الخارجيين،من خلال توفير المادة الأولية في اتخاذ القرارات و المتمثلة في المعلومة المتضمنة في القوائم المالية،و عليه يمكن تحديد **الأهمية** من وجود المعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية:

- توفر لغة محاسبية مشتركة تلقى قبولا وطنيا و دوليا ،لتوحيد المعالجات المحاسبية و استبعاد التناقضات القائمة في نطاق المحاسبة بين دول العالم،يجعل من المحاسبة وسيلة إخبارية تساعد في توفير معلومات محاسبية متسقة و مفهومة و ذات دلالة و قابلة للمقارنة و التداول من دولة إلى أخرى،و من ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات و الاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح في الوحدات الإقتصادية الدولية.[1]

- التزام المراجعين و المحاسبين على وجه الخصوص باستخدام المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تقليص الفروق في الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول.[2]

- تسمح هذه المعايير بتحديد و قياس الأحداث المالية للمؤسسة،و ذلك من خلال تحديد و استعمال الطرق المثلى الملائمة لقياس هذه الأحداث ،ليتم إيصال نتائج هذا القياس إلى مستعملي القوائم المالية.

- تسمح هذه المعايير بإعداد قوائم مالية قابلة للفهم و المقارنة سواءا على المستوى المحلي أو الدولي مما يؤدي إلى تعميق الثقة من طرف المتعاملين و المستعملين.

- تتميز القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير المحاسبية الدولية بالمصداقية و الجودة و القبول العام ،الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومة المالية التي تساعد في تقديم الواقع الإقتصادي عن تعاملات المؤسسة ،و تقدم صورة دقيقة عن المؤسسة في لحظة تقديم المعلومة عنها وفق نظرة اقتصادية و مالية و ليس وفق نظرة قانونية

[1] محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا و مشاكل محاسبية معاصرة"، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000،ص 155.
[2] أمين السيد أحمد لطفي،"المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال"،مرجع سبق ذكره،ص 21.

،مما يمكن مستخدمي القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة و في الأوقات اللازمة عند الاعتماد على المعلومات المعدة و فق هذه المعايير الملائمة.

- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تسهيل أعمال مصالح الضرائب من خلال تطبيق الأساليب الخاصة بالاعتراف بالنفقات و الإيرادات ،و منه تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دوليا.
- تسمح هذه المعايير بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات التي لها عدة فروع في دول مختلفة و بتطبيقات محاسبية متباينة، مما يساعدها بتوفير نظام معلومات متكامل يربط نشاط الشركة الأم بأنشطة الفروع التابعة لها.

I-1-3 الهيئات الرائدة في إصدار و تطوير المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

مع وجود العديد من الإختلافات و التباين في الممارسات المحاسبية بين الدول في ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة التي شهدها العالم، و نتيجة للطلب المستمر و المتزايد من قبل مستخدمي القوائم المالية ،تم عقد العديد من المؤتمرات (و التي تم ذكرها سابقا)بهدف وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي ،و قد أسفرت هذه المؤتمرات إلى تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير المحاسبية الدولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيقها ، و من أهم هذه المنظمات الدولية نجد:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية " International Accounting Standars Committee"(IASC):

ظهرت فكرة إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال مناقشة جرت بين محاسبين بريطانيين Doglas Morpeth et Henry Bensoفي المؤتمر الدولي العاشر و الذي غقد في سيدني بأستراليا في سبتمبر1972م،[1]حيث تم اقتراح إنشاء هيئة دولية قادرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية و الإختلاف بين المعايير المحاسبية التي تستخدمها الدول المتعددة و تكون هذه الهيئة مسؤولة عن تكوين و صياغة معايير المحاسبة الدولية،و تجسدت هذه الفكرة بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في 29 جوان 1973م كثمرة للاتفاقيات التي عقدت بين الجمعيات المحاسبية المهنية لعشر دول و هي:"أستراليا

[1] Dick WOLFGANG et Missonier-PIERA,"Comptabilité financiére en IFRS",Pearson éducation,paris,2006,p311.

،كندا،فرنسا،اليابان،المكسيك،هولندا،بريطانيا،ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية"[1]،مقر اللجنة هو العاصمة البريطانية لندن، حيث تشكل مجلس إدارة اللجنة من ممثلي هيئات المحاسبة لنفس الدول، و أول رئيس لها هو Sir Henry Benso حيث شغل هذا المنصب منذ إنشائها إلى غاية 1975، فهي هيئة خاصة مستقلة في عملها،[2] لا تتبع أي كيان مهني أو كيان من سلطته وضع معايير المحاسبة،كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أو مهنية أي تعليمات أو أوامر، تهدف هذه اللجنة إلى تحقيق الأهداف التالية:[3]

- إعداد و نشر معايير محاسبية مقبولة دوليا ،تكون ذات جودة عالية ،سهلة الفهم و قابلة للتطبيق على المستوى الدولي،بحيث تسمح بتطبيقها في إعداد و عرض القوائم المالية للمؤسسات،من توفير معلومات محاسبية و مالية قابلة للفهم ،شفافة و قابلة للمقارنة على الصعيد الدولي ،بالشكل الذي يسمح لمختلف الفاعلين في الأسواق المالية الدولية و مستعملو هذه المعلومات من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.
- ترقية استعمال و تعميم هذه المعايير على المستوى الدولي.
- العمل على توحيد القواعد المحاسبية و عرض القوائم المالية عبر العالم.

و يتم تمويل اللجنة من قبل أعضائها الذين يوفرون نصف التمويل اللازم ،أما النصف الأخر فيوفره IFAC و بعض مكاتب المحاسبة و التدقيق الكبرى و بعض الشركات المتعددة الجنسيات بالإضافة إلى إيرادات بيع منشورات اللجنة.[4] فلجنة معايير المحاسبة الدولية تمارس نشاطاتها من خلال إجراءات رسمية و تعتمد في إصداراتها على اللغة الإنجليزية.

[1] يوسف محمود جربوع ،سالم عبد الله حلس،مرجع سبق ذكره،ص106.

[2] Pascal DUMONTIER, Denis DUPRE,"Pilotage Bancaire(les normes IAS et la réglementation)",Revue banque édition,2005,p 21.

[3] Stéphan BRUN,Op cit,2004,p 23.

[4] Bernard RAFFOURNIER et Autre,"Comptabilité internationale ",Vuibert,paris,1997,p33.

و فيما يلي سوف نتطرق إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها عام 2001م،و سنقسم هذه الفترة إلى مرحلتين:

1- المرحلة الأولى:(من 1973م إلى 1992م)

تميزت هذه الفترة بتغييرات هيكلية واسعة و انضمام العديد من البلدان،مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:

- في سنة 1974م، انضم 6 أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر ب:بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزلندا، باكستان، زيمبابوي،[1] و قد تم تصنيف عضوية هذه الدول تحت تسمية عضوية مشاركة و ذلك تمييزا عن عضوية الدول المؤسسة للجنة.

- و في سنة 1975م صدر أول معيار محاسبي دولي الأول (IAS 1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية.و (IAS 2) تحت عنوان تقييم و عرض المخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية.[2] و قد لقيا هذان المعياران آنذاك استحسان جميع الأطراف.[3]

- في سنة 1976م،مول محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى ،مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك ،و هو ما يعد نقطة ايجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية.

- في سنة 1977م تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) و هي هيئة تضم هيئات المحاسبة و المراجعة للدول الأعضاء في اللجنة و الهيئات المهنية للدول المختلفة،و أسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني،و إصدار معايير المراجعة الدولية و رقابة الجودة،و مناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.كما أن في هذه السنة ألغيت العضوية المشاركة و أصبحت كل الدول أعضاء في اللجنة.

- في سنة 1980م :تمكنت اللجنة من اقناع الهيئات المنافسة لها في وضع المعايير على التخلي عن هذه المهمة أولا OCDE ثم ONU ،و منه استطاعت اللجنة التخلص من المنافسة الدولية.

[1] بوراس أحمد،كرماني هدى،"أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة و على تسيير المؤسسات"،الملتقى الدولي الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"،جامعة عنابة،21 و 22 نوفمبر 2007،ص 10.

[2] طارق عبد العالي حماد،"موسوعة معايير المحاسبة الدولية"،الجزء الأول،الدار الجامعية،مصر،2003،ص 25.

[3] Peter WALTON,"Petit historique de IASC/IASB", http://www.kpmg.fr/

- وفي سنة 1982م، تم الاتفاق بين IFAC و IASC على توسيع عدد الأعضاء مجلس إدارة اللجنة إلى 13 عضوا ممثلين لثلاثة عشرة دولة يتم تعيينهم من طرف IFAC إضافة إلى 4 مقاعد عضوية تمنح من المنظمات المهتمة بالتقارير المالية. [1]

- انطلاقا من سنة 1985م،بدأت الإهتمامات الدولية لتوحيد و توفيق المعايير المحاسبية ،و البحث عن سبل حماية المستثمر خصوصا إثر تطور أسواق رؤوس الأموال و ظهور منتوجات مالية جديدة ،و على إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية و التعاون الدولي ،الجمعية الدولية للأوراق المالية،و كذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(SEC) و هذا من أجل التوصل إلى مرجعية دولية تحكم المعلومات المالية على مستوى الأسواق المالية الدولية.و في هذه الفترة قامت هذه الأخيرة بإعداد تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية .

- أما في سنة 1986م، فقد انضم ممثل هيئة المحليين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية.

- في سنة 1987م،انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية(IOSCO) إلى المجموعة الإستشارية للجنة الدولية،و هو ما أعطى حافزا لتطور أعمال هذه الأخيرة و كسب صدى عالمي و نوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.[2]كما أطلقت IASC مشروع مقارنة معايير المحاسبة الدولية مع باقي المرجعيات المحاسبية القائمة من أجل تحسينها بهدف قبولها من طرف IOSCO.

- في سنة 1988م،تواصل الدعم الدولي للجنة،بدخول مجلس معايير المحاسبة الأمريكي(FASB) إلى عضوية المجموعة الإستشارية التابعة للجنة كملاحظ. و تعتبر هذه السنة سنة حافلة بالأحداث ،و ذلك بانظمام أول دولة عربية لعضوية مجلس الإدارة للجنة و هي دولة الأردن. كما بدأت اللجنة تعمل على مشروع الأدوات و المشتقات المالية بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الكندي.و قد أصدرت اللجنة في نفس السنة تقرير عن قابلية مقارنة القوائم المالية بمشاركة IOSCO و هذا من أجل تطوير المعايير.

[1] هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج http://www.gccaao.org/smd1.html

[2] بوراس أحمد،كرماني هدى،مرجع سبق ذكره،ص 11.

- في سنة 1989م، قامت IASC بوضع و نشر إطار مفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية،[1] و هو نسخة معدلة من الإطار الصادر عن FASB .[2] كان الهدف منه تشجيع الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة IASC.و كان هذا الإطار بمثابة الحل الأمثل بالنسبة للدول التي كانت تخشى الهيمنة المحاسبية الأمريكية على حساب الممارسة المحاسبة الوطنية. [3]

- أما في سنة 1990م فقد تميزت بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الإستشارية ،و ذلك بعد إقناع المفوضية الأوروبية بأن تصبح عضو مراقب رسمي ،و منه تخلى الاتحاد الأوربي عن مهمته في تحقيق التوافق في المعايير المحاسبية لفائدة IASC ’و تم تقنين حدود العلاقة بين الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) و اللجنة.كما تم زيادة قبول معايير اللجنة من قبل الهيئات الدولية.

- و في سنة 1991م قدم مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) عرضا لدعم اللجنة الدولية.[4]

تتسم هذه المرحلة بالتحيز الواضح و السعي الجاد من اللجنة لتأكيد و تعضيد الثقافات المحاسبية للدول التي

تتمتع بالنفوذ الاقتصادي و السياسي المؤثر عالميا.[5] فما نلاحظه في المرحلة الأولى من نشاط اللجنة هو أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية ،و بعد أن لقيت إقبالا لا بأس به انتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي ،و المنظمة العالمية للبورصات إلى لجانها،و هو اعتراف بمدى أهمية و نوعية عمل اللجنة ،و على وجه الخصوص فقد بدأت اللجنة بإصدار معايير محاسبية تعتمد بصفة رئيسية على المعايير و الممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء المؤسسين لها ،و ذلك من خلال تحسين و توفيق القواعد و الإجراءات المحاسبية في مختلف الدول.[6] مما سمح لها بالانتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة و التطبيق الوحيد لنشر المعلومة المالية.

---

[1] أبو نصار محمد و الذنيبات علي،"أهمية تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية و مدى كفايتها في تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية"،مجلة دراسات العلوم الإدارية،الجامعة الأردنية،المجلد 32 العدد 1،الأردن،2005،ص 115.

[2] Peter WALTON,"Petit historique de IASC/IASB", http://www.kpmg.fr/. ,op cit.

[3] Simon C et Stolowy H,"Vingt ans d'harmonisation comptable internationale",in revue deC.C.A,paris.1999,p 56.

[4] بوراس أحمد،كرماني هدى،مرجع سبق ذكره،ص 11.

[5] أمين السيد أحمد لطفي،"نظرية المحاسبة–القياس و الإفصاح و التقرير المالي عن الإلتزامات و حقوق الملكية–"،الجزء الثاني،الدار الجامعية الإسكندرية ،2007،ص 394.

[6] Berneto PASCAL,"Normes IFRS application aux étas financiers",2 iemes édition,Dunod,paris,2006,p 21.

2- المرحلة الثانية:(من 1993م إلى 2001م)

تميزت المعايير المحاسبية التي صدرت من اللجنة في الفترة قبل 1990م ،باشتمالها على العديد من الخيارات في المعالجات المحاسبية و كانت غير فعالة في تحقيق التوافق و التجانس، حيث كانت كل معالجة من المعالجات المحاسبية تقريبا مسموح بها من قبل المعايير الدولية ،أما فيما يخص الفترة بعد سنة 1990م ،فقد رأت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن معاييرها قد أصبحت مقبولة بصفة عامة في العالم و لهذا فقد بدأت في عملية تخفيض الخيارات المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية.[1]

لذا نشرت IASC في جوان 1990 بيان عن مقاصد قابلية مقارنة القوائم المالية ،تشرح فيه مفاهيم عن الطريقة المرجعية و الطرق الأخرى المسموح بها و تمت المصادقة النهائية على المعايير التي تمت مراجعتها في هذا المشروع من قبل IASC الذي انعقد في أوسلو من 2 إلى 5 نوفمبر 1993م تاريخ تطبيق القواعد الجديدة المحددة للسنوات المالية المفتوحة ابتداءا من 1 جانفي 1995.[2]

- ففي سنة 1993م،بدأت IOSCO بدراسة معايير المحاسبة الدولية ،و قبلت المنظمة أول معيار محاسبي رقم 7 (IAS7) و المتمثل في "قائمة التدفقات النقدية"،و على الرغم من ذلك رفضت IOSCO الاعتراف ب IASC كمصدر رئيسي للمعايير،و خلال نفس السنة اتفق الجانبان على مجموعة من المعايير أطلق عليها "معايير عصب المحاسبة".و حدد تاريخ الانتهاء من المشروع سنة 1999م ليقدم التاريخ إلى 1998م.و ابتداءا من سنة 1993 بدأت اللجنة العمل في اتجاهين ،الأول يتمثل في استكمال مجموعة المعايير المتفق عليها،و الثاني إعادة النظر فيما أصدرته سابقا.

- و في سنة 1994م، أقرت المنظمة IOSCO 14 معيار من معايير IASC و في السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) 3 معايير دولية، كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالزراعة.[3]

- و في سنة 1995م، أطلق ثاني برنامج IOSCO/IASC من أجل استكمال "معايير عصب المحاسبة".كما أبدى الإتحاد الأوروبي موقفا جديدا بالتخلي رسميا عن فكرة التوافق الإقليمي،و حث الدول

[1] أمين السيد أحمد لطفي،"نظرية المحاسبة-القياس و الإفصاح و التقرير المالي عن الإلتزامات و حقوق الملكية-"،مرجع سبق ذكره،ص 79.

[2] Robert OBERT,op cit,p 11.

[3] بوراس أحمد،كرماني هدى،مرجع سبق ذكره،ص 11.

الأعضاء إلى الاتجاه إلى معايير المحاسبة الدولية و ضرورة تطبيقها من طرف الشركات المتعددة الجنسيات.[1]

– و في سنة 1996م و مع زيادة الإهتمام و الإقتناع الدولي المتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية ،فقد طالب الكونغرس الأمريكي و وزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية و كذا لجنة البورصة الاسترالية بضرورة العمل على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية ،و قد قامت اللجنة الدولية في نفس السنة على إيجاد معيار محاسبي دولي للمخصصات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني ،و بدأ العمل على البحث عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الاتحاد الأوروبي.

– في سنة 1998م انتهت اللجنة من إعداد "معايير عصب المحاسبة"و بذلك تم تجسيد المشروع الذي انطلق سنة 1995م بين IASC و IOSCO ،و بالتالي انظمت هذه الأخيرة إلى مجلس إدارة اللجنة كعضو مراقب.كما أصدرت كل من بلجيكا ،فرنسا،ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية و عرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها إلى 140 منظمة من 101 دولة.كما أنه خلال هذه السنة أصبحت الصين عضو في IFAC و انضمت إلى مجلس إدارة IASC كمراقب.

– و في سنة 1999م، أكد صندوق النقد الدولي على ضرورة دعم معايير المحاسبة الدولية من أجل تدعيم الهندسة المالية الدولية، و في نفس السنة وافق مجلس IASC بالإجماع على إعادة صياغة بنية الهيئات المكونة ل IASC.كما تواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من طرف وزراء مالية الدول الصناعية السبعة،المنظمة الأوروبية للخبرة الإستشارية،و هيئات المراجعة و المحاسبة للدول الأوروبية و الآسيوية.[2]

– أما في سنة 2000م، فقد صادق البرلمان الأوروبي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005م، و تم تمديد الأجل إلى 2007م بالنسبة للمؤسسات التي تطرح سندات فقط. و أعلنت لجنة بازل دعمها للمعايير الدولية ،[3]و في نفس السنة عملت اللجنة (IASC) بالتعاون مع المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) بإعادة مراجعة بعض المعايير و جعلها مقبولة و

[1] http://www.deloitte.com

[2] بوراس أحمد،كرماني هدى،مرجع سبق ذكره،ص 12.

[3] هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج،مرجع سبق ذكره.

معترف بها من طرف جميع البورصات في العالم،[1] و لذلك فقد أبدت منظمة البورصات العالمية قبولها ل 30 معيار،و هو ما أكد على مصداقية معايير IASC و دعمها دوليا.و في شهر جويلية من نفس السنة أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمحاسبي مختلف الدول في سويسرا أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هي في صالح كل البلدان الناشئة و دول العالم الثالث و هذا من أجل دعم التنمية الإقتصادية.

- و في بداية أفريل 2001م تم إعادة هيكلة IASC ،[2] و من بين الإصلاحات التي تم اتخاذها ما يلي:

- أصبحت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة مؤسسة دولية مستقلة،في إطار مؤسسة لجنة المعايير الدولية للمحاسبة IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation)

،هذه الأخيرة تضم مجموعة من الإداريين (Trustees) المكلفين بمختلف المهام الإدارية الخاصة بالمؤسسة (IASCF)،لا سيما المهام المتعلقة بالتمويل و المصادقة على الميزانية ،نشر التقرير السنوي حول أنشطة المؤسسة تسمية أعضاء مجلس المعايير الدولية للمحاسبة و مختلف الأعضاء التابعة له،كما تضم المؤسسة(IASCF) كذلك مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) بمختلف هيئاته.[3]

-الهيئة المكلفة بإعداد و اعتماد المعايير هي مجلس المعايير الدولية للمحاسبة(IASB).[4]

-المعايير التي سوف تصدر في المستقبل لا تحمل تسمية المعايير الدولية للمحاسبة (IAS) ،و إنما تسمية المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS).

-المعايير السابقة الصادرة بتسمية المعايير الدولية للمحاسبة،و التي لم يتم تعديلها أو تغييرها تبقى بنفس التسمية أي المعايير الدولية للمحاسبة(IAS).

[1] Abbas Ali MIRZA, Orrell MANGUERS, J Holt GRAHAM,"IFRS Pratical implementation guide and workbook",2 end edition,John wiley and sons INC, New jersey,USA,2008,p 22.

[2] Nahmias MURIEL,"L'essentiel des normes IAS/IFRS",éditions d'organisation,paris,2004,p 27.

[3] Grégory HEEM,"Lire les états financiers en IFRS",édition d'organisation,paris,2004,p 10.

[4] بن ربيع حنيفة،"الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS"،الجزء الأول،دار هومة للنشر،الجزائر،2010،ص 19.

و قد أصدرت هذه اللجنة(IASC) 41 معيارا محاسبيا دوليا قبل أن يتم إعادة هيكلتها،[1]و بعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معيارا،حيث تم دمج بعض المعايير في معيار واحد ،و تم حذف معايير أخرى،كما أصدرت العديد من التفسيرات و التي بلغت 33 تفسيرا حتى عام2001م.[2]

تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي كبير، و بإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت عن التطورات العالمية كالمشتقات المالية،و لقد كان لإعادة هيكلة اللجة عدة أهداف و من أهمها تحقيق استقلالية اللجنة،و ذلك بإبعاد عملية وضع و إصدار المعايير المحاسبية الدولية عن كل الضغوط خاصة فيما يتعلق بالاتحاد الدولي للمحاسبين و بعض المنظمات المالية العالمية، لان ذلك قد يعرض استمراريتها كمنظمة ذات نشاط دولي تطوعي للخطر و التدخل الخارجي.[3]و عليه قررت اللجنة التحرر من وصايا المنظمات المهنية و التقرب من هيئات التقييس الوطنية،[4]و هذا من أجل تحسين جودة المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عنها و دفعها للتطبيق الفعلي من طرف المؤسسات.و ذلك رغبة من اللجنة في توسيع رقعة نشاطها عوض الاقتصار على التوحيد المحاسبي فقط.

2-مجلس معايير المحاسبة الدولية:International Accounting Standars Board (IASB)

أكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عملها سنة 1988،و بدأت تلاحقها جهودا جديدة موجهة لدراسة قضايا وضع المعايير التي سبق ذكرها،و لهذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع استراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه استراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية و هيكلتها لمواجهة التحديات الجديدة،و قد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 م ورقة نقاش بعنوان "تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل"[5]

حددت مقترحاتها لتغيير هيكلة اللجنة،و قد تم تسليم التعليقات حول الموضوع،و في بداية 1999 م تم إصدار التقرير النهائي حيث وافق مجلس اللجنة و بالإجماع في مارس 2000م على إعادة هيكلة اللجنة.

[1] CODE IFRS-Normes et interpretations ,textes consolidés à jour au 15 mars 2011,6 iéme édition,groupe revue fiduciaire,paris 2011.

[2] حسين القاضي و مأمون حمدان،" المحاسبة الدولية و معاييرها "،مرجع سبق ذكره،ص 109.

[3] أمين السيد أحمد لطفي،نظرية المحاسبة-القياس و الإفصاح و التقرير المالي عن الإلتزامات و حقوق الملكية-" ،مرجع سبق ذكره،ص 396.

[4] Bernard RAFFOURNIER,"Les normes comptables internationales (IAS/IFRS)",edition economica, paris,2005, p 9.

[5] ريتشارد شرويدر و اخرون،تعريب :خالد علي أحمد كاجيجي،إبراهيم ولد محمد فال:"نظرية المحاسبة"،دار المريخ للنشر،الرياض،المملكة العربية السعودية،2006،ص 119.

و على إثر ذلك، فقد تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في 06 فيفري 2001، تحت رئاسة البروفيسور David TWEEDIE الذي عين منذ إنشاء المجلس إلى غاية 30 جوان 2011.[1] يتكون المجلس من 14 عضو حيث 7 من أوروبا ،4 من أمريكا الشمالية،2 من اسيا و 1 من باقي دول العالم،[2] (12 منهم بتفرغ تام ،بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس و يتقاضون على ذلك أجرا) معينين من طرف الإداريين (Trustess) (المادة 23 من القانون الأساسي)،و يشترط على كل عضو في المجلس توفره على الخبرة التقنية (المادة 24 من القانون الأساسي)،تسمح تركيبة المجلس بجمع خبراء لهم خبرة في التدقيق و إعداد القوائم المالية و استعمالها بالإضافة إلى خبير واحد على الأقل له خبرة جامعية(أكاديمية).[3]

و من بين الأعضاء (12 عضو) الذين يعملون بوقت كامل و من أجل ضمان التقارب،تم تخصيص 07 أعضاء منهم، لهم مسؤوليات اتصال رسمية بالجهات الوطنية المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية في دول مختلفة و توكل إليهم مسؤوليات رسمية للربط بين الهيئات الوطنية للتوحيد ،[4] من أجل ترقية تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير IASB، فرئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يختار من طرف (les trustees) من بين الأعضاء 12 الدائمين و نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس.أما العضوين الباقيان فهم يعملون بوقت جزئي (أي لا يسخرون كل وقتهم للمهام الموكلة لهم) مقابل أجر كذلك.

يعين أعضاء المجلس لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل (مادة 30)، شريطة أن يتحرر الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم خصوصا إذا كان لهذه العلاقة تأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير. و اجتماعات المجلس مفتوحة للجمهور

(مادة 33)،يمتلك كل عضو في المجلس صوت واحد بحيث يجب أن يصادق 8 من أصل 14 عضو في المجلس على نشر مشروع المعيار النهائي (exposé-sondage) للمعيار المحاسبي الدولي أو التفسير النهائي للجنة الدائمة للتفسير (مادة 34 و 35).

[1] Catherine MAILLET-BAUDRIET,Anne LE MANH,"Les normes Comptables Internationales IAS/IFRS",5 ieme edition ,edition foucher, france,2007,p 12.

[2] http://www.iasb.org

[3] Grégory HEEM, op cit, P 272.

[4] American Institute of certified public accountants,"International financial reporting standards",new york,2004, p 05

تتمثل مهام المجلس فيما يلي:[1]

- إعداد، إصدار و تفسير المعايير و عروض العمل.
- نشر المناقشات و exposé-sondages.
- معالجة الأعمال التقنية و الغير سوية و استشارة الهيئة التقنية.
- التحقق من مختلف الإجراءات و الاستماع للجمهور.
- اختبار إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية في مختلف البيئات المحاسبية و تقديم نتائج الأعمال.
- إعداد المنشورات باللغة الإنجليزية.

و قد عرف IASBعدة تطورات منذ إنشائه:

في سنة 2002م شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC) لتحتل محل اللجنة السابقة (SIC)،[2]و في نفس السنة تم نشر الجريدة الرسمية للمنظمة الأوروبية (CE) بتاريخ 2002/12/11 تحت لائحة 2002/1606 المتعلقة بالعرض و الإفصاح عن القوائم المالية و إلزام الشركات المدرجة ضمن الاتحاد الأوروبي بتطبيق المعايير الدولية IAS/IFRS ابتداءا من تاريخ 2005/01/01.[3]و في نفس السنة التقى أعضاء IASB و FASBفي نوغوالك و أمضى الطرفان على برنامج عمل مشترك.[4]

و في سنة 2003م تم إصدار أول معيار IFRS1 و أول تفسير IFRIC1،و أنجز مشروع مراجعة 14 معيار محاسبي،و عرفت سنة 2004م نقاشات مطولة حول هذا المعيار في أوروبا انتهت بموافقة المفوضية الأوروبية على المعيار مع حذف فقرتين منه و في نفس السنة بدأت تنشر اجتماعات IASB على موقعه الإلكتروني ،

[1]Berneto PASCAL, op cit ,p 26.

[2]ريتشارد شرويدر و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 124.

[3] Catherine MAILLET-BAUDRIET,Anne LE MANH,op cit,p 12.

[4] http://www.deloitte.com, op cit.

و في سنة 2005 أصبحت هذه المعايير إلزامية و تم اعتمادها رسميا في دول الاتحاد الأوروبي و استراليا و جنوب إفريقيا ،و في أسيا الوسطى و جنوب شرق أسيا و الشرق الأوسط،[1] و جرت مناقشات بين IASB و SEC من أجل التوصل إلى الإعتراف بمعايير المحاسبة الدولية محلUS.GAAP.

و في سنة 2006م تم التأكيد من طرف IASB و كذا FASB عن التزامهما بتحسين التعاون من أجل وضع معايير محاسبية موحدة ذات جودة عالية،و في 24 جويلية 2006 قام IASB بالإعلان عن عدم إنشاء معايير جديدة أو إجراء تعديلات كبيرة على المعايير الموجودة و ذلك حتى تاريخ 2009/01/01م.

و في فيفري 2007م أصدر IASB مسودة حول تطبيق IFRS في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.[2]

و قد أصدر المجلس إلى غاية 2009م ثمانية معايير إبلاغ مالي IFRS،كما أصدر المجلس أيضا معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بتاريخ 9 جويلية 2009،كما صدر IFRS 9 الذي يحل محل IAS 39 و الذي سيطبق في 1 جانفي 2015.و في 2011 أصبح عدد معايير IFRS 13 معيارا،

فرغم التطور الكبير للمجلس و توسعه ،إلا انه طمح إلى أكثر من ذلك فقد انطلق في 26 جويلية 2011 [3]

في دراسة برنامج عمل المجلس في المستقبل من خلال إصدار استبيان لأصحاب المصلحة لتقديم وجهة نظرهم حول مستقبل المجلس ،و قد تم تحديد 30 نوفمبر 2011 كآخر أجل لاستقبال التعليقات كما أكد الرئيس الحالي للمجلس IASB هانز هوجرفورست (Hans Hoogervorst) بان هذه الدراسة ستكون فرصة كبيرة للتكلم عن "ماذا بعد" و هذا ما صرح به في خطابه الموجه للمهتمين بإعداد القوائم المالية في 27 جويلية 2011 و دعاهم لإبداء رأيهم حول المشاريع و المجالات التي يجب أن تولى لها الأولوية عند تخصيص الوقت و الموارد المتاحة،[4] و قد وضح لهم في الرسالة أن فهم أولوياتهم و احتياجاتهم سيساعد على وضع خطة عمل تعكس الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصلحة في أنحاء العالم ،كما أكد لهم أن تعليقاتهم من شأنها أن تساهم في صياغة المعايير المستقبلية و التقدم بها بناءا على ما تم إحرازه من انجازات مهمة و استثنائية خلال عقد من

[1] ميرزا،عباس علي و جراهام جيه هولت،و ماغنوس ،"المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"،المطابع المركزية ،الأردن،2006،ص 1.

[2] Peter WALTON,"Petit historique de IASC/IASB",op cit.

[3] IASB,Agenda consultation,london,26 july 2011;p 3.

[4] IASB,Open letter from Hans Hoogervorst,london,26 july 2011,p 1.

الزمن.و على إثر ذلك فقد بلغ عدد المعايير التي أصدرها المجلس إلى غاية 2014م ب 14 معيارا IFRS.و 21 تفسيرا(التفسيرات السابقة كانت تسمى SIC أما الحالية IFIRIC)

و يتسم هيكل IASB حاليا بالملامح الرئيسية التالية:مؤسسة IASC منظمة مستقلة لها هيئتان الأمناء و IASB بالإضافة إلى مجلس المعايير الإستشاري SAC و لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC و يعين أمناء مؤسسة IASC أعضاء IASB و يمارسون الرقابة و الإشراف.[1]

و لذلك فان التطورات التاريخية السابقة تثبت على أن المجلس IASB عمل و ركز على توسيع نطاق قبول المعايير التي قام بإصدارها،كما توصل إلى إضفاء الطابع الإلزامي في تطبيق هذه المعايير،كما عمل على تحسين جودة المعايير الصادرة عنه الأمر الذي ساعد على استمراريته و هيمنته الحالية .

و نظرا للثقة التي أصبحت تتمتع بها المعايير المالية و المحاسبية الدولية من قبل مستعملي المعلومات المالية، الامر الذي أدى الى انتشار تطبيق هذه المعايير في أغلب دول العالم،و الجزائر لم تبقى بعيدة عن هذه التطورات الناتجة عن العولمة و خصوصا في اطار الانتقال من الاقتصاد المخطط الى اقتصاد السوق و الانفتاح على الاقتصاد العالمي في اطار الشراكة و فتح المجال للاستثمار الأجنبي،لذلك نجد انها قد باشرت في اصلاح نظامها المحاسبي من خلال اعداد النظام المحاسبي المالي و الذي أخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا من المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

I-2 إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

لقد باشرت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي،بهدف تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر إلى الممارسات الدولية،من خلال تبني الخيار الثالث المقترح من قبل المجلس الوطني المحاسبي الفرنسي و الذي يعتمد على استراتيجية التوحيد المحاسبي التي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)،و بصدور القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية)،و الذي كان من المنتظر أن يطبق عوض المخطط المحاسبي الوطني ابتداءا من 2009/01/01 بموجب القرار رقم 07-11،الا أنه تم تغيير تاريخ تطبيقه و تأجيله

[1] طارق عبد العالي حماد،مرجع سبق ذكره،ص 99.

حتى 2010/01/01.[1] فالنظام المحاسبي المالي يشكل خطوة هامة و أفضل خيار و ذلك حسب المجلس الوطني للمحاسبة من أجل تحسين النظام المحاسبي.

I-2-1 أسباب،أهمية أهداف اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

1- أسباب إصلاح النظام المحاسبي الجزائري:

ما يجب التأكيد عليه هو ان المخطط المحاسبي الوطني (الصادر بمقتضى الامر رقم 75/35 بتاريخ 1975/04/29) قد تم اعداده ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد المخطط،و لقياس مدى تحقيق أهداف الاقتصاد الكلي من خلال مستوى التشغيل و الانتاج،كما أن هدفه الأساسي هو تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية.[2]

و في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري و الاتجاه نحو اقتصاد السوق من خلال مختلف الاصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن الماضي ،و التي ساهمت في :تحرير التجارة الخارجية،فتح رأس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الاسعار و ترقية المنافسة و جذب الاستثمار الاجنبي،إضافة الى اصلاح القطاع البنكي ،فكل هذه الاصلاحات تهدف الى تعزيز الاستثمار الخاص الوطني و الأجنبي في ظل محيط اقتصادي جديد يجب أن يوفر نوعا من الحماية و الشفافية في المعاملات،لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد و لا يعرض قوائم مالية تتوافق و المقاييس العالمية ،بحيث أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية و المحاسبية و خاصة الأجانب، لانه لم يتم أي تعديل في مضمونه و الذي من شأنه سد بعض الثغرات و النقائص مثل(التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الايجاري،امتيازات المرفق العام،العمليات بالعملة الأجنبية...الخ).

فإصلاح النظام المحاسبي الوطني جاء نتيجة للارتباطات الجديدة للجزائر و من أهمها دخول الجزائر في شراكة مع الاتحاد الاوربي،و تقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة،فكل هذه الظروف و المتغيرات التي كانت نتيجة للعولمة فرضت على الجزائر إصلاح نظامها المحاسبي.

[1] نصوص و تشريعات،قانون المالية التكميلي،الجريدة الرسمية،العدد 42،المادة 62،المؤرخ في 2008/07/27،ص 19.

[2] Saheb BECHAGHA,"Pour un référentiel comptable algerien qui réponde aux exigences de l'économie de marché",Dar el-houda,alger,2003,p07.

و يمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت الجزائر إلى الاصلاح المحاسبي و الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- انتقال الاقتصاد الجزائري من إقتصاد إشتراكي إلى إقتصاد السوق .
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي و المنظمة العالمية للتجارة) قصد الإلتزام بالمعايير الدولية .[1]
- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسات العالمية و الذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.[2]
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي ، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الإقتصادية ، و في إطار المعايير المحاسبية الدولية ، و بالتالي إرتباط المحاسبة بالتوجه الإقتصادي الجديد.[3]
- غياب مجال للمقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين و بالتالي إلى ضعف جودة و نوعية المعلومات.[4] و هذا ناتج عن تباين واختلاف الممارسات و الاجراءات و القواعد المحاسبية بين الدول.
- محاولة جلب المستثمر الاجنبي من خلال تدويل الاجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الاجراءات او من حيث اعداد القوائم المالية.
- عدم ملاءمة المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر .

[1] ناصر مراد،"النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي"،مداخلة الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية،المركز الجامعي الوادي،يومي 17 و 18 جانفي 2010،ص 07.

[2] عاشور كتوش،"متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر"،مجلة اقتصاديات شمال افريقيا،العدد السادس،الجزائر السداسي الاول 2009،ص 295.

[3] شنوف شعيب ،" أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية" ، مجلة جديد الاقتصاد ، العدد الأول ، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين ، الجزائر ، 2006 ، ص 59 .

[4] ثناء القباني،" المحاسبة الدولية"، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 150.

- الاتجاه الدولي نحو تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية،و التي تعالج عدة موضوعات تتعلق بالمحاسبة الدولية بشكل عام،و خصوصا ما يتعلق بالقياس،التقييم،العرض و الافصاح.
- النقائص و الثغرات التي تتعلق بالمخطط الوطني المحاسبي بسبب قصوره و محدوديته.

– نقائص و عيوب المخطط المحاسبي الوطني:

لعل من أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى التوجه نحو إصلاح نظامها المحاسبي تلك النقائص التي تخللها المخطط المحاسبي الوطني، حيث أن طريقة تقديمه كانت تظهر العديد من القصور وأبرزها ما يلي:

- اعتماد المخطط الوطني المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء او تكلفة الاقتناء ...)رغم أن هذا المبدأ معمول به في أغلب الأنظمة المحاسبية في العالم ،و كما هو معروف فان مبدأ التكلفة التاريخية يقر بتسجيل مختلف عناصر القوائم المالية على أساس تكلفة الإقتناء أو تكلفة الإنتاج ،مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستعملة في القياس المحاسبي.فهذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية على وضعية المؤسسة و بالتالي تكون عملية اتخاذ القرار غير عقلانية ،لاعتمادها على الاسعار التاريخية فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقديمها بطرائق أكثر عقلانية تتماشى مع الإقتصاد التضخمي.[1]
- بعض عناصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية مثل المصاريف الإعدادية فهي عبارة عن مصاريف و ليست موجودات مادية أو معنوية.[2]
- تركيز المخطط المحاسبي الوطني على المحاسبة العامة و إهماله لدور المحاسبة التحليلية و الجرد المستمر مما شكل صعوبات في تقييم بعض عناصر الأصول كالمنتجات.
- إهمال المخطط المحاسبي الوطني لأنشطة اقتصادية مهمة :كقطاع البنوك،القطاع الفلاحي،شركات التأمين و الاشغال العمومية فقد ركز فقط على المؤسسات الصناعية و التجارية.

[1] عرابة الحاج،حواس عبد الرزاق،مهدي نزيه،"دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"،مداخلة الملتقى العلمي الدولي الاولي حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية.تجارب،تطبيقات و افاق،المركز الجامعي بالوادي،14/13ديسمبر 2009،ص 08.

[2] ناصر مراد،مرجع سبق ذكره،ص 07.

- يخضع المخطط المحاسبي الوطني لأهداف قانونية و محاسبية فقط ، لذلك فالميزانية المحاسبية تطرح عدة مشاكل و لا تستجيب لمتطلبات التحليل المالي ،على سبيل المثال المخطط المحاسبي العام يعتبر أوراق المساهمة المالية من الاصول الثابتة اي من الاستثمارات، بينما المخطط المحاسبي الوطني يعتبرها من الحقوق (الحساب 421).

- غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة التي كان بعضها مطروحا على الساحة المهنية وقت اعداده و البعض الاخر لم يظهر إلا في الاونة الأخيرة(العمليات المنجزة في عقد ايجار التمويل (بحيث يسمح عقد الإيجار للمؤسسة بتمويل شراء تجهيزات ، و لكن لا نحصل على ملكيته إلا بعد تسديد مبلغه الكلي على شكل دفعات ، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني يشترط الملكية لذلك لا يؤخذ بعين الاعتبار في الميزانية) ،العمليات المنجزة في اطار عقود المناولة،البنايات المنجزة على أراضي الغير،...).

- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه ، مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات.[1]

- إهمال المخطط المحاسبي الوطني للتصنيف الوظيفي او التصنيف حسب الاتجاه عند اعداد القوائم المالية رغم أهميته في تحديد المسؤوليات و اتخاذ القرارات،فهو يعتمد على تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها لذلك يظهر مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة و أقسامها.

كل هذه النقائص الموجودة في النظام المحاسبي القديم، إضافة إلى التغيرات الاقتصادية التي عرفها الاقتصاد على المستوى الوطني و العالمي، وغيرها من العوامل جعلت من المخطط المحاسبي الوطني لا يستجيب للمتطلبات الاقتصادية العصرية،الامر الذي استوجب على الجزائر التفكير في إعداد نظام محاسبي جديد يعزز مسار انضمامها لمنظمة التجارة العالمية بعد الانتهاء من عمليات تكييف الأنظمة المعمول بها مع الأنظمة العالمية، وتوحيد لغة المحاسبة حسب المعايير الدولية.

➢ أهمية اصلاح النظام المحاسبي الجزائري :

تكمن أهمية اصلاح النظام المحاسبي الجزائري في انه يستجيب لمختلف إحتياجات مستعملي المعلومات المالية: المستثمرين الحاليين والمستقبليين، المقرضون، الموردون والدائنون، الزبائن والإدارات الرسمية والجمهور بشكل عام. فكل هؤلاء يستعملون هذه البيانات لإرضاء جزء من حاجاتهم. وتتعدد أفاق توحيد المعايير فكل مستعمل

[1] بوتين محمد ، "المحاسبة العامة للمؤسسة" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1991 ، ص 48.

يأمل في الحصول على أفضل المعلومات التي تمكنه من القراءة الجيدة واتخاذ القرار المناسب،[1]كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي .الامر الذي شكل نقلة نوعية للمحاسبة الجزائرية من محاسبة بسيطة كان هدفها خدمة الاقتصاد الاشتراكي و الحسابات الوطنية الى محاسبة متطورة تتماشى و التغيرات الاقتصادية الحديثة و ذلك من أجل تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية .

- **أهداف إصلاح النظام المحاسبي الجزائري:**

تم إجراء عملية الاصلاح المحاسبي من خلال احلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني لتحقيق جملة من الأهداف،يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية.[2]
- ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات(حوكمة الشركات).
- ايجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.[3]
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد.
- إفادة الشركات المتعددة الجنسيات بتنسيق تقاريرها الداخلية من خلال عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول،الامر الذي يساعد الرقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم.
- جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.[4]

[1] Maxime BALY," les enjeux de la normalisation comptable internationale", TEMA 2004. www.planetema.net

[2]لعشيشي جمال،"محاسبة المؤسسة و الجباية"،وفق النظام المحاسبي المالي،متيجة للطباعة،براقي، الجزائر،2011.ص 08.

[3]لدرع خديجة،عبد الرحيم ليلى،"قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS1)"،مداخلة الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الإقتصادية الجزائرية،متطلبات التوافق و التطبيق،جامعة سوق أهراس،25-26 ماي 2010،ص 03.

[4]جودي محمد رمزي،"إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية"،مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية،جامعة محمد خيضر بسكرة،العدد السادس،ديسمبر 2009، ص 83.

- تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية.
- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم.[1]
- تعزيز مكانة و ثقة الجزائر لدى المنظمات المالية و التجارية الدولية.[2]
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي.
- مساعدة المؤسسات الصغيرة على تطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- المساعدة في إعداد الحسابات و الاحصائيات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال جودة المعلومات.
- تطبيق الحلول الدولية و التي تقرب الممارسات المحاسبية المحلية من تلك العالمية،و تسمح للمحاسبة بالعمل في إطار مفاهيمي و مبادئ مكيفة مع الإقتصاد الحديث،و كذا انتاج معلومات مالية مفصلة.[3]

I-2-2 تعريف النظام المحاسبي المالي، مبادئه و مجال تطبيقه:

1- تعريف النظام المحاسبي المالي:

ترتبط المحاسبة في أي دولة بشكل كبير بالجانب القانوني ، لذلك فالمشرع الجزائري وضع إطارا قانونيا لكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي لضمان نجاح عملية التنفيذ وفقا للأهداف المرجوة ،لان التشريع هو خطة المنطق السليم،لهذا قام بإصدار جملة من النصوص القانونية المنظمة لهذا النظام المحاسبي المالي.[4]و ذلك بما يتوافق و استراتيجيات الدولة و توجهاتها الإقتصادية و السياسية.و التي نذكرها حسب تسلسلها الزمني كالأتي:

[1] ايت محمد مراد،أبحري سفيان،"النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر،تحديات و اهداف"،مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و اليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS،جامعة سعد دحلب البليدة 13-14-15 أكتوبر 2009،ص 07.

[2] كتوش عاشور،مرجع سبق ذكره،ص 293.

[3] Instruction n 2 du 29 octobre 2009,portant la première application du SCF2010,direction générale de la comptabilite,ministere des finance novembre 2009,p 02.

[4] مداني بن بلغيث،"تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد-قراءة في النصوص القانونية و التنظيمية"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية،تجارب،تطبيقات و افاق،المركز الجامعي بالوادي،18/17 جانفي 2010،ص 03.

1- القانون 07-11 المؤرخ بتاريخ 15 دو القعدة 1428هـ و الموافق ل 2007/11/25 [1]المتضمن النظام المحاسبي المالي:احتوى هذا القانون على التعاريف و المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي و شروطه و كيفيات تطبيقه،و حدد أيضا موعد انطلاقه ابتداءا من الفاتح جانفي 2009م.

2- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ بتاريخ 20 جمادى الاولى 1429هـ و الموافق ل 26 ماي 2008[2] المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11:هذا المرسوم شرح كيفية تطبيق المواد(5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 بالاضافة الى تفسيرات أخرى تتعلق بالاطار التصوري للنظام .

3- الأمر رقم 02-08 المؤرخ بتاريخ 21 رجب 1429 و الموافق ل 24 جويلية 2008 [3]و الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لعام 2008،حيث عدلت المادة 62 منه أحكام المادة 41 من القانون رقم 07-11،من خلال تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تاريخ الفاتح جانفي 2010م.

4- القرار المؤرخ في23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008 [4]و الذي يحدد قواعد التقييم و الادراج في الحسابات و محتوى الكشوف المالية و عرضها،و في نفس القرار حدد سقف رقم الاعمال و عدد المستخدمين و الأنشطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة بسيطة.

5- المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ بتاريخ 11 ربيع الثاني 1430 هـ و الموافق ل 07 أفريل 2009[5]،المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة الاعلام الالي:تضمن المرسوم الإجراءات التي يجب مراعاتها عند تطبيق المحاسبة اليا،تطبيقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون 07-11.

[1] القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ و الموافق ل 25 نوفمبر 2007 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74،ص 03.

[2] المرسوم التنفيذي 08-156 الصادر بتاريخ22 جمادى الاولى 1429هـ و الموافق ل 28 ماي 2008،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 27،ص 11.

[3] الأمر رقم 02-08،الصادر بتاريخ 24 رجب 1429هـ و الموافق ل 27 جويلية 2008،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري، ،العدد 42،ص 03.

[4] القرار الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ و الموافق ل 25 مارس 2009م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19،ص 03.

[5] المرسوم التنفيذي 09-110 الصادر في 12 ربيع الثاني 1430 هـ و الموافق ل 08 أفريل 2009،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 21،ص 04.

6- التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009[1] المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بحيث تحتوي هذه التعليمة على الإجراءات و الشروط التي يجب اعتمادها لضمان الانتقال الجيد من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي.فهي توجه المؤسسات إلى طريقة التحول و ترشدها إلى السبل الكفيلة بنجاح العملية.

فمن **الناحية القانونية**:"فنظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية،التي تنظم الأعمال المالية و المحاسبية للمؤسسات القادرة على تطبيقه وفقا لاحكام القانون و وفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها".

فقانون المحاسبة المالية يهدف الى تحديد النظام المحاسبي المالي،شروطه و كيفيات تطبيقه.و يشمل على:[2]

- إطار مرجعي يتطابق مع الاطار المرجعي ل IFRS.
- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- مفاهيم و قواعد تقييم الأصول و الخصوم، الأعباء و النواتج و المعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل من هذه الأصناف.
- أشكال القوائم المالية.
- مدونة الحسابات.
- قواعد استعمال الحسابات.
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

[1] Ministere de finances,Instructions n 02 du 29 octobre 2009 portant premier application du systhem comptable financier,alger,2010,p 02.

[2] القانون 07-11،مرجع سبق ذكره،المادة رقم01 ،ص 02.

أما من **الناحية الإقتصادية** فالنظام المحاسبي المالي وضع وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، و هذا من خلال تطبيقه لقواعدها و مبادئها و كيفية تقييمها للقوائم المالية للمؤسسات و المنظمات الخاضعة للمحاسبة.[1]

و لقد عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه، و سمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية ،يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها ،و تقييمها و تسجيلها ،و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان،و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[2]

فمن خلال التعريف نستخلص أن النظام المحاسبي المالي هو:

- نظام للمحاسبة المالية (التركيز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي) يعكس بصدق المركز المالي"نشاط و معاملات المؤسسة".
- تصنيف و تقييم و تسجيل المعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.
- قياس وضعية الخزينة(قدرة الكيان على توليد النقدي).
- التركيز على عملتي التقييم و التوصيل المحاسبي باعتبارهما الوظيفتين الأساسيتين في المحاسبة.
- البحث عن الصورة الصادقة ،من خلال التعبير بكل صدق عن الأحداث الإقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة،مما يسمح باتخاذ قرارات و إصدار أحكام سليمة.

كما يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية و المعايير المحاسبية ،و مدونة حسابات تسمح باعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة و لا سيما:[3](محاسبة التعهد،استمرارية

[1] القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ و الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74،المادة رقم 03،ص 03.

[2] Système Comptable Financier, Projet 06 B2004, Document de travail élaboré par le conseil national de comptabilite,Alger,P09.

[3] القانون 07-11،نفس المرجع السابق،المادة رقم 06،ص 04.

الاستغلال،قابلية الفهم،الدلالة،المصداقية،قابلية المقارنة،التكلفة التاريخية،أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر)،تتوافق و المتطلبات المالية و المحاسبية الدولية.

فالإطار التصوري(المفاهيمي) و هو أمر لم تعرفه المحاسبة في الجزائر من قبل،و يقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات و الأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض،بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة،و معدة لاستخدامها من طرف مستثمرين،مقرضين و اخرين،هذا الاطار التصوري يسمح بالتوافق و التنسيق،و التوحيد المحاسبي العالمي،من أجل إيجاد حلول محاسبية للمشاكل المشتركة.[1]

و لذلك يعد هذا الاطار دليلا لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

كما يتضمن الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مفاهيم لكل من الأصول،الخصوم،المنتجات و الأعباء و مجال التطبيق و المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية،كما يجد طريقة تقييمها إضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية و كيفية عرضها.[2]

فالاطار التصوري يركز على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستخدمين خارج المؤسسة و يكمن الغرض الرئيسي لهذا الاطار فيما يلي:[3]

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير،و لكي يكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لاشتباه تلك المعايير.
- مساعدة المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و غيرهم(مثل إدارة المؤسسة)في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد.

[1] شعيب شنوف،"محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"،الجزء الأول،مكتبة الشركة الجزائرية بودواو،الجزائر،2008،ص 21.

[2] محمد عجيلة،مصطفى بن نوي،"اليات النظام المحاسبي المالي الجزائري و الابداع المحاسبي-ارتباطات و سياسات-"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي المتمحور حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،جامعة ورقلة،يومي 29-30 نوفمبر 2011.ص 07.

[3] مفيد عبد اللاوي،"النظام المحاسبي المالي الجديد"،الطبعة الأولى،مزوار للطباعة و النشر ،الجزائر،2008،ص 29.

- زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها و فهم حدود و استخدام تلك المعلومات،و من ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها.

- ليس الغرض من ايضاح أهداف التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية لمؤسسة ما حتى تكون مفيدة لمستخدميها ،و انما الغرض من ايضاح أهداف التقارير المالية هو تحديد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام و طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها،و نظرا لان الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية و طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية،فهذا الإطار يحدد أيضا تلك الإحتياجات بصورة عامة.

- ليس الغرض من إيضاح حدود استخدامات التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي لن تظهر في هذه التقارير،و ذلك لأن الأطراف المختلفة تسعى وراء أنواع مختلفة من المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة،و ليست المحاسبة المالية أو التقارير التي تعد على أساسها تقديم كافة أنواع المعلومات التي تطلبها الأطراف المختلفة ،و انما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه التقارير هو تحديد الوظائف التي يتعذر على التقارير المالية – بصورة عامة–تأديتها لاسباب من بينها التناقض بين الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية و بين غيرها من الوظائف التي يراد لهذه التقارير أن تؤديها،و قصور المحاسبة المالية في مرحلة تطورها الحالي عن انتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بتأدية تلك الوظائف.

- لا يعتبر هذا الإطار معيارا محاسبيا ،و عليه فإنه لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر.

و لذلك يكمن القول أن الاطار التصوري للمحاسبة المالية يهدف الى تطوير المعايير كما يساهم و بشكل كبير في تحضير الكشوفات المالية ،كما يقدم تفسيرا لمستعملي المعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.[1]

و بالتالي نستخلص أن النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن مجموعة من المبادئ و القواعد المستنبطة من المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،و التي تسمح بمعالجة المعلومات التي تتعلق بالأحداث الإقتصادية للمؤسسة (مدخلات النظام المحاسبي)،و ذلك من أجل تحديد القيم الاقتصادية لعناصر القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي).و هذا من أجل ايصال المعلومات المالية لمستخدميها ،لغرض مساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة و مركزها المالي و التغير

[1] محمد عجيلة،مصطفى بن نوي،مرجع سبق ذكره،ص 08.

فيهما،و تقدير قيمة و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية ،كما يسمح بالحكم على الادارة و مساهمتها في تحسين أداء المؤسسة و درجة الاستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة ،مما يساعد على إصدار الأحكام و اتخاذ القرارات و إجراء المقارنات و الرقابة.

و يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي:[1]

- يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الإقتصاد الدولي و إعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا و شفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات و تقييمها و إعداد القوائم المالية،مما يسمح بالتقليل من التلاعبات و تسهيل تدقيق الحسابات.
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة و مقروءة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات.

2- مبادئ النظام المحاسبي المالي و فرضياته:

➢ الفرضيات المحاسبية:

تم التأكيد على فرضيتين يتم من خلالهما إعداد القوائم المالية و هي:

- محاسبة التعهد (الإلتزام):تحضر القوائم المالية اعتمادا على صفقات و أحداث تمت فعلا،بتعبير اخر يجب تسجيل الأحداث الإقتصادية عند حدوث الالتزام أي عندما ينشأ الحق أو الدين،[2] و ليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة،و تسجل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ و تظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها.[3]

- استمرارية الاستغلال (النشاط) : يتم إعداد البيانات المحاسبية على افتراض استمرار المؤسسة في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله.[4] فالمؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار و لمدة أطول ينبغي عليها

[1] أحسين عثماني،سعاد شعابنية،"النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات و أثره على بورصة الجزائر"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني:حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الأداري،يومي 06-07 ماي 2012،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،ص 07.

[2] Barbe ODILE et Didelot LAURENT, "Maitriser les IFRS",5 ieme édition, Groupe Revue Fiduciaire, paris , 2010.P 27.

[3] محمد بوتين،"المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية"،الأوراق الزرقاء،الجزائر،2010،ص 52.

[4] CODE IFRS-Normes et interpretations,Textes consolidés à jour au 15 mars 2011,6 iemes édition,Groupe Revue Fiduciaire,Paris 2011.p 19.

التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، وعموما يفترض المحاسبون دائما بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.[1] و إذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس،فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية و مبررة و يحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.[2]

- **المبادئ المحاسبية الأساسية:**

يحدد القانون 07-11 المبادئ المحاسبية الأساسية التي تحكم مسك المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي و تشكل أساسا للبيانات المالية الناتجة عنه من خلال ما يلي:

- الدورة المحاسبية:يقصد بالدورة المحاسبية الفترة التي تعتمدها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها و مركزها المالي،و عادة ما تكون سنة حيث تبدأ في 01/01/ن و تنتهي في 12/31/ن،كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ اخر مخالف لتاريخ 12/31 لاقفال الدورة،إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية.و في الحالات الإستثنائية أين تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من سنة(كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف)،أو في حالة تغيير تاريخ الإقفال،[3] و في هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة و تبريرها.

- استقلالية الفترات(الدورات):النتيجة المحققة في كل فترة مستقلة عن تلك التي تسبقها أو التي تليها،و من أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث و العمليات الخاصة بها فقط.

- قاعدة الوحدة المحاسبية:حسب هذا المبدأ فإن المؤسسة تعتبر وحدة اقتصادية مستقلة و منفصلة عن مالكيها،أي لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك،و عليه يجب أن لا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها.

- مبدأ الوحدة النقدية:نصت المادة 12 و 13 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية،أما العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

[1] هوامة جمعة، "تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص17.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156،مرجع سبق ذكره،المادة رقم 07،ص 11.

[3] عزوز علي،متناوي محمد،"متطلبات تكييق القواعد الجنائية مع النظام المحاسبي المالي"،مداخلة الملتقة الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية،المركز الجامعي بالوادي،يومي 17 و 18 جانفي 2010.ص03.

- مبدأ استمرارية (ثبات) الطرق:يقتضي هذا المبدأ أن تلتزم المؤسسة في الدورة الحالية بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في الدورات المتعاقبة،ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية و قابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات،و هو ما نصت عليه المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156.غير أن النظام المحاسبي المالي يقر بامكانية منح استثناء لهذا المبدأ و ذلك في حالتين هما:[1]
  - تغيير مفروض في إطار نص قانوني،
  - عندما تهدف الى تحسين عرض القوائم المالية،
- مبدأ الأهمية النسبية:تكون المعلومات ذات معنى،إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين.[2]
- مبدأ الحيطة و الحذر:محاسبيا يجب الأخذ بعين الإعتبار لمبدأ الحيطة الذي يستلزم تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك و عدم التأكد ،قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة إلى المستقبل بما يؤثر على نتائج و ممتلكات المؤسسة،الا أن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
- الدلالة : يجب أن تكون المعلومات المالية و البيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها و ذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.[3]
- قابلية الفهم : يقصد بدلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.
- المصداقية : يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة و عادلة للحالة المالية للمؤسسة و أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية و الاداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس و أسس الاعتراف المعمول بها.

[1] القانون 07-11 ،مرجع سبق ذكره،المادة 39،ص 06.

[2] Colmand BRUNO et Autres,"Comptabilite Financiere-Normes IAS/IFRS",Pearson educaction,paris 2008,p 36.

[3] Projet de système comptable Financier, Conseil de la comptabilité, ministère des finances, Février 2005,P 4

- التكلفة التاريخية : تسجل في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الأعباء و تعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية،على أساس قسمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان اثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة،بخلاف فانه يمكن تعويض التكلفة التاريخية و تقييم الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة و في حالات خاصة ،مثل الأدوات المالية و الأصول البيولوجية[1].

- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني : بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي و ليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هدا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية فهي تعتبر عملية بيع و شراء الا انه من الناحية القانونية تعتبر عملية ايجار.و منه يمكن استنتاج أن هذا المبدأ جديد للتصور المحاسبي و المالي في الجزائر.[2]

  - مبدأ عدم المقاصة:يقتضي هذا المبدأ الى انه لا يمكن إجراء أي عملية مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم،و لا بين عنصر من الأعباء و عنصر من النواتج،إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية،أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و المنتجات و الأعباء بالتتابع،أو على أساس صاف.[3]

3- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

[1] ابراهيم بورنان،الطاهر مخلوف،"النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية"،مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و اليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،جامعة سعد دحلب البليدة،2009،ص 05.

[2] شعيب شنوف،"محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"،الجزء الثاني ،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،2009،ص 23.

[3] ابراهيم بورنان،الطاهر مخلوف،نفس المرجع السابق،ص 06.

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون 07-11 ،[1]فوفقا للمادة الثانية منه فان النظام المحاسبي المالي الجديد يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية ،مع مراعاة الأحكام المتعلقة بمجال كل شخص و خصوصياته،

و قد حددت المادة الرابعة من القانون 07-11 الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية كالآتي:

- الشركات الخاضعة لاحكام القانون التجاري (كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري)[2]،و التي تم ذكرها في القانون التجاري كالأتي:

1- شركة التضامن،

2- شركة التوصية التي تتفرع إلى شركة التوصية البسيطة و شركة التوصية بالأسهم،

3- الشركة ذات المسؤولية المحدودة التي تضم أيضا المؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة،

4- شركة المساهمة بما فيها شركات المساهمة التي تؤسس دون اللجوء العلني للادخار و شركات المساهمة التي تؤسس باللجوء العلني للادخار.

- التعاونيات:ففي مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فقد اكتفى المشرع بإدراجها دون تعريفها و تحديد أنواعها و الحالات التي تصبح فيها ملزمة،و نذكر من بينها:التعاونيات الفلاحية،تعاونيات التأمين،التعاونيات العقارية و تعاونيات الاستهلاك التابعة للخدمات الإجتماعية على مستوى المؤسسات الوطنية.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون:و هم الأشخاص الذين ينتجون السلع و الخدمات التجارية ،سواء كانوا أشخاص طبيعيون أو معنويون.و كذلك الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية فهم ملزمون بمسك محاسبة مالية،إذا كانوا يزاولون نشاطاتهم الاقتصادية على عمليات

[1]القانون 07-11،مرجع سبق ذكره،ص 03.

[2]Ministere des finances,Conseil Natinal de la Comptabilite,"Projet de system comptable financier",juillet 2006,p02.

متكررة،سواء كان ذلك بهدف الربح أم لا،كالغرف الصناعية و التجارية،غرف الحرف و الصناعات التقليدية و غرف الفلاحة و الصيد البحري.

- الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي:لقد وسع مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ليضم كافة الأشخاص الطبيعية و المعنوية الذين لا يدخلون في الفئات المذكورة سابقا،و لكن ملزمون بمسك المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي،كحظائر المعدات التابعة لمديريات الأشغال العمومية على مستوى مختلف ولايات الوطن و الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

4- الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

طبقا لأحكام المادة الثانية من القانون 07-11، فقد استثنى المشرع من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، الذين يستمرون في مسك المحاسبة وفقا لأحكامها و قواعدها.[1]

أما الكيانات المصغرة التي لا يتعدى عدد مستخدميها و رقم أعمالها و نشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008،فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في المحاسبة المالية،و تعد كشوفاتها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة ،نظرا لقيامها على أساس فرضية الخزينة و ليس على أساس فرضية الإلتزام.[2]

I-2-3 النظام المحاسبي المالي و علاقته بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية:

من خلال دراستنا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي نجد أنهما متطابقان بشكل كبير و ذلك من خلال و جود العديد من النقاط المشتركة بينهما،و التي تؤكد مدى صلة و تنميط النظام المحاسبي المالي بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية ،فهذه الأخيرة تمثل المرجع الأساسي و الاسترشادي للنظام المحاسبي المالي.

[1] القانون 07-11،مرجع سبق ذكره،المادة 02،الفقرة 02،ص 03.

[2] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008،المحدد لأسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة،الجريدة الرسمية ،الجزائر،عدد 19،2009،ص 91.

فالمبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية،و ما جاء من اختلاف فيها يرجع الى الاختلاف في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرانكفونية في إعداد و صياغة النظام المحاسبي المالي.[1]

و يبقى الاختلاف بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي في وجود بعض الاختلافات في بعض البنود، و بعض طرق التقييم و عدم ذكر بعض العناصر ضمن النظام المحاسبي المالي على خلاف ما ذكر معايير المحاسبية الدولية.

فرغم التقارب بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المالية و المحاسبية الدولية فلا يمكن القول بالتوافق الكامل بينهما،إذ توجد بعض الاختلافات بينهما و التي تتمثل أساسا في النقاط التالية:

- نص النظام المحاسبي المالي على قواعد خاصة بمسك و تنظيم المحاسبة،قائمة حسابات و تسجيل العمليات في هذه الحسابات،و هي عناصر لم تعالج من طرف المعايير المحاسبية الدولية.
- وضع النظام المحاسبي المالي محاسبة مبسطة للمؤسسات الصغيرة و التي ترتكز على حركات الخزينة،في حين لم تعالج المعايير المحاسبية الدولية و للم تتطرق لاي إجراء بخصوص هذه المؤسسات.
- المعايير الدولية للمحاسبة يسهل تطويرها و تحديثها من طرف مجلس المعايير الدولية للمحاسبة ،لانها تتميز بالمرونة و الاستمرارية و تتغير بتغير الظروف،بينما النظام المحاسبي المالي يكون وقت إعداده فهو يحتوي فقط على نصوص المعايير الصادرة في ذلك الوقت،و يكمن الاشكال في المعايير التي سوف تصدر مستقبلا ، هل يتم احتواؤها من خلال القوانين و المراسيم أو يتم إعادة تشكيل النظام المحاسبي المالي.[2]
- حسب المعايير المالية و المحاسبية الدولية يمكن استعمال القيمة العادلة في تقييم مختلف الأصول و الخصوم بينما في النظام المحاسبي المالي فيطبق فقط على الأصول البيولوجية و الأدوات المالية.

[1] مسعود دراوسي،ضيف الله محمد الهادي،"مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة(قياس و تقييم لبنود القوائم المالية)"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الاول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية،17-18 جانفي 2010.جامعة الوادي ،ص 14.

[2] روتال عبد القادر،"التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية"،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،تخصص محاسبة و تدقيق،تحت إشراف الدكتور حواس صلاح،جامعة الجزائر،2009/2008،ص 111.

- لم يوضح النظام المحاسبي المالي كيفية و إجراءات الإنتقال إلى مرحلة تطبيقه لأول مرة،في حين أن هذه الإجراءات مبينة بوضوح في المعيار الدولي الأول للتقارير المالية.

فبعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح في السنوات الأخيرة ،تبنت المعايير المالية و المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي،و الذي يتوافق مع متطلبات المحاسبة الدولية ليصبح متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المالية على المستوى الوطني و الدولي بما يساهم في تحسين جودة نظام المعلومات سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى المحاسبة الوطنية ،باعتبار أن المعلومة ستكون ذات موثوقية و أكثر ملائمة لاتخاذ القرار.

I-3 خصائص المعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

لقد تزايد الطلب على المعلومات المالية في الآونة الأخيرة ،باعتبارها المحرك الرئيسي لإدارة أي مشروع اقتصادي،فهي وسيلة ربط و تنسيق بين المؤسسة و فروعها ،و وسيلة لإيصال الأحداث الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة ،حيث أن أصحاب المصالح يطلبون معلومات ذات جودة عالية تساعدهم في اجراء المقارنات و الدراسات و التحليلات اللازمة من أجل اتخاذ قرار اقتصادي رشيد و في الوقت المناسب،لذلك يمكن اعتبار المعايير المالية و المحاسبية الدولية كضوابط لإنتاج معلومات شفافة و كاملة حول الوضع الاقتصادي للمؤسسة و بيئتها الاقتصادية.

I-3-1المعلومة المالية و الأطراف المستخدمة لها:

1- المعلومة المالية:

- **البيانات:**

تعرف البيانات على أنها :" مجموعة حقائق قد تكون في شكل أرقام أو كلمات أو رموز لا علاقة لها ببعضها البعض، أي ليست لها معنى حقيقي و لا تؤثر في سلوك من يستقبلها".[1]

و يمكن تعريف البيانات أيضا على أنها:" عبارة عن تسجيل في رمز يستمد من ملاحظة أو صورة أو صوت،أو نص...الخ".[2]

[1] سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان،"نظم المعلومات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2001،ص 97.

[2] Merinda SERGE, Jose Maria BUSTA," L'art des bases des données", édition Eyrolles, Paris, 1984.p 12.

وهناك عدة تعاريف تجمع على أن البيانات مصطلح يعبر عن حقائق موجودة ليست ذات دلالة أو معنى في ذاتها كالأرقام و الحروف و الرموز، معنى ذلك أنه لو تركت على حالها فلن تضيف شيئا إلى معرفة مستخدميها بما يؤثر على سلوكهم في إتخاذ القرارات.

لذلك تتضمن البيانات مجموعة من الحروف و الرموز و الأرقام التي تعبر عن حقيقة وقوع أحداث معينة داخل نظام معين، أو نتيجة لتعامل هذا النظام مع الأطراف الأخرى الخارجية أي بيئة النظام.[1]

- **المعلومات:**

إن كلمة معلومة تتعدد مجالات استخدامها، و هي تعتبر من المصطلحات التي يصعب ضبط تعريف موحد لها ولقد أعطيت التعاريف التالية لها:

المعلومات هي "صورة للأهداف و النتائج حيث تأتي بمعرفة لا يملكها المتلقي و لا يستطيع التنبؤ بها، وهي تقلل من حالة عدم التأكد وليست لها قيمة إلا إذا كان لها تأثير على متخذ القرارات".[2]

المعلومات هي عبارة "عن مجموعة من بيانات تم تصنيفها وتنظيمها بشكل يسمح بإستخدامها و الإستفادة منها قدر المستطاع، وبالتالي فهي لها معنى و تؤثر في ردود أفعال و سلوكات من يستقبلها".[3]

المعلومات هي"مجموعة من البيانات تنقل معرفة حول حدث أو موضوع، وهي تسمح للفرد بالمعرفة الجيدة لمحيطه لذلك فإنه من الضروري الحصول على معلومات لاتخاذ قرارات جيدة".[4]

من خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن البيانات هي المادة الخام لإنتاج المعلومات ،فعلاقة المعلومات بالبيانات مثل علاقة المواد الخام بالمنتج النهائي،فإذا كانت البيانات تشكل المواد الخام لنظام معين فإن المعلومات هي المواد المصنعة أي المواد الجاهزة للاستخدام أو المستخرجة من ذلك النظام،فالبيانات هي عبارة عن مدخلات

[1] أحمد حسين علي حسين"تحليل وتصميم النظم"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.ص 49.

[2] Catrine LESNARD, Sylvie VEERBRUGHE," Organisation et gestion d'entreprise", édition Dunod, Paris, 1995.p7.

[3] ثناء محمد طعيمة،"نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الإستثمارية"،الطبعة الأولى،دار ايتراك للنشر،القاهرة،2002،ص 38.

[4] Jean François DHENIN,Bregitte FOUMIE, "50 Thèmes d'initiation à l'économie d'entreprise", édition Breal , Paris, 1998.p 165.

يتم معالجتها للحصول على مخرجات التي هي عبارة عن المعلومات التي ينتجها نظام معين.فالمعلومات ترتكز على البيانات ذات المعنى و التي تؤثر على فهم الفرد الذي يتلقاها.[1]

- **المعرفة:**

تمثل المعرفة الرصيد المتراكم من الخبرة و المعلومات و الدراسات الطويلة في مجال معين،بحيث تزيد درجة التجديد و الترابط في عناصر المعلومات المكونة لرصيد المعرفة.[2]

فالمعرفة تتمثل في القيمة الاقتصادية للمعلومات من وجهة نظر مستخدميها،و يمكن قياسها بالفرق بين عوائد القرارات قبل و بعد استلام المعلومات،كما يمكن قياسها أيضا بقدر الزيادة في مخرجات المعرفة لدى مستخدمي المعلومات،و معنى ذلك أنه إذا لم تغير المعلومات المستلمة في مخزن المعرفة لدى متخذي القرارات،فان قيمتها بالنسبة له ستكون مساوية للصفر.[3]

و بالتالي نستنتج ان العلاقة تكاملية بين البيانات،المعلومات و المعرفة ،بمجرد الحصول على البيانات و تجميعها ،يتم معالجتها للحصول على المعلومات و التي بدورها تزيد من رصيد المعرفة لمستخدميها لاتخاذ القرارات.

- **النظام:**

تبدو كلمة نظام متعددة المعاني و الاستخدامات، و عند فحص و تحليل هذه الاستخدامات نجد أن كلها تدور حول معنى واحد، فكل نظام من هذه النظم يتكون من مكونات أساسية تتفاعل فيما بينها، و تعمل ضمن ظروف بيئية محددة، لتحقيق الهدف من وجودها.

فالنظام يعرف: بأنه مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل و تتكامل مع بعضها البعض و مع بيئتها لتحقيق هدف (أهداف) معين (معينة).[4]

[1] Patrick BOISSELIER, "Contrôle de gestion", 2ieme édition, librairie Vuibert, Paris 2001, P52

[2] أحمد حلمي جمعة و اخرون،"نظم المعلومات المحاسبية-مدخل تطبيقي معاصر-"،الطبعة الاولى،دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان،الاردن،2003،ص 03.

[3] عبد الحي مرعي و عطية عبد الحي مرعي، "المحاسبة الإدارية"،الدار الجامعية للنشر و التوزيع،الاسكندرية،مصر،1997،ص 04.

[4] أحمد فوزي ملوخية،" نظم المعلومات الإدارية"،الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص 23.

- **نظام المعلومات:**

يعرف نظام المعلومات على أنه:"مجموعة من التقنيات و الإجراءات التي تسمح للمعلومة بالسيران داخل النظام".[1]

كما عرف كذلك أنه" مجموعة منظمة من الموارد،برامج،أشخاص،معطيات،إجراءات ،تسمح بالحصول ،معالجة،تخزين،إيصال المعلومات في شكل بيانات،نصوص،صور،أصوات ...الخ، داخل التنظيم".[2]

فهو إذن ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة و مترابطة من الأعمال و العناصر و الموارد تقوم بتجميع و تشغيل و إدارة و رقابة البيانات، بغرض إنتاج و توصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من القنوات و خطوط الاتصال"[3]

كما عرف نظام المعلومات: هو مجموعة من الموارد و الوسائل و البرامج و الأفراد و المعطيات و الإجراءات، التي تسمح بجمع و تخزين و معالجة و إيصال البيانات و المعلومات على شكل نصوص أو صور أو رموز في المؤسسة.[4]

- **نظام المعلومات المالي:**

يعرف النظام الذي يجمع و يعالج بيانات العمليات و ينشر المعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة بنظام المعلومات المحاسبية.[5]

فالمحاسبة كنظام معلومات تسمح بتعريف، قياس،تصنيف و تسجيل عمليات المنظمة، بهدف توليد معلومات قادرة على إرضاء حاجات المستخدمين بعد معالجتها.[6]

[1] LUCBER&Noël EQUILBERY, "Organisation, Théorie, Application", édition D'organisation, 2ieme édition, Paris, 2003, p 347.

[2] R.MARCINIAK & F.ROWE," Système d'information dynamique et organisation", Economica, paris, France, 1997, p 07

[3] أحمد حسن علي حسن،" نظم المعلومات المحاسبية"، دار الجمعية للنشر، مصر،2003 ، ص21.

[4] Robert REIX, "Systèmes d'information et management des organisations",5ieme édition, librairie Vuibert, Paris, 2005, p 03.

[5] مصطفى صالح سلامة،"نظم المعلومات المحاسبية"،الطبعة الأولى،دار المستقبل للنشر و التوزيع،عمان،2010،ص 09.

[6] Ensault BERNARD et Autres,"Comptabilite Financiere",Presse universitaire de France,paris,2001,p 11.

و يعتبر نظام المعلومات المالي أحد مكونات التنظيم الإداري،يختص بجمع،تبويب،معالجة،تحليل،و توصيل المعلومات المالية و الكمية لاتخاذ القرارات الى الأطراف الداخلية و الخارجية.[1]

لذلك فهو ذلك النظام الذي يقوم بحصر و تجميع البيانات التي تعبر عن الأحداث الإقتصادية المتعلقة بالوحدة الإقتصادية،و إتاحة إمكانية تشغيلها و تحويلها إلى معلومات مالية مفيدة للمهتمين بالوحدة الإقتصادية.[2]

فهو نظام يعمل على تسجيل الأحداث و التبادلات الإقتصادية للمؤسسة،وفقا لمنهجية و قواعد التحكم في أنشطة النتائج،لانتاج القوائم المالية(الميزانية،قائمة الدخل...الخ)،بهدف تزويد الأفراد و الجهات المختلفة،سواء كانوا يعملون في هذه الوحدات نفسها أم خارجها،بمعلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات.[3]

فهو النظام الذي يزود الإدارة المالية و الإدارة العليا و غيرهما من الأنظمة ذات العلاقة بالبيانات و المعلومات و الحقائق المتنوعة عن النشاطات المالية للمنظمة و التي يحتاجونها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المالية المناسبة.[4]

و بالتالي فنظم المعلومات المالية هي عبارة عن عملية تسجيل و إبلاغ عن المعاملات التجارية و الأحداث الإقتصادية الأخرى التي تقوم بتا المؤسسة ،و تقوم نظم المعلومات المالية أساسا على مفهوم القيد المزدوج(مسك الدفاتر المحاسبية).و الهدف منها هو انتاج البيانات المالية،(الميزانية،قائمة الدخل،جدول التدفقات...الخ).[5]

و يحقق نظام المعلومات المالي العديد من الوظائف و التي سوف نقوم باستعراضها:[6]

- تجميع البيانات المحاسبية،

- مراجعة و إدخال و تخزين البيانات المالية و المحاسبية في النظام المعلوماتي المحاسبي،

[1] أحمد حلمي و اخرون،مرجع سبق ذكره،ص 14.

[2] حسين القاضي و مأمون حمدان،"نظرية المحاسبة"،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2007،ص 130.

[3] JEAN-CHRISTOPHE PIC et Nathan BOIGIENMEN,"To do list finance-de 40 plans d'action+150best pratices",Vuibert,paris,2013,p 10.

[4] سليم إبراهيم الحسينية،"تظم المعلومات الإدارية"،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2002،ص 326.

[5] Hinton METTHEW,"Introducing inforamtion management:the business approach",Taylor&Francis,London,British,2006,p 116.

[6] حفناوي محمد يوسف،"نظم المعلومات المحاسبية"،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2001،ص 60.

- تخزين المعلومات المحاسبية،

- عرض تلخيصي للمعلومات بأسلوب كمي أو بياني و بتقارير دورية حسب الطلب،

فنظام المعلومات المالي هو نظام منهجي فرعي أساسي و رسمي في المؤسسة، يصنف ضمن أنظمتها التشغيلية يهتم بترجمة الأحداث و الوقائع الإقتصادية في شكل كمي(أرقام) و نقدي(مبالغ)، فهو يؤدي دور مهم في عملية تجميع و معالجة البيانات التي تتعلق بفترة زمنية معينة للمؤسسة و تحويلها الى معلومات تلبي احتياجات مستخدميها،فهو يشمل على خصائص مصدرها طبيعة المحاسبة،التي تتعلق بالتأثير الإقتصادي للأحداث التي تؤثر على أنشطة المشروع.

- **المعلومة المالية:**

المعلومة المالية هي ناتج نظام المعلومات المالي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها و معالجتها و إخراجها في شكل قوائم مالية،تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها،كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط و التوجيه و الرقابة.[1]

و أيضا المعلومة المالية هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع و استرجاع و تشغيل و تخزين و توزيع المعلومات ،لتدعيم اتخاذ القرارات و الرقابة في التنظيم ،و بالاضافة الى التدعيم في اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة يمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين و العاملين في تحليل المشاكل و تطوير و خلق المنتجات الجديدة.[2]

و تعرف المعلومات المالية كذلك بأنها كل المعلومات الكمية و غير الكمية التي تخص الأحداث الإقتصادية التي تتم معالجتها و تقديم التقارير حولها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية و في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخليا.[3]

فيمثل مفهوم المعلومات المالية مخرجات النظام المحاسبي،الناتجة عن معالجة البيانات المحاسبية من خلال مدخلات البيانات،تشغيل أو معالجة البيانات،ثم المخرجات في شكل معلومات محاسبية،فالغرض الرئيسي

[1] عبد المالك عمر زيد،"المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي-الاطار التاريخي للمحاسبة-"،الجزء الأول،الطبعة الأولى ،عمان ،الأردن،2002،ص 01.
[2] سونيا محمد البكري،"نظم المعلومات الإدارية-المفاهيم الأساسية-"،الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع،الإسكندرية،2000،ص 14.
[3] الحبيطي قاسم وسقا زياد،"نظم المعلومات المحاسبية"،وحدة الحدباء للصناعة و النشر،الموصل العراق،2003،ص 27.

للمحاسبة يتمثل في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات،و المنتج النهائي للمعلومات المحاسبية يتجسد في القرار الذي يتم التوصل إليه باستخدام المعلومات المحاسبية،فالمعلومات المحاسبية تمثل ببساطة الوسائل التي تستخدم لقياس و توصيل الأحداث الإقتصادية.[1]

كما توصف المعلومات المالية بأنها كمية،رسمية،مترابطة هيكليا،مدققة و مراجعة،رقمية و متعلقة بالماضي،[2]

فالمعلومة المالية لها أهمية بالغة لمجموعة من المستفيدين الداخليين و الخارجيين في تقديم معلومات هامة،تخدمهم في اتخاذ القرارات كل حسب استفادته من المعلومات.و تقديم هذه المعلومات يكون مجسدا في التقارير المالية بصفة عامة (تقرير محافظ الحسابات،تقرير مجلس الإدارة،التنبؤات المالية،...الخ) و القوائم المالية بصفة خاصة(الميزانية،جدول حسابات النتائج،جدول سيولة الخزينة،قائمة التدفقات النقدية،...الخ) ،و لذلك يجب ان تكون هذه المعلومات ملائمة و موثوقة تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات المالية و الاقتصادية.

2- الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية:

تتعدد الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية،و تختلف احتياجاتهم من هذه المعلومات من حيث شكلها و نوعها و ذلك باختلاف تحليلاتها و استخداماتها و طبيعة القرارات التي سوف تتخذ على أساسها ،و لذلك تم تصنيف الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية كما يلي:

1- الأطراف الداخلية (إدارة المؤسسة):

تتمثل في أعضاء مديرية و قيادة المؤسسة ،[3]و يطلب هذا النوع من المستخدمين أن تعد المعلومات المالية حسب التعليمات و التوجيهات المقدمة لهيئة المحاسبة،فهذه الأطراف ليس لديها أية صعوبة في كيفية الحصول على المعلومة المالية باعتبارها المسؤولة عن تصميم و استغلال نظام المعلومات المالي بحيث تعتبر التقارير الداخلية أداة اتصال بين هذه الأطراف و النظام المالي،فالمديرون يحتاجون المعلومات للتخطيط و التنظيم و إدارة المؤسسة و تقييم أداء المسؤولين،و الإدارة تحتاج معلومات تفصيلية تقدم في الوقت المناسب كالاحتياطات النقدية،قيمة

[1] روبرت ميجز،جان ويليامز،سوزان هكا،مارك بتيز،"المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"،ترجمة مكرم عبد المسيح ،و محمد عبد القادر الديسطي،دار المريخ،السعودية ،2006،ص 15.

[2] Van greuning,K HENNIE,"International financial reporting standars-a pratical guide-",4 ieme edition,the world bank,washington,2006,p03.

[3] Djelloul SACI, "comptabilité de l'entreprise et système economique, lexperience algerienne", OPU, alger, 1991, p 72.

الديون المستحقة على المؤسسة ...الخ،إضافة الى معلومات تلخيصية إجمالية مثل:الأرباح التي حققتها المؤسسة خلال فترة معينة.[1]

2- الأطراف الخارجية:

و يتمثلون في كل الأطراف الخارجة عن إطار إدارة المؤسسة و الذين يهتمون بالمعلومات المالية المرتبطة بالمؤسسة،سواء كانت لديهم القدرة على فرض طبيعة المعلومات التي يرغبون في الحصول عليها كإدارة الضرائب،البنوك،الأسواق المالية...الخ، أو الذين ليست لديهم القدرة على فرض طبيعة المعلومات المالية المرغوب الحصول عليها كالزبائن و الموردون. و قد تم تقسيم هؤلاء المستخدمون الى فئتين:الأولى لها مصالح مالية مباشرة و الثانية لها مصالح مالية غير مباشرة.

- **فئات لها مصالح مالية مباشرة:و تتضمن الأطراف التالية:**

- المستثمرون الحاليون و المرتقبون (الملاك فرد أو مؤسسة،المساهمون):تعتبر هذه الفئة من بين أهم العناصر المستخدمة للمعلومة المالية ، فهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم الاطلاع و تقييم النتائج المحصلة و بالتطلعات الاقتصادية المتعلقة بالتطور و الفعالية للمؤسسة ككل ،[2]و خاصة فيما يتعلق ب : الربحية و المخاطر و استراتيجية المؤسسة،[3] من أجل مساعدتهم في اتخاذ قرارات اقتصادية التي تتعلق بالشراء و الاحتفاظ بالاستثمار و البيع،و تمكينهم من تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح و غيرها.
- المقرضون الحاليون و المرتقبون(البنوك و المؤسسات المالية المختلفة و حاملي سندات الدين و الموردون و الدائنون): تهتم هذه الفئة بالمعلومات المالية التي تتعلق بالاستقرار المالي للمؤسسة(الهيكل المالي و التدفقات النقدية) لمعرفة الوضعية الإقتصادية و المالية للمؤسسة و ذلك من أجل تقييم مخاطر منح الائتمان و التأكد ما إذا كانت قروضهم و فوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها من أجل اتخاذ قرارات الاستثمار أو الإقراض الملائمة.

[1] رضوان حلوة حنان،"مدخل النظرية المحاسبية(الإطار الفكري-التطبيقات العملية)"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2009،ص 32.

[2] Tort ERIC,"organisation et management des systémes comptable";dunod edition,paris,2003,p05.

[3] Disle CHARLOTTE et Maéso ROBERT,"DCG 9-Introduction à la comptabilite 2012/2013,Manuel et applications",Dunod,paris,2013,p 52.

- العاملون الحاليون و المرتقبون(الموظفون):يهتمون بالمعلومات المالية المتعلقة بمدى استقرار و ربحة المؤسسة التي يعملون بها (المركز المالي للمؤسسة) ، و كذلك المعلومات التي تمكنهم من قدرة المؤسسة من دفع مكافآتهم و تعويضاتهم و منافع التقاعد و فرص العمل...الخ ،و ذلك بغرض الحكم على مدى استمرارية المؤسسة .

- النقابات العمالية:فهي تحتاج الى معلومات تتعلق بالوضع المالي ،و كذلك مستويات الارباح المحققة على مستوى المؤسسة،و ذلك من أجل الدفاع عن حقوق العمال و تحسين ظروف عملهم و امكانية الدخول في مفاوضات مع ارباب العمل لزيادة رواتبهم.

➢ **فئات لها مصالح مالية غير مباشرة:و تتضمن الأطراف التالية:**

- الدوائر و السلطات الحكومية ذات العلاقة(الحكومة و مؤسساتها):و من أهمها **إدارة (مصلحة) الضرائب** و التي تهتم بالمعلومات المالية للمؤسسة (المركز المالي و قائمة الدخل)من أجل تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة و التأكد من مدى تقيد المؤسسة بالشروط التي تمليها إدارة الضرائب بشأن طرق تقييم المخزونات،إهلاك الإستثمارات...الخ،كما ان المؤسسة ملزمة بتقديم رزنامة مفصلة عن العمليات الخاضعة للضريبة ،سواء فيما يتعلق بمداخيل المؤسسة و نشاطاتها وكذلك تلك التي تكون فيها المؤسسة وسيطا بين ادارة الضرائب و المتحمل النهائي للضريبة كالرسم على القيمة المضافة. و كذلك **دائرة الاحصائيات العامة** التي تهتم بالمعلومات المالية عن مؤسسات المساهم لمراعاتها في حسابات الدخل القومي و إحصاءات أخرى في مختلف القطاعات الإقتصادية.[1]

- السلطات القضائية:تحتاج الى المعلومات المالية في حالات الفصل في أمور الإفلاس و المنازعات القضائية.

- المحللون الماليون و الوسطاء الماليون:يحتاجون المعلومات المالية من أجل حساب مختلف النسب المالية و تحليلها و تقديم الخيارات الاستثمارية لاتخاذ القرارات الإستثمارية.

- المخططون الإقتصاديون:يحتاجون المعلومات المالية من أجل تحليل النشاط الإقتصادي و التنبؤ بتطوره و مختلف اتجاهاته.

[1] رضوان حلوة حنان، "مدخل النظرية المحاسبية(الإطار الفكري-التطبيقات العملية)"،مرجع سبق ذكره،ص 34.

- المستهلكون أو العملاء:يهتم العملاء بالمعلومات المالية و خصوصا في حالة اعتمادهم على منتوجات المؤسسة لفترة طويلة و ارتباطهم بجودة و نوعية هذه المنتوجات و بأسعارها ،لضمان استمرارية المؤسسة و خاصة فيما يتعلق في حالة خدمات ما بعد البيع و خدمات ضمان المنتج.

I-3-2 الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية:

1- مفهوم جودة المعلومة المالية:

الجودة QUALITY هي مصطلح مشتق من اللغة اللاتنية QUALIESK و يقصد بها طبيعة الشيئ و درجة صلاحيته.[1]

فمصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيئ للغرض الذي أعد من أجله ،أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة.

طبقا لتعريف (FAF) فان الجودة تعني الوضوح و الشفافية و توافر المعلومات في التوقيت المناسب ،أما اللجنة الخاصة بالتقارير المالية(AICPA) ترى أن الجودة هي مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ،و مدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها،فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير و القوائم المالية و الذي يعكس طبيعة المنظمة.[2]

كما عرفت الجودة كذلك بأنها ترتبط ببرنامج يتضمن التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي عن طريق الحد من العيوب في الأداء و وضع الشيئ المراد تحقيقه.[3]

فجودة المعلومات المالية هي تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة ،و تعد هذه الخصائص مفيدة للمسؤولين عن اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تتضمن تطبيق الطرق و الأساليب المحاسبية.[4]

---

[1] نزار عبد الحميد الباروي،"مستلزمات الجودة الشاملة و إمكانية تطبيقها في المنظمات العربية،رؤية مستقبلية"،مجلة المنصورة،المجلد الأول،العدد الأول،جامعة المنصورة،بغداد،العراق،2000،ص 88.

[2] مجدي محمد سامي،"دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و أثرها على جودة القوائم المالية"،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،جامعة الإسكندرية،العدد رقم 02،المجلد رقم 46،يوليو 2009،ص 51.

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،"المحاسبة الأساسية و إعداد البيانات المالية"،المطابع المركزية،عمان،الأردن،2003،ص 152.

[4] أحمد حلمي جمعة و اخرون،مرجع سبق ذكره ،ص 10.

كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المالية لأهدافها،كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس و الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية،بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمستخدميها الرئيسيين في ترشيد قراراتهم،أي أن المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر إفادة في مجال ترشيد القرارات.[1]

و بذلك يمكن القول بأن جودة المعلومات المالية تتمثل في مصداقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية،و ما تحققه من منفعة و فائدة لمستخدميها،و لتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية ،بما يحقق الهدف من استخدامها.

2- الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

لقد حاولت عدة أطراف متخصصة في المحاسبة تحديد عناصر الخصائص النوعية للمعلومات المالية،و تعد النتائج التي توصل اليها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ،و ذلك من خلال إصداره للمفهوم المحاسبي رقم 2 في ماي 1982، وكذلك النتائج التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و المتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومات المالية،و التي تتضمن مجموعة من المحددات التي تميز بين المعلومات المفيدة و الغير المفيدة، و بسبب أن الفلسفة التي انطلق منها كل من المجلسين متماثلة ، لذلك سوف نركز على أهم الخصائص التي توصل اليها و التي نذكر منها ما يلي:

- **الملاءمة:**

لقد عرفها FASB بأنها تلك المعلومات القادرة على احداث تغيير في اتجاه القرار،و ذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر و استيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع و اتخاذ قرار أدق و أكفأ مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة.[2]

و لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ،يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات،و تملك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و

[1] عباس مهدي الشيرازي،"نظرية المحاسبة"،الطبعة الأولى،ذات السلاسل للطباعة و النشر،الكويت،1990،ص 144.

[2] كمال عبد العزيز النقيب،" مقدمة في نظرية المحاسبة"،دار وائل للنشر،عمان،الأردن ،بدون ذكر سنة النشر،ص 293.

الحاضرة و المستقبلية و تكوين توقعات–أو قدرة تنبؤية– عن النتائج التي سوف تترتب عن هذه الأحداث.[1]

كما تعرف خاصية الملاءمة بأنها قدرة المعلومات على إحداث اختلاف في القرار سواء بالمساعدة على تكوين التنبؤات أو تأكيد التوقعات السابقة.[2]

و توصف المعلومات بالملائمة عندما تؤثر على رأي متخذي القرارات،و ذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الإقتصادية أو تمكنهم من تعزيز و تعديل التقييمات السابقة.[3]

و عليه يمكن القول بأن المعلومات الملائمة هي التي تكون مفيدة للغرض الذي أعدت من أجله أو ترتبط بالنتيجة المرغوب في تحقيقها،تتناسب مع حجم و طبيعة الاستخدام،كما يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية و استرجاعية تؤثر في سلوك مستعمليها، و تغير اتجاهات قراراتهم و تساعدهم في تقييم البدائل،أما إذا كانت عكس ذلك إلى درجة أن المستخدم لا يوليها أي اهتمام عند اتخاذ أي قرار أو أي حكم تكون غير ملائمة،فخاصية الملاءمة تمكن مستخدميها من:

1- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.

2- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات،الامر الذي يؤدي الى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة .

3- تحسين قدرة مستعمليها على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل و تعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة و الحالية.

و مما تقدم فإن خاصية الملاءمة تتكون من الخصائص الثانوية أو الفرعية التالية:

- **التوقيت الملائم**:ضرورة ربط مدى ملاءمة المعلومات لمتخذ القرار بتوقيت ايصالها له،ذلك لان ايصال المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار،و من ثم ينزع عنها

[1] رضوان حلوة حنان،"النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر ،عمان،الأرن،2006،ص 200.

[2] S.Most KENNETH," Accounting theory,2 nd ed",Grid publishing,Inc,1982,p 20.

[3] ياسين أحمد العيسي،"أصول المحاسبة الحديثة"،الجزء الأول،دار الشوق،عمان،الأردن،2003،ص 25.

الفائدة المرجوة منها.[1]

فتوفير المعلومة في الوقت المناسب يعتبر أمرا ضروريا و إلا فقدت أهميتها، فكلما زادت سرعة توصيل المعلومات المالية الى مستخدميها كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم المتنوعة و كلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كانت الثقة أكبر بأن المعلومات تعتبر غير ملائمة، فالمعلومات الملائمة هي تلك التي تتوفر في الوقت المناسب حتى لو كان ذلك على حساب الدقة في عملية القياس.

- **القدرة على التنبؤ**:لكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار ،يجب أن تؤدي هذه المعلومات الى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل.[2]

فالمعلومات الملائمة تمنح مستعمليها القدرة على إعداد تنبؤات و القيام بتقديرات تتعلق بالمستقبل بشكل معقول من الدقة، فهي تمكن المستخدم من تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية و تحسين امكاناته و قدراته في هذا المجال بربط الحاضر بالمستقبل.

- **القدرة على إعادة التقييم**:تسمح خاصية القيمة الرقابية بالتعلم من القرارات المتخذة سابقا ،و بتراكم خبرات إعادة تقييم و متابعة تلك القرارات للتأكد من صحتها،أو ضرورة تعديلها،و تقوم التغذية الراجعة على فكرة المقارنة بين الخطة و التنبؤ و بين المنفذ و ما جرى فعلا،أي تستند إلى فكرة تحديد الانحراف الطارئ بين التنبؤ بما سيحدث و بين ما حدث فعلا،و هذا المدخل يعني،التقييم المستمر بهدف التحسين المستمر.[3]

فالمعلومة الملائمة تمكن مستخدميها من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية أو المرتدة للمعلومات الناتجة عن النظام،الامر الذي يمكن مستخدميها من تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها و تقييم نتائج القرارات السابقة.

[1] محمد مطر،موسى السويطي،"التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس،العرض و الإفصاح"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2008،ص 333.
[2] عباس مهدي الشيرازي،مرجع سبق ذكره،ص 200.
[3] رضوان حلوة حنان،" مدخل النظرية المحاسبية(الإطار الفكري–التطبيقات العملية)"،مرجع سبق ذكره،ص 75.

- **الموثوقية (المصداقية):**

عرفها FASB على أنها خاصية في المعلومات تسمح بالتأكد من خلو تلك المعلومات من الأخطاء و التحيز بدرجة معقولة و أنها تمثل بصدق الشيئ الذي تعبر عنه.[1]

فقد تكون المعلومات ملائمة و لكن غير موثوقة بطبيعتها ،و تمثيلها لدرجة أن الإعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللا،فلكي تكون المعلومات مفيدة،ينبغي أن تكون موثوقة و تملك المعلومات خاصية الموثوقية ،إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز،و يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول.[2]

فالموثوقية للمعلومات المالية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء و التحيز في العرض و التصور الصادق للأحداث و العمليات الإقتصادية،و تمثل الموثوقية في المعلومات المالية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت و الخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية و اختيار المعلومات المفيدة لهم.[3]

و عليه يمكن القول أن الموثوقية تعني أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله ،خالية من الأخطاء، وبعيدة عن أي تحيز، و لا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، تعبر بصدق عما تعنيه أو ما يتوقع منها أن تعنيه بدرجة معقولة،فالموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات و إمكانية الإعتماد عليها.

و مما تقدم فإن خاصية الموثوقية تتكون من الخصائص الثانوية أو الفرعية التالية:

- **قابلية التحقق من المعلومات:**تعني أن المعلومات المحاسبية يمكن إثباتها و التحقق منها بالمستندات أو أي حقائق موضوعية،كما يمكن التأكد منها بواسطة شخص اخر يستخدم نفس طرق التقييم المحاسبي،أي أنها تحظى بالإجماع من طرف العديد من الأشخاص،فاستخدام نفس طرق التقييم لابد أن يعطي نفس النتائج.[4]

[1] Financial Accounting Standard Board,"Qualitative characteristics of accounting information",SFAC N 2,may 1980.p 13.

[2]François PASQUALINI,"le principe de l'image fidèle en droit comptable",LITEC.Paris,1992,p52.

[3]دونالد كيسو و جيري بجانت،"المحاسبة المتوسطة"،الجزء الأول،تعريب أحمد حامد حجاج،دار المريخ للنشر،الرياض،العربية السعودية،2005،ص 70.

[4]أمين السيد أحمد لطفي، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"،الدار الجامعية،الإسكندرية،2005،ص 194.

فالمقصود بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي و الإفصاح،يستطيع أن يتوصل إليها شخص اخر،مستقل عن الشخص الأول ،بتطبيق نفس الأساليب.

- **حيادية المعلومات**:يقصد بالحياد أو عدم التحيز عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية و المهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى.[1]

فالمقصود بذلك عدم التحيز لمستخدم معين من مستخدمي المعلومات المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين أو بطريقة تخدم فئة معينة على حساب الفئات الأخرى.فالمعلومات المحاسبية الحيدة تتصف بالوفاء للاحتياجات المشتركة لمن يستخدمونها خارج المؤسسة دون افتراضات مسبقة عن احتياجات أية فئة معينة بالذات الى تلك المعلومات.

- **الصدق في التعبير**:تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي،الذي يعكس الأحداث الإقتصادية و المعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية،أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها(جوهرها)و ليس مجرد تمثيل شكلها فقط(تغليب الجوهر على الشكل).[2]

و يقصد بذلك وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس(المعلومات)و بين الظواهر المراد التقرير عنها،أي أن الأرقام التي تظهر بالقوائم المالية و الناتجة عن عملية التقييم يجب أن تعبر عن المحتوى الإقتصادي للأحداث التي أثرت على المؤسسة بكل صدق، بمعنى أن الأرقام تمثل ما حدث فعلا،فالتقارير المالية التي تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة هي التي تكون صادقة العرض.

- **الأهمية النسبية**:تقتضي خاصية الأهمية النسبية توجيه الإهتمام نحو مستخدمي المعلومات المالية و التعرف على احتياجاتهم،و تلعب هذه الخاصية دورا كبيرا في تحديد المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية،و تتصف معلومات ما أنها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على نجاعة قرارات مستخدميها،و تعتبر مؤشرا هاما يتم اللجوء إليه عند القيام بعملية الدمج.[3]

[1] عباس مهدي الشيرازي،مرجع سبق ذكره،ص202.

[2] رضوان حلوة حنان، "مدخل النظرية المحاسبية(الإطار الفكري–التطبيقات العملية)"،مرجع سبق ذكره،ص76.

[3] هواري سويسي،بدر الزمان خمقاني،"نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،جامعة ورقلة،يومي 29 و 30 نوفمبر 2011،ص 15.

- **القابلية للفهم (الوضوح):**

حسب **FASB** :ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية مفهومة لأولئك الذين لهم فهم معقول حول الأعمال و الأنشطة الإقتصادية.[1]

يعني أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها،فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد،و من ناحية أخرى يعزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.[2]

فمن الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين،و لهذا الغرض يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الإقتصادية و المحاسبية،و أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.[3]

فالقابلية للفهم يقصد بها خلو البيانات من الغموض، بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها،بمعنى البيانات و المعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة و واضحة و خالية من التعقيد.[4]

فالقابلية للفهم المباشر من قبل المستخدمين تعتبر أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية ،فهي لا تقتصر على المستخدمين المتخصصين بل تتعدى الى المستخدمين الذين يملكون معرفة معقولة من الأنشطة الإقتصادية و المحاسبية و لديهم الرغبة في دراسة تلك المعلومات على ضوء تلك المعرفة،كما يجب على معدي المعلومات مراعاة ذلك،و لذلك فالقابلية للفهم لا تدعي عرض المعلومات السهلة فقط،بل تدعي إلزامية عرض كل المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية بأسهل الأساليب و الطرق الممكنة.

و بناءا على ما تقدم فإن الإجراءات الاتية تسهم في إمكانية فهم المعلومات المحاسبة المالية و استيعابها:[5]

- تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية(و ليس للمحاسبين وحدهم)،

[1] Financial Accounting Standard Board,op cit,p 22.

[2] خالد جمال الجعرات،مرجع سبق ذكره،ص 48.

[3] أمين السيد أحمد لطفي،"المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات"،مرجع سبق ذكره ،ص 466.

[4] وليد ناجي الحيالي،"النظرية المحاسبية"،الجزء الأول،منشورات الأكاديمية العربية بالدنمرك،2007،ص 84.

[5] هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربيةGCCAAO،الإطار الفكري للمحاسبة المالية،السعودية،2003،ص 52.

- الإستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم،
- وضع البيانات المترابطة بعضها مقابل بعض،
- تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم–عادة–في معرفتها،
- **القابلية للمقارنة:**

و يقصد بهذه الخاصية أن تعد البيانات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب و الإجراءات المحاسبية من عام لآخر،و لنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الإقتصادي،و يمكن مقارنة أداء الوحدة الإقتصادية بأداء الوحدات الإقتصادية أخرى.[1]

أي إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للمؤسسة و المتعلقة بفترات زمنية مختلفة و ذلك في ظل احترام استخدام نفس الإجراءات المحاسبية عبر الزمن(حسب مبدأ ثبات الطرق المحاسبية)،أو بين المعلومات المالية للمؤسسة و المؤسسات الأخرى من نفس القطاع في فترة زمنية محددة.[2]

فمن البديهي أن استخدام أساليب محاسبية مختلفة يجعل القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الإقتصادية غير قابلة للمقارنة ،فالمعلومات المحاسبية الخاصة بمؤسسة معينة تكون مفيدة إذا أمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بالمؤسسات الأخرى ،فاختلاف الأساليب يعطي نتائج متباينة عن نفس الحقائق الإقتصادية ،و هذا يؤدئ إلى نتائج مضللة و سوء الفهم حول تخصيص الموارد الإقتصادية، فضلا عن ذلك فإن استخدام قواعد و أساليب محاسبية موحدة يهيئ الفرصة للتعرف على أوجه الشبه و الإختلاف في الظروف المحيطة بكل مؤسسة،فالتشابه و الإختلاف لن يكون له معنى إذا كانت أساليب و أسس القياس متباينة.[3]

و على هذا الأساس تتميز هذه الخاصية بقدر كبير من الأهمية ،إذ تعتبر من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في تقييم و متابعة أداء الوحدات الإقتصادية عبر الزمن و كذا المقارنة بين مختلف الوضعيات المالية للمؤسسات،فهذه الخاصية تمكن مستخدمي المعلومات المالية من تحديد جوانب الإتفاق و الإختلاف الأساسية في الظواهر الإقتصادية و المالية.

[1] حكمت أحمد الراوي،"نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة"،الطبعة الأولى،مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،1999،ص 110.
[2] ياسين أحمد العيسي،"أصول المحاسبة الحديثة"،الطبعة الأولى،دار الشوق،عمان،الأردن،2003،ص 26.
[3] أحمد محمد نور،"تصميم و إدارة النظام المحاسبي"،مؤسسة شباب الجامعة،مصر،2000،ص 44.

و لكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يجب أن يتوفر الشرطين التاليين:[1]

- سهولة العرض و استخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات،
- الثبات في القياس و العرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى،

I-3-3إسهامات المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومة المالية:

لقد تطورت أهداف المحاسبة من حماية حقوق المالكين، إلى خدمة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة بالمعلومات،لان هذه الأخيرة تمكنهم من كيفية المحافظة على حقوقهم تجاه المؤسسة،لذلك نجد أن مستوى جودة المعلومات المالية لا يعتمد فقط على الخصائص النوعية للمعلومات بل يتعداها الى خصائص تتعلق بمستخدمي المعلومات،و قد ساهمت المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين و تحقيق معلومات محاسبية ذات جودة عالية من خلال ما يلي:

- **تقديم قوائم و تقارير مالية وفق أسس مختلفة:**

توجه التقارير المالية لخدمة المصلحة العامة و تمكن مستخدميها التأكد من مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية ،و تمدهم بالمعلومات التي تتعلق بمكاسب المؤسسة و مكوناتها و كذلك عن الوضع المالي و أداء المؤسسة.فالقوائم المالية تمثل جزء محوري من التقارير المالية ،فالقوائم المالية هي الطريقة الأساسية التي يتم من خلالها تزويد الأطراف الخارجية المهتمة بأمر الشركة بالمعلومات الأساسية التي يحتاجونها.

و يغطي المعيار المحاسبي الدولي الأول القوائم المالية ذات الغرض العام ،و يبدأ المعيار بعرض الأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم،ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم و طريقة عرضها،و ذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية ،و المقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال،و حتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات و بيانات ملائمة و ذات مصداقية و موثوقية.[2]

[1] ابراهيم أحمد الصعيد،"نظم المعلومات المحاسبية"،دار الفكر المعاصر،دمشق،1996،ص 35.

[2] محمد أبو نصار،جمعة حميدات،"معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية،الجوانب النظرية و العلمية،" ،دار وائل للنشر،الأردن،2008،ص 19.

و تتمثل القوائم المالية حسب المعايير المالية و المحاسبية الدولية فيما يلي:

- الميزانية (bilan) فهي توفر المعلومات الخاصة بالوضعية المالية.
- جدول حسابات النتائج (compte de resultat) يوفر المعلومات التي تتعلق بالأداء.
- قائمة التغير في الأموال الخاصة (état de variation des capitaux propre)
- جدول تدفقات الخزينة(tableau des flux de trésorerie) توفر المعلومات التي تتعلق بتدفقات الخزينة.
- الملحق(une annexe)

فالأهداف التي تسعى الى تحقيقها القوائم المالية قد تعرض اليها الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في الفقرة 12،فهي تهدف الى توفير معلومات تتعلق بالوضع المالية و الأداء و التغيرات في الحالة المالية للشركة و التي تعتبر مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الإقتصادية ،[1]و على الخصوص المستثمرين باعتبارهم الموردين الأساسيين لرأس المال المحاطر للشركة،و بالتالي فالقوائم المالية توفر المعلومات لكافة مستخدميها لتحقيق الأهداف التالية:[2]

- توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقق تدفقات الخزينة و كذلك أهمية هذا التدفق و فترات حدوثه الممكنة،
- عرض الوضعية المالية للمؤسسة و خصوصا الموارد الإقتصادية،و كذلك الالتزامات و أثار العمليات و الأحداث القابلة لتغيير الموارد و الالتزامات،و تعكس أدائها،
- تبين طرق المؤسسة في تحقيق و انفاق السيولة باتجاه أنشطة الاستغلال و تمويل الاستثمارات و اتجاه عوامل أخرى التي من شأنها أن تؤثر على السيولة و قدرة المؤسسة على الوفاء.
- تقديم معلومات عن درجة و طرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين،

[1] الخلايلة،محمود عبد الحليم،"التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية"،الطبعة الثالثة،مطابع الدستور،الأردن،2004.ص 20.

[2] منصوري الزين،"أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و ابعاد الإفصاح و الشفافية"،دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي و المالي الجديد المطبق في الجزائر،مداخلة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011،جامعة البليدة،ص 140.

أما فيما يتعلق بالتقارير المالية فهي تحتوي على مجموعة كاملة من البيانات المالية ،أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة. فالمعلومات التي يجب ايصالها من خلال التقارير المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة و موضوعات عديدة،فقد تكون معلومات مالية و معلومات غير مالية أو نشرات أو تقارير مجلس الإدارة ،إضافة الى التنبؤات المالية و الأخبار ذات الصلة بالمؤسسة و وصف للخطط و التوقعات ،و كذلك التأثير البيئي و الاجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه.

و كمثال على التقارير المالية فقد تطرق المعيار المحاسبي الرابع عشر الى التقارير المالية للقطاعات ،و كان الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع و المعلومات التي تتعلق بمختلف انواع المنتجات و الخدمات التي تنتجها الشركة و مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بتا و هذا كله من أجل مساعدة مستعمليه في الحكم و فهم أفضل للأداء السابق و تقييم مخاطر و عوائد الشركة .

كما تعرض المعيار المحاسبي الدولي الرابع و الثلاثون لموضوع التقارير المالية المرحلية ،و يهدف هذا المعيار الى وصف و تحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية ،و كذلك وصف مبادئ الاعتراف و القياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة ،مما يساعد مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة،فهذا المعيار يشجع الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق الاوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل و خلال فترة لا تزيد عن 60 يوم من نهاية الفترة المالية.و لذلك و رغم أن التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذي القرارات الإقتصادية ،إلا أن التغيرات و الأحداث المتلاحقة التي تمر بها الشركة تجعل زيادة الحاجة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة،هذا الأمر الذي أدى الى زيادة أهمية التقارير المالية المرحلية لانها تمكن مستخدم المعلومات المالية من الاطلاع بشكل مستمر على نتائج أعمال الشركة و مركزها المالي،إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري.

- **أسس إعداد و عرض المعلومات في القوائم المالية:**

عند إعداد القوائم المالية و عرضها يجب مراعاة مجموعة من الأسس و الاعتبارات لذلك،و لقد أورد المعيار المحاسبي الأول جملة من الإعتبارات و هذا لتحقيق الغرض من القوائم المالية و المتمثل في توفير بيانات مالية عن

المركز المالي للشركة و عن نتيجة أعمالها و التدفق النقدي لديها،بحيث تكون هذه البيانات مفيدة في اتخاذ القرارات الإقتصادية.[1]

و تتمثل هذه الاعتبارات فيما يلي:

- العرض العادل و الامتثال لمعايير الابلاغ المالي الدولية:حيث يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها الشركة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية المحددة من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية هذا وبالإضافة إلى توفير الإفصاح سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.[2]

- فرضية إستمرارية المؤسسة: يجب على المؤسسة اعداد البيانات المالية على أساس ان المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لتصفية المؤسسة او توقيفها ،وفي حالة علم الادارة بالاحداث و الظروف التي تلقي شكوكا كبيرة على مدى استمرارية المؤسسة، فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة, وكذلك الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية،و هذا ما يوجبه المعيار المحاسبي الاول.
- أساس الإستحقاق المحاسبي:يجب على المؤسسة اعداد بياناتها المالية باستثناء المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي،[3] ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب سواء تم قبضها أو لم يتم, أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي.
- الإتساق في العرض:يتوجب على الشركة الاتساق (ثبات) في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية, ويمكن الخروج عن هذا الاتساق في إحدى الحالتين:

[1] حميداتو صالح،زلاسي رياض،بوقفة علاء،"دور معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في تحسين المعلومات المالية"،مداخلة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011،جامعة البليدة،ص 167.

[2] ،نفس المرجع السابق،ص 167.

[3] سمير الريشاني،"مقدمة في معايير المحاسبة الدولية"،مقال منشور على شبكة الانترنت على الموقع التالي.
http://www.kantakji.com/media/174664/lecture2011-1-9.pdf

إذا تطلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء هذا التغيير أو عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالشركة, كما قد يحدث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.[1]

- الأهمية النسبية: يكون عنصر ما ذو أهمية نسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدمي القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة، وأهمية عنصر معين هي مسألة نسبية فما يكون مهما بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى، فأهمية عنصر ما لا تقدر بقيمته أو مقداره ولكن أيضا بطبيعته، فمثلا دباسة الأوراق وسلة المهملات في المكتب هل يتم تسجيلها في حسابات الأصول كل على حدى ثم إهلاكها على مدى عمرها الإنتاجي لأنها تستعمل لأكثر من سنة؟

الجواب طبعا لا، لأن هذا يصبح مكلفا بينما تأثيره على النتائج معدوم ولهذا تعتبر هذه العناصر كمصروفات طبقا لهذا المبدأ فيمكن جمعها في بند واحد.[2]

- التقاص: على المؤسسة عدم إجراء التقاص بين الأصول والالتزامات أو المصاريف والإيرادات, إلا اذا كان مسموح به من قبل المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (اذا كان التقاص يعكس جوهر العملية أو الحدث)،لأن التقاص يؤدي في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية و يقلل من قدرتهم على فهم العمليات التي يتم القيام بها و على تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع، فمثلا إجراء المقاصة بين المبيعات ومردودات المبيعات وإظهار رقم صافي المبيعات الصافية, ومردودات المبيعات يمكن الاعتماد عليها لتقدير جودة إنتاج الشركة وكفاءة سياستها التسويقية, وبالتالي فإخفاء مردودات المبيعات ستغير منحى اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية.
- المعلومات المقارنة: يتطلب المعيار المحاسبي الأول تقديم القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة, كما يوجب إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية, وهذا يمكن مستخدمي القوائم المالية من مقارنة القوائم المالية الحالية مع فترات سابقة أو مع شركات أخرى, وبالتالي مساعدتهم في تقييم أداء الشركة والتنبؤ بمستقبلها.

[1] حميداتو صالح،زلاسي رياض،مرجع سبق ذكره،ص 167.
[2] بن ربيع حنيفة،مرجع سبق ذكره،ص 33.

و أهم ما يمكن استنتاجه هو أن المعايير المالية و المحاسبية الدولية قد ساهمت في رفع و تحسين نوعية المعلومات المالية ، بما يساعد في انتاج معلومات مالية تمتاز بالجودة ،وتعبر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسات و تتوفر على مستوى عالي من المصداقية و الشفافية، و حققت ذلك من خلال تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة و ايجاد أسس عامة لعرض المعلومات في القوائم المالية.

خلاصة الفصل الأول:

إن التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال البحث في جعلها وسيلة إعلامية ذات طابع دولي ،يجسد قدرتها على مسايرة التطورات التي عرفتها المعاملات الإقتصادية و المالية في الفترة الأخيرة،و المنعكسة على نشاطات المؤسسة التي أصبحت تتسم بالانفتاح على مختلف دول العالم،فالمعايير المالية و المحاسبية الدولية قد ساعدت إلى حد كبير التوافق للمتطلبات الدولية،فهي ثمرة مجهود كبير و مكثف للجنة مهنية و متخصصة ،أعضاؤها مندوبون لهيئات المحاسبة المهنية ،و خبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، فهذه المعايير تحوز على قدر كبير من القبول في معظم المجامع و المنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة و النامية على حد السواء،و ذلك نظرا لقدرتها على تضييق نطاق الإختلافات و إحداث نوع من التوافق و التنسيق بين التشريعات ،المعايير المحاسبية و الاجراءات المتعلقة بإعداد و عرض البيانات المالية ،لذا أصبحت المعايير المالية و المحاسبية الدولية مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع دول العالم. الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث.

و بعد توجه الجزائر نحو الانفتاح الإقتصادي العالمي،بالشراكة مع الاتحاد الأوروبي و السعي للانظمام إلى المنظمة العالمية للتجارة،حيث من ضمن أهداف هذا التوجه السعي إلى رصد الاستثمارات الأجنبية و تحقيق تدفق رأس المال إلى الداخل،الأمر الذي دعى إلى إعداد نظام محاسبي جديد يتماشى مع التطورات التي عرفها الإقتصاد الوطني متبنية في ذلك مفهوم المحاسبة المالية و التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل،فتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي و الذي يتوافق بشكل كبير مع متطلبات المعايير المالية و المحاسبية الدولية يعتبر خطوة هامة لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع الممارسات المحاسبية الدولية ،من حيث الإعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملائمة للاقتصاد المعاصر،كما أن تغير المرجع المحاسبي في الجزائر يمكن من إعطاء الفرصة للمؤسسات في إعادة النظر لتنظيم إنتاج معلومات مالية منسجمة و كفيلة بإجراء المقارنات و اتخاذ القرارات.

فالمعلومات المالية هي التي تمكن من معرفة الوضع المالي للمؤسسات و أدائها و تدفقاتها النقدية ،فتبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية سيضمن إنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية ملائمة و موثوق فيها تخدم مختلف المستعملين،و ذلك نظرا لما جاءت به هذه المعايير من طرق إعداد و عرض سهلة و واضحة تجعل من المعلومة المالية مفهومة و قابلة للمقارنة على المستوى الدولي و إتاحتها لمن يرغب فيها.

و منه يمكن القول أن المعايير المالية و المحاسبية الدولية ساهمت في تحسين جودة المعلومات المالية،و التي لا يمكن تأكيدها إلا من خلال التدقيق المستمر للقوائم المالية.

الفصل الثاني:

التدقيق و دوره في تأكيد جودة المعلومة المالية

تمهيد الفصل الثاني:

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من قبل مهمة التدقيق ،تعتبر عامل أساسي لتطور هذه المهمة عبر الزمن ،ففي الوقت الحالي قيام مهمة التدقيق يعتبر نشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه،فالهدف من هذه المهمة تطور عبر الزمن فقد تجاوز التحقق من البيانات المحاسبية و المالية و أصبح يشمل التحقق من كافة البيانات المتعلقة بكافة الوظائف على مستوى المؤسسة ،من أجل التأكد من مدى صحتها ،و مدى تطبيق الإجراءات من قبل المؤسسة لتفادي و منع وقوع حالات الأخطاء ،و الغش،و كل أشكال التلاعب مع تدعيم و تعزيز موقع المؤسسة في السوق.

فقد تطور مفهوم التدقيق عبر الزمن ،فهو مهمة تقوم على مجموعة من الخصائص و الأهداف،والتي تعتبر كأساس للغاية التي وجدت من أجلها ،كما تقوم على مجموعة من المعايير التي توجهها و تحدد إيطار العمل،فهي تقوم بتوجيه المدقق أثناء القيام بعمله ،و لذلك فالمدقق يتبع إجراءات و خطوات لتنظيم و تنفيذ مهمته.

كما تختلف طبيعة المدقق باختلاف طبيعة المهمة و الأهداف منها ،كما يعتبر المدقق مسؤول عن كل ما يتعلق بهمته من بدايتها إلى غاية إصدار التقرير النهائي، لذلك و حتى يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني و المحايد،لابد من حصوله على أدلة و قرائن إثبات كافية لكي تمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص، والتعبير عن رأيه وأن يكون مطمئنا لسلامة ذلك الرأي ،كما يعتبر عامل اختيار العينة في قيام مهمة التدقيق بطريقة فعالة ،من أهم المشاكل التي يواجهها المدقق أثناء مهامه.

II-1 مفهوم و أهمية عملية التدقيق:

لقد تطور مفهوم التدقيق عبر الزمن، و هذا من خلال توسع مهامه، بحيث أصبح يشكل عامل أساسي في تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة بغية التخفيض منها.مما أوجب وجود إجراءات و مناهج و نماذج و تقنيات و وسائل توجه المهام العديدة التي يقوم بها المدقق.و على هذا الأساس تعتبر مهمة التدقيق تقنية حديثة، تتطلب العديد من الكفاءات العلمية و العملية التي تسمح بتحقيق أهداف التدقيق مهما كان نوعه.

II-1-1 التطور التاريخي لعملية التدقيق:

إن التدقيق قديم قدم الإنسان،حيث كان الفرد نفسه يقيد و يراقب عمله في نفس الوقت،و في صراعه مع الطبيعة كان يدقق و يراقب أسرته للبقاء و لإشباع حاجاته المختلفة،[1]

فكلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية و تعني :الشخص الذي يتحدث بصوت عال،و قد نشأت هذه المهنة منذ القدم ،إذ أن الفراعنة في مصر و الإمبراطوريات القديمة في بابل و روما و اليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات و المصروفات .[2]

وفي هذه المرحلة كان الآمرون بالتدقيق أغلبهم من الطبقة الحاكمة كالملوك و الأباطرة و الإقطاعيين،أما المدقق فكان إما حاجب الملك أو الكاتب و ذلك من أجل معاقبة السراق على اختلاس الأموال لحمايتها،و بسقوط الإمبراطورية الرومانية تطور التدقيق بتطور النشاط التجاري في إيطاليا،و تم حينها استخدام المدققين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من آسيا و إفريقيا للقارة الأوروبية،و ذلك لمنع اختلاس الثروات.[3]

و في التاريخ الإسلامي لازم التدقيق نشأة و تنظيم الدولة الإسلامية،فقد كان الرسول (ص) يبعث مندوبيه الى مدن و قبائل الحجاز و اليمن لجمع الصدقات و غيرها من الأموال المستحقة على رعايا الأمة، و كان الرسول (ص)يلقن مندوبيه مقادير و طرق تحصيل الزكاة و الجزية ،و طرق الإنفاق العام و أحكامه،و يحاسبهم على المستخرج و المنصرف منها،و كان له كتاب يوثقون له أموال الصدقات و الغنائم.كما كان (ص) يبث روح الرقابة في نفوس الرعية،غير أنه لم يكتف بذلك و إنما قام بمباشرة الرقابة بنفسه على الصحابة بتوجيههم و إرشادهم و محاسبتهم،و في عهد أبو بكر الصديق رضي الله عنه سارت الرقابة على نفس النمط.[4]

---

[1] محمد بوتين،"المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق"،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005،ص 07.

[2] هادي التميمي،"مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2006،ص 17.

[3] عبد الفتاح الصحن،فتحي رزق السوافري،"الرقابة و المراجعة الداخلية"،الدار الجامعية،الإسكندرية،2004،ص 10.

[4] محمود المرسي لاشين،"التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدولة الإسلامية"،الطبعة الأولى،دار الكتاب اللبناني،بيروت،بدون ذكر سنة النشر،ص 203.

كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه في مرحلة خلافته اتسعت رقعة الدولة و كثرت مواردها و نفقاتها،و تعتبر مرحلة خلافته من الناحية المالية و الرقابة عليها مرحلة مميزة لأنه وضع أسسا و قواعد تكفل أحكام الرقابة على أموال الدولة ،[1] كما جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها،و أنشأ ديوان بيت المال لضبط إيرادات الدولة و نفقاتها.فالتدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة،وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها،وكان الهدف الرئيسي من التدقيق في ذلك الوقت هو التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية.

و مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات،و تطور النظام الجبائي و تعدد المؤسسات مع كبر حجمها و اشتداد المنافسة ، ازدادت أهمية التدقيق بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة،كما أن الهدف الرئيسي من التدقيق لم يتغير و هو اكتشاف الغش و الخطأ.و لكن التغير الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850م ،وهو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي من أجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش و الأخطاء،و التغيير الأخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد.و قد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الانجليزي لسنة 1862م،و الذي ينص على وجوب التدقيق من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب الشركات،الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق،و ضرورة وجود أشخاص مؤهلين و مدربين للقيام بهذه المهمة ،و خلال هذه الفترة لم يتم الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية ،بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج،بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا و لجميع العمليات،ولكن بمرور الوقت و زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات .

و في الفترة 1900م و لغاية 1933م اعترف كتاب المحاسبة و التدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية و فائدتها للمؤسسات،و كذلك زاد الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي و أن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية يعوض عن التدقيق التفصيلي و بين أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي:[2]

- اكتشاف الغش و الخطأ.
- اكتشاف و منع الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

[1] عوف محمود الكفراوي،"سياسة الإنفاق العام في الإسلام"،مؤسسة شباب الجامعة،الإسكندرية،1984،ص 475.

[2] هادي التميمي، ،مرجع سبق ذكره ص 18.

و خلال نفس الفترة تم تغيير أولويات الأهداف المذكورة و أصبحت كما يلي:

- تحديد المركز المالي و ربحية المؤسسة.
- اكتشاف الغش و الخطأ.

كما أن الباحثين في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، و أن العينات التي يعتمد عليها المدقق الخارجي تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية، ولهذا يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية أول خطوة يقوم بها المدقق.

أما الفترة بعد سنة 1933م فقد أصبح الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش و الخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة ،بل و إن الغرض الرئيسي من التدقيق هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.و قد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل العديد من الجمعيات المهنية العالمية.

فمهنة التدقيق أنشئت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905م و بالأخص من طرف شخص اسكتلندي Weter-house،ومن ذلك الوقت انتشر استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم و أصبح يشمل كافة الوظائف و المستويات.

أما فيما يخص الجزائر فقد تأخرت في مجال تنظيم مهنة التدقيق إذا قارناها بباقي الدول،فقد كانت عملية التدقيق غير منظمة مقارنة بالدول الأخرى،إلى أن ظهر القانون 19-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 ،[1] و الذي قام باصدار تشريعات و أحكام متعلقة بكيفية مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر.

ندرك من العرض السابق لتطور التدقيق،أن هذا الأخير أخذ أبعادا ترتبط بطبيعة الحاجة إليه، حيث تغير القائم بها بتغير الأهداف المتوخاة منها أو بإثبات محدودية القائم بها على تحقيق هذه الأهداف، فضلا عن تغير ذات الهدف للسماح بتلبية رغبات الآمرين بها. نشير إلى أن المبتغيات النهائية من التدقيق في الوقت الحالي أخدت أشكالا عديدة تبعا لطبيعة مستخدم مخرجاتها مما أوجد أنواعا مختلفة للتدقيق تسعى إلى تلبية الرغبات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة.

[1] القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1993،ص 184.

II-1-2 تعريف التدقيق و مسببات الحاجة إليه:

1- تعريف التدقيق:

يمكن التفرقة بين كل من المراجعة و التدقيق و ذلك بسبب استخدام لفظ المراجعة أو المراجع في بعض الدول العربية كما هو الحال في مصر،و انتشار استخدام مسمى التدقيق أو المدقق في دول أخرى كما هو الحال في لبنان و سوريا و المملكة العربية السعودية و غيرها من الدول،و في هذا المجال فقد صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978م بيانا حول قواعد المحاسبة و خدمات المراجعة يوضح الفرق بين كل من المراجعة و التدقيق،على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة من الإستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة و التدقيق إضافة إلى إمكانية فحص و تحليل المعلومات التي تحتويها القوائم و التقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق و خاصة فيما يتعلق بأمور معينة ،و منها مثلا أن المراجعة لا تتضمن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و لا تتضمن أيضا فحص و تحليل السجلات و الدفاتر المحاسبية و لكن تتضمن الإطلاع عليها.[1]

و في هذا المجال يمكن القول أن عملية التدقيق أوسع نطاقا و أعمق تحليلا من المراجعة،لذلك تبنينا في دراستنا مصطلح التدقيق بدلا من المراجعة.كما أن تعدد الزوايا التي تم من خلالها معالجة مصطلح التدقيق، أدى إلى ظهور و وجود عدة تعاريف له، لكن رغم تعدد التعاريف فهي تشترك على العموم في الأهداف المراد تحقيقها و المجالات التي تعمل فيها و سوف نتطرق لمجموعة من التعاريف و التي هي كما يلي:

التدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire و معناها يستمع.[2]

التدقيق ليس فرعا من فروع المحاسبة ،و لكنه نظام مستقل بذاته،بيد أنه يعتمد اعتمادا كليا على نتائج عمليات المحاسبة،لذا فالتدقيق هو مجموعة من النظريات و المعايير و الإجراءات التي تعني بفحص و اختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات المحاسبية، و ذلك بغية التأكد من دقتها و درجة الإعتماد عليها.[3]

[1] محمد السيد سرايا،"أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل-الاطار النظري-المعايير و القواعد-مشاكل التطبيق العملي-"المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2007،ص 07.
[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،"المراجعة و تدقيق الحسابات(الايطار النظري و الممارسات التطبيقية)"،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2005،ص 7.
[3] ادريس عبد السلام اشتيوي،"المراجعة معايير و اجراءات"،الطبعة الخامسة،منشورات جامعة قار يونس،بنغازي،ليبيا،2008،ص 15.

و عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[1]

كما عرف التدقيق كذلك على أنه:"عملية منتظمة لتجمع الأدلة و القرائن الكافية و المقنعة و تقييمها بطريقة موضوعية، بواسطة شخص مؤهل و مستقل لإبداء رأيه الفني المحايد، عن مدى تمثيل و تطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة و تبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".[2]

و عرف أيضا على أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية و وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة و الفحص بقصد التقييم و مدى الملاءمة ،و درجة الثقة ،و سير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة و هذا وفق المعايير المحددة لها.[3]

و عرف كذلك على أنه اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب،من طرف مهني مؤهل و مستقل،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ،و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها،في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة.[4]

و عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه:"مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق ،من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل ،استنادا على معايير التقييم ،و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[5]

فالمنظمة لم تكتف بالتعريف السابق و أضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منه:

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

[1] محمد سمير الصبان،" نظرية المراجعة و آليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 06.

[2] منصور أحمد البديوى،شحاته السيد شحاته،"دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة"،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2003،ص 13.

[3] J.C BECOUR,H,"bouquin,audit operationnel,entrepreneur ait,gouvernance et performance",3 ieme edition,economica,paris, 2008,p 12.

[4] C LIONEL,V GERNAR,"audit et contrôle interne",Dallos,paris,1992;p 21.

[5] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 10.

فالتدقيق في الحالة العامة هو مجموعة من التقنيات التي تسمح بتحليل وتقييم عمل المؤسسة ومناهجها حسب المعلومات المعطاة،[1] وهذا يتوقف على الأهداف المحددة من طرف المؤسسة و الوسائل البشرية والمادية التي تتوفر عليها المؤسسة في عملية التدقيق.

وبناءا على التعاريف السابقة ،يمكن استنتاج ثلاث نقاط أساسية تتمحور حولها عملية التدقيق و هي:الفحص،التحقيق و التقرير.

- **الفحص**: يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة و سلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق**: يعبر التحقيق عن الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، و على مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.

و بما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالتدقيق بإمكانه اكتشاف الخلل من خلال تقويم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية و الالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها،ليسمح لها بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعية الحقيقية للمؤسسة.

نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي.[2]

- **التقرير**: يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم للأطراف المستخدمة لرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، و بذلك نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة للتدقيق و ثمرتها.

[1] Jacques RENARD, Jean Michel CHAPLAIN, Préface de Louis Gallois, "Théorie et Pratique de l'Audit interne", Eyrolles , 6éme édition, Paris, 2008, P88.

[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 12.

ومن خلال كل ما سبق فالتدقيق إذن هو عبارة عن تشخيص،دراسة و تقييم لكل الإجراءات المحاسبية ،و الإدارية و غيرها ،السارية داخل المؤسسة ،و ذلك من أجل تقديم الضمانات لكل الجهات سواء كانت داخلية مثل المسيرين أو خارجية مثل المساهمين، البنوك،و الهيئات العمومية...الخ،حول مصداقية و صحة المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم و التي تمثل الواقع الحقيقي للمؤسسة.

و نجد في معظم التعاريف السابقة التوجه بشكل كبير نحو التدقيق المالي و المحاسبي ،و يرجع ذلك إلى أن خبراء المحاسبة هم الذين كانوا من الأوائل في وضع الملاحظات الخاصة بالتدقيق و ذلك قبل تطور هذه المهمة ،أما في الوقت الحالي فالاهتمام يتوجه نحو تخطيط عمليات المؤسسة و تأثيرها على المحيط و ذلك من خلال نظام معلوماتي كمي و نوعي،مما أجبر على المدقق إدخال و دمج أثناء تحليله للأوضاع أنظمة جديدة للمعلومات و التسيير بعيدة عن الجانب المحاسبي المحض.

و إن للتدقيق عدة **خصائص** تميزه عن بقية أدوات التسيير نذكر أهمها:[1]

- التدقيق عملية منتظمة ،أي أن اختبارات المدقق تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع و مضبوط لعملية التدقيق.
- ضرورة الحصول على قرائن و أدلة إثبات و تقديمها بطريقة موضوعية.
- يشتمل التدقيق على إبداء رأي فني محايد،الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم و إبداء الرأي.
- إيصال نتائج الفحص و الدراسة الى الأطراف المعنية.

2- مسببات الحاجة للتدقيق:

مما لا شك فيه أن التدقيق لن يوجد ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماته، و قد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بيانا يتعلق بالمفاهيم الأساسية للتدقيق حددت فيه أربع حالات تخلق طلبا على خدمات التدقيق:[2]

- التعارض بين القائمين بإعداد المعلومات (إدارة الوحدة) ومن يستخدمونها (الملاك ، الدائنين ، أو أي طرف ثالث بمنأى عن الإدارة)، يمكن أن يؤدي إلى إنتاج المعلومات المتحيزة .
- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات .

[1] محمد سمير الصبان،"نظرية المراجعة و اليات التطبيق"،مرجع سبق ذكره،ص 07.

[2] محمد الفيومي،عوض لبيب،"أصول المراجعة"،المكتب الجامعي الحديث،الأزاريطة،الاسكندرية،1998.ص 21.

- الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها .
- العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه المعلومات بشكل مباشر وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة و فعالية تلك المعلومات بأنفسهم.

معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين والمجموعات الأخرى التي تستخدم القوائم المالية من ناحية، وإدارة المؤسسة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى، فإن هذه القوائم المالية ستكون متحيزة. علاوة على ذلك ، بحيث أن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية ، وطالما أن مستخدمي المعلومات غالبا تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها ، هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة للتدقيق المستقل.

و نظرا لذلك يمكن القول بأن التدقيق يساعد في تقديم درجة معقولة من التأكد من أن المعلومات التي يتم عرضها صحيحة و ذات مصداقية، هذا ما يمنع أو يقلل من وجود معلومات مضللة أو غير سليمة.

II-1-3 أهمية التدقيق،أهدافه و انواعه:

1- أهمية التدقيق:

لقد أصبح التدقيق كيان ملموس و وجود زاهر و أصبحت له أهمية في الميدان الاقتصادي، وذلك نظرا لتعدد الجهات الطالبة لخدماته.كما تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة الهدف منها هو خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها و خططها المستقبلية، و أهم هذه الأطراف هي إدارة المؤسسة و المستثمرون و البنوك و الزبائن و الموردين و إدارة الضرائب و نقابة العمال.

- أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة:إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة و دقيقة،و هذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة،و كذلك من أجل رسم السياسات و متابعة تنفيذ الخطط و تقييم أداء العاملين عليها،و لا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة و مصادق عليها من طرف شخص محايد ،و ذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات و القوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة و موضوعية.[1]فالمدقق يعزز من نفعية المعلومات و قيمة القوائم المالية .
- أهمية التدقيق بالنسبة للمستثمرون و البنوك:يتجه اهتمام المستثمرون إلى القوائم المالية المدققة من طرف محايد و مستقل على اعتبار أن القوائم المالية عاكسة لحقيقة الشركة،للحكم على معدلات الربحية و احتمالات

[1] خالد راغب الخطيب،خليل حمود الرفاعي،"الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات"،دار المستقبل للنشر،عمان،1998،ص 11.

تحققها،و مدى ازدهار المركز المالي،[1]فالتدقيق يضمن التسيير الأمثل لأموال المستثمرين و منع حدوث اختلاس و تلاعبات،كما يساعدهم في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.أما البنوك فهي تعتمد على القوائم المالية المدققة عند رغبتها في إقراض المؤسسة على أساس أن هذه الأخيرة تمثل حقيقة قيمة الموجودات لقاء القرض و مدى كفاية الأرباح في تغطية الفوائد المستحقة و هذا كله لمعرفة درجة الخطر و قدرة المؤسسة على السداد مستقبلا.

- أهمية التدقيق بالنسبة للزبائن و الموردين:يحتاج الزبائن لنتائج التدقيق لمعرفة استمرارية الوحدة الإقتصادية،و خاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل،و إذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي و أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.[2]أما بالنسبة للموردين فنتائج التدقيق تسمح لهم بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة،مما يحدد درجة التعامل معها،فإذا تأكد المورد من الوضعية المالية للمؤسسة و أنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في أجال استحقاقها ،فهذا يسمح له بتوسيع نطاق التعامل معها و تزيد ثقته فيها.
- أهمية التدقيق بالنسبة للهيئات الحكومية:تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض،منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولية أو فرض الضرائب،و لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيق.[3]
- أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب:إن المصادقة التي يمنحها المدقق تثبت احترام النصوص التشريعية و القانونية، و كذا المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، الأمر الذي يضفي الثقة في الحسابات أمام إدارة الضرائب، و منه التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي و إعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية.
- أهمية التدقيق بالنسبة لنقابة العمال:يعطي التدقيق الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة،مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال،ففي حالة ما تكون المؤسسة في مركز مالي جيد،و في المقابل أجور العمال منخفضة الامر الذي يدفع بالنقابة للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من مستوى الأجور.

[1] يحي حسين عبيد،ابراهيم طه عبد الوهاب،"أصول المراجعة:الأبعاد العلمية و معايير التطبيق"،الطبعة الأولى،مكتبة الجلاء الجديدة،مصر،2001،ص 30.

[2] عبد الصمد نجم الجعفري،إياد رشيد القريشي،"دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين،جامعة بغداد،2006،ص 31.

[3] يونس محمد جربوع،"مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق"،الطبعة الأولى ،مؤسسة الوراق عمان،عمان الأردن،2000،ص 20.

و منه نجد انه تتعدد الفئات التي يهمها عمل المدقق فالمديرين بالشركات يعتمدون عليه في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها،[1]أما الفئة الثانية فتتمثل في المستثمرين الذين يعتمدون على ما يقدمه المدقق من بيانات و التي تقدمها المشروعات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم و يبحثون عن التوجه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائدا معتبرا، كما أن كل من الموردون و المتعاملون مع المؤسسة، يهتمون بنتائج التدقيق حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي، و السيولة المتاحة لديها، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم و يزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه المؤسسة. و حتى البنوك عند منحها للقروض، فهي تقوم بفحص و مراجعة مختلف البيانات و المعلومات المالية المستخلصة من المؤسسات و الشركات، و لا تمنح القروض ذات الأجل الطويل أو القصير إلاّ إذا تم التحقق من صحة المعلومات التي سلمت لها.و كذلك الهيئات الحكومية المختلفة،و أجهزة الدولة المحددة و التي تعتمد على البيانات المحاسبية لأغراض كثيرة،كالتخطيط الاستراتيجي و التنفيذ و الإشراف و المراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة و فرض الضرائب المختلفة و تحديد أسعار بعض السلع و الخدمات و تقرير المنح...الخ.فدور المدقق يتمثل في أنه يضيف قيمة للمعلومات الإقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم و قراراتهم و يمكن وصف هذه القيمة بالثقة.وعليه يمكن الوقوف على أهمية التدقيق من خلال النقاط التالية:

- العمل على زيادة الثقة و التأكد من سلامة المعلومات و كفايتها حتى يتسنى لمستعمليها اتخاذ أنجع القرارات و تخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.
- التأكد من صحة ودقة القوائم المالية والمستندات المحاسبية لاكتشاف كل الانحرافات والأخطاء المتعمدة والغير متعمدة، والعمل على مواجهتها أو تصحيحها.[2]
- إعطاء مصداقية و شرعية، لما تقدمه المؤسسة من بيانات و معلومات محاسبية لمالكي المؤسسات و المساهمين في رأس مالها.
- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية ،و بالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.[3]

[1] زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] Mokhtar BELAIBOUD, "Pratique de l'audit", Berti éditions, Alger, 2005, P04.

[3] أحمد حلمي جمعة،"المدخل الحديث لتدقيق الحسابات" ،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2002،ص 40.

- الدراسة عن طريق التشخيص و المتابعة الدورية لكيفية تسيير الوظائف الموجودة على مستوى المؤسسة لاكتشاف كل نقاط الضعف والقوة، التي تواجه عمل الهيكلة الداخلية، وإعطاء الحلول بما يوافق أهداف ومخطط المؤسسة في السوق.[1]

فكل ما سبق يدلنا عن مدى أهمية التدقيق باعتباره الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات و المعلومات المالية، بحيث أنه يتلاءم مع خاصيات و حاجيات طالبي خدماته.

2- أهداف التدقيق:

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق و التعاريف المقدمة له يظهر لنا جليا تطور أهداف هذا الأخير من حقبة زمنية إلى أخرى، نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة، و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة لآراء المدققين وتباين احتياجاتهم من جهة أخرى،[2] و لذلك انتقلت أهداف التدقيق من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة و التي تطورت كما يلي يلي:

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850م	اكتشاف الغش و الإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850م-1905م	اكتشاف الغش و الأخطاء و الإختلاس	بعض الإختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905م-1933م	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933م-1940م	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	بداية الإهتمام

[1] Bernard BESSON, Jean Claude POSSIN," L'audit d'intelligence économique",2iéme édition, Dunod, Paris 2002, P31.

[2] صديقي مسعود،"نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في العلوم الإقتصادية فرع تخطيط اقتصادي،جامعة الجزائر،2003-2004،ص 23.

1940م-1960م	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	اهتمام قوي و جوهري
1960 م حتى الان	مراقبة الخطط،تقييم نتائج الأعمال،تحقيق الرفاهية الإجتماعية و غيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق.

الجدول رقم (2-1):التطور التاريخي لاهداف التدقيق.

المصدر:غسان فلاح المطارنة،"تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)"،دار المسيرة للنشر،الأردن،2006،ص 18.

فالإضافة إلى الأهداف العامة و التي هي موضحة في الجدول أعلاه،هناك أهداف أخرى عملية و ميدانية نذكر منها ما يلي:

- **الوجود و التحقق**: يسعى المدقق من خلال عملية الفحص و التحقق في المؤسسة الاقتصادية، إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.[1]حيث أن المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي تقر مثلا بالنسبة إلى حق المؤسسة تجاه الزبائن مبلغ معين عند تاريخ معين، فيسعى حينها المدقق إلى التحقق لإثبات صحة هذه المعلومات من خلال إجراء المقاربات و التأكيدات الكفيلة بذلك.
- **الملكية و المديونية**: يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة فعلا، أي هناك مستند قانوني يثبت الملكية بحيث لا تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة،[2] و أن الخصوم التزام عليها. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها و الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالتدقيق يعمل على تأكيد صدق و حقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، و التي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 16.

[2] زاهرة توفيق سواد،"مراجعة الحسابات و التدقيق"،الطبعة الأولى،دار الراية للنشر و التوزيع،الأردن،عمان،2009،ص 21.

- **الشمولية أو الكمال:** بما أن الشمول هو من بين أهم الخاصيات الواجب توافرها في المعلومة، فإنه من الضروري على النظام المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت،[1] من خلال إحتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات الأساسية. فبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة، و من جهة أخرى العمل على التشغيل السليم لهذه البيانات،بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و الذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات هذا النظام.
- **التقييم و التخصيص:** يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية، وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.[2] إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:
  - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش.
  - الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
  - ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.
- **العرض و الإفصاح:** عمد المؤسسة إلى عرض مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض أن تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية و التقيد بالمبادئ المحاسبية وبالاستناد على طرق تتلاءم و الواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكي يتأكد ذلك يعمل المدقق على فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة، و من جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الأخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة، مع إمكانية تبليغ هذا الرأي للأطراف المختلفة.

[1] Alain DORISON, "Audit et information financiere;" revue française de l'audit et du conseil informatique n°55", Association française de l'audit et du conseil informatique, Paris avril –juin 1998, P14.

[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 17.

- **إبداء رأي فني**:يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها، ولكي يتسنى له ذلك ينبغي على هذا الأخير و في إطار ما تمليه الأبعاد النظرية و التطبيقية لإطار التدقيق، القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية:[1]
  - التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة.
  - مراقبة عناصر الأصول.
  - مراقبة عناصر الخصوم.
  - التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
  - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة.
  - محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب و الأخطاء.
  - تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل.
  - تقييم الأهداف و الخطط.
  - تقييم الهيكل التنظيمي.
  - تقييم الأنظمة الرقابية.

إنطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المدقق يستطيع أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية، و عن صدق و مصداقية و صراحة المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي لإعطاء الصورة الحقيقة عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لآراء المدقق، كما ينبغي أن نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من التدقيق هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، و إذا ما نجح التدقيق في تحقيق أهدافه فهو بذلك يسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.[2]

فالمدقق يهدف دائما إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما و الطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة الى أخرى، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

[1] Mokhtar BELAIBOUD,op cit,p 22.

[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص19.

3- أنواع التدقيق:

يعتبر تدقيق النظم المعلوماتية من أهم الوسائل المقومة لهذه النظم،لان الهدف من هذه النظم توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية لاتخاذ القرارات ،لذلك يلزم المؤسسة أن تعتمد شكل معين من التدقيق يتناسب مع شكلها و حجمها و طبيعة نشاطها من جهة و من جهة أخرى يعطي مصداقية و صراحة أكثر للمعلومات و لمستعمليها.فإتباع نوع معين من التدقيق يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منه.

وبناء على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق في التبويبات التالية:[1]

1- من حيث الإلزام القانوني: التدقيق الإلزامي و التدقيق الاختياري.

2- من حيث المجال أو نطاق التدقيق: التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي.

3- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:التدقيق التفصيلي(الشامل) و التدقيق الاختباري.

4- من حيث توقيت عملية التدقيق و إجراء الاختبارات:التدقيق النهائي والتدقيق المستمر.

5- من حيث القائم بعملية التدقيق: التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي.

و نتناول بإيجاز التصنيفات السابقة، وذلك على النحو التالي :

1- من حيث الإلزام القانوني: التدقيق الإلزامي و التدقيق الاختياري:

- **التدقيق الإلزامي**:هو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به ، و هذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق.[2] فعدم قيام المؤسسة بهذا التدقيق يوقعها في مخالفة ،تعرضها إلى عقوبة طائلة.

فتنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على ما يلي:[3]

" تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصفى الوطني..."

فهذه المادة تلزم المؤسسات تعيين مندوب للحسابات و تحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات.

- **التدقيق الاختياري**: و هو الذي يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة أو مجلس الإدارة و بدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به إلا في حالة الاقتضاء لذلك، كما يمكن أن يكون هذا التدقيق إما كاملا أو جزئيا، فالشركات ذات المسؤولية المحدودة ، تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة بالقوائم المالية و اطمئنان الشركاء على

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 41.

[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص21.

[3] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715 مكرر 4، ص 184.

صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال و المركز المالي، كما يستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد و كذلك لتحديد حقوق الشركاء.

وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر،و تلك التي تقدم الى الجهات الخارجية و خاصة لمصلحة الضرائب.[1]

2- من حيث المجال أو نطاق التدقيق: التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي:

- **التدقيق الكامل**:في هذا النوع من التدقيق، الإطار الذي يعمل فيه المدقق غير محدد

ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود فيما يخص مجال عمله، و لكن يخضع لمعايير و مستويات التدقيق المتعارف عليها،ففي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات و كبر حجمها وتعدد عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المدقق بفحصها ، و يتعين على المدقق إبداء الرأي الفني و المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته بصفتها تقع كلية تحت مسؤوليته.

فأسلوب العينة يعتبر عامل أساسي في زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، لان حجم العينة و كمية الاختبارات يعتمد في اختيارها على فعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من قبل المؤسسة.

- **التدقيق الجزئي**:يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي،إذ يتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال التدقيق إذ يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها،و تحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر، كتدقيق النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها. و يكون هذا النوع من التدقيق في حالة تزايد الشكوك في بنود معينة دون غيرها.فهنا تنحصر مسؤولية المدقق حول المجال الذي حدد له دون غيره،و على هذا الأساس و في مثل هذه الحالات يتوجب وجود اتفاق أو عقد كتابي يحدد مجال و حدود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه،و ذلك من أجل إبراء ذمته من القصور و الإهمال فيما يخص تدقيق ما لم يكلف به،و من جانب آخر حصر مسؤوليته في مجال و نطاق التدقيق المعهود إليه.

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"،مرجع سبق ذكره، ص 46.

3- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:التدقيق التفصيلي(الشامل) و التدقيق الاختباري:

- **التدقيق التفصيلي(الشامل):** يعتبر التدقيق الشامل نوعا تفصيليا،[1] إذ يقوم المدقق في ظله بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية ومسار المعالجة. الواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى عنصر معين و قد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المدقق و أصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة و شكل التدقيق و البند أو جميع البنود المراد تدقيقها.ومن الملاحظ أن هذا التدقيق يصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير و ذلك لإمكانية فحص جميع القيود و المفردات محل الفحص و بالتفصيل،أما بالنسبة للمؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من التدقيق لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من التدقيق في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع الوقت و التكلفة اللازمة.
- **التدقيق الاختباري:**إن كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بتدقيق شامل لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة اللجوء إلى التدقيق الاختياري، الذي يعني قيام المدقق بمراجعة جزء من الكل، ثم يقوم المدقق بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة.و يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات ،من أهمها ما يظهره المدقق عند فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة،و ما يتيح له من اكتشاف نقاط القوة و الضعف للأجزاء المكونة له وبذلك تحديد إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق.و لذلك يتم تدقيق العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:المعاينة على أساس التقدير،المعاينة على أساس القبول أو الرفض،المعاينة الاستكشافية.إلا أنه لا يمكن تعميم الحكم الصادر عن تدقيق العينة. و هنا نود الإشارة الى نقطة هامة و هي ضرورة عدم الخلط بين التدقيق الكامل و التدقيق التفصيلي من ناحية،و التدقيق الجزئي و التدقيق الاختباري من ناحية أخرى.[2]

فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر و المستندات،و قد يكون اختباري عند فحص جزء من هذه العناصر السابقة،ثم تعميم النتائج المتوصل اليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء،أما بالنسبة للتدقيق الجزئي قد يكون شامل عندما يتم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل التدقيق،و قد يتم اختيار عينة من هذا الجزء محل التدقيق،و بذلك فان الأسلوب المتبع في هذه الحالة هو التدقيق

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 28.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان،"الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص50.

الاختباري،ولهذا لابد من عدم الخلط بين نطاق أو مجال التدقيق وبين مدى الفحص أو حجم الاختبارات المستخدم لتنفيذ عملية التدقيق.

4- من حيث توقيت عملية التدقيق و إجراء الاختبارات: التدقيق النهائي و التدقيق المستمر:

- **التدقيق النهائي**:يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي،و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق.[1]
- **التدقيق المستمر**:في هذه الحالة تتم عمليات الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة ،و عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا،مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية،للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.[2] وقد يتم الفحص من خلال زيارات مفاجئة يقوم بها المدقق مما يسهل و يسرع في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش، و انتظام العمل بالنسبة للمدقق، و التقليل من التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية و عدم إهمال العاملين بالمؤسسة لعملهم نظرا للتدخل المستمر للمدقق. فهذا النوع من التدقيق بالغ الأهمية و بالخصوص في المؤسسات الكبيرة.

5- من حيث القائم بعملية التدقيق: التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي:

- **التدقيق الخارجي**: عرف التدقيق الخارجي على أنه:

" عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتحريات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية.و أصحاب المصلحة في المؤسسة".[3]

فهو التدقيق الذي يتم من طرف مدقق خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها ، ويتم تعيينه بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب على حساب حجم و طبيعة المهمة التي يكلف بها، و تتمثل مهامه في إبداء الرأي فني محايد عن مدى صحة و سلامة و مصداقية القوائم المالية و المعلومات المحاسبية الموجودة

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 26.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان،"الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص52.

[3] عبد الوهاب نصر علي،" خدمات مراقب الحسابات لسوق المال"؛ الدار الجامعية؛ مصر، 2002؛ صفحة 13.

بداخل المؤسسة و ذلك بعد فحص البيانات و السجلات المحاسبية و القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية خلال فترة معينة.حتى تنال قبول الجهات الخارجية التي تستعمل هذه المعلومات(المساهمون،المستثمرون،البنوك).

- **التدقيق الداخلي**: لقد تعددت التعاريف التي خص بها التدقيق الداخلي و من بين هذه التعاريف ما يلي:

"التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص و تقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم".[1]

و يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المكلفين بها بدرجة عالية من الكفاءة و ذلك عن طريق توفير التحليل،و التقييم،و التوصيات،و المشورة،و المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها.[2]

كما عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين التدقيق الداخلي على أنه"نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة،و هي وسيلة رقابة إدارية
تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى" [3]

أما المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين فقد عرفه"هو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة،هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى،إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين ،في ايطار هذا النشاط الدوري،هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية،أن المعلومات صادقة،العمليات شرعية،التنظيمات فعالة،الهياكل واضحة و مناسبة" [4]

فالتدقيق الداخلي ظهر بعد فترة من ظهور التدقيق الخارجي،و يرجع السبب في ذلك إلى تنوع المؤسسات و تعدد نشاطاتها مما أدى الى تعدد المعلومات التي ينبغي إعدادها دوريا،مما استوجب وجود خلية للتدقيق الداخلي يتبع أعضاؤها للمديرية العامة مباشرة،تعمل على مراقبة مدى تطبيق محتويات نظام المراقبة الداخلية ،و الإجراءات و طرق العمل الواجب العمل بها و كذا تعليمات الإدارة و الذي يهدف أساسا الى التحكم في المؤسسة.

فالتدقيق الداخلي في بداية ظهوره كان يهتم بالناحية المحاسبية و المالية فقط ،كما هو الحال في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية،الا أن مجال تدخله قد توسع و أصبح يشمل جميع الوظائف.

[1] فتحي رزق السوافيري،أحمد عبد المالك محمد،"دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية"،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية،2003،ص 81.

[2] فتحي رزقي السوافيري،سمير كامل السيد،محمود مراد مصطفى،"الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية"،الدار الجامعية الجديدة للنشر،الإسكندرية،2002،ص 66.

[3] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان،"الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[4] محمد بوتين،"المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"،مرجع سبق ذكره،ص 15.

و عليه أصبحت الأهداف الرئيسية لها هي:[1]

– التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية.

– المعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات و في جميع الاتجاهات، صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة و الهياكل واضحة و مناسبة.

فوجود هذه المصلحة في المؤسسة أصبح أمرا حتميا لأنه يصعب على المدقق الخارجي تقييم جميع العمليات فهو يستعين بأعمال المدققين الداخليين و ذلك لوجودهم باستمرار داخل المؤسسة.و من ذلك يمكن القول من أن هناك تكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

أي وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص و بالتالي توفير الوقت و الجهد للمدقق الخارجي، فضلا عن كفاءة و فعالية النظام الكلي للتدقيق الداخلي.

إلا أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي و هذا يؤكد صفة التكامل بين النوعين من التدقيق .

فكل منهما يعتبر نظام فعاّل يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد التقارير النافعة.

كما أن كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب و الغش.إلا أن هناك اختلاف جوهري بين النوعين من التدقيق.

و الجدول التالي يوضح التمييز بين التدقيق الداخلي و الخارجي:

م	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1–تحقيق أعلى كفاءة إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها .

[1] نفس المرجع السابق،ص 14.

		2-التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات و تنفيذها.	
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق و حدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة و المدقق الخارجي، و العرف السائد، و معايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة و حجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
4	التوقيت المناسب للأداء	1-يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية 2-اختيارية وفقا لحجم المنشأة	1- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية)أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة). 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدين	إدارة المنشأة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح. 3- إدارة المنشأة.

الجدول(2-2) أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

المصدر:أحمد حلمي جمعة،" المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2002، ص 18.

و في الأخير يمكن القول بأن التدقيق هو علم له أصوله و مبادئه،و لقد زادت أهميته في المؤسسة الى زيادة الحاجة إليه،و لقد تطورت أهدافه ،الشيئ الذي أدى الى بروز أصناف مختلفة من التدقيق ،يتم تطبيق كل منها حسب حاجة المؤسسة ،و نظرا لأهمية هذه المهمة فلابد من توفر مجموعة من المعايير و اتباع مجموعة من الاجرءات لتنفيذ هذه المهمة بفعالية و تحقيق أهدافها.

II-2 معايير و إجراءات تنفيذ عملية التدقيق و فروضه الاساسية:

يوجد فرق كبير بين إجراءات التدقيق و معايير التدقيق،ففي مجال التدقيق يشير مصطلح إجراءات التدقيق إلى الطرق و الاسالب و الخطوات التنفيذية التي يتبعها المدقق للقيام بعملية الفحص و التحقق و الوصول إلى التقرير ،و تختلف هذه الاجرءات من حالة إلى أخرى و ذلك حسب طبيعة الحالة و ظروفها.أما المعايير فهي مقاييس لجودة أداء المدقق للإجراءات ،فالمعايير هي النموذج الذي يستخدم للحكم على جودة و كفاءة العمل الذي يقوم به المدقق و كذلك كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق و الحكم على الهدف منها. إلا أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا فتحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق لتحقيق الأهداف يتطلب توفر مجموعة من العناصر والتي يعبر عنها بالمعايير.

II-2-1 معايير التدقيق:

إن التدقيق، كوظيفة أساسية في المؤسسة، يتحدد بمعايير خاصة به.لابد من احترامها لتسهيل تنفيذ المهمة و تحقيق الأهداف المسطرة، لاسيما الدقة و الصحة في نظام المعلومات المستعمل في المؤسسة.و قد تم وضع هذه المعايير قصد تقليل فجوة التفاوت في ممارسة الوظيفة و توحيدها،فلكي تتم عملية التدقيق بكفاءة وفعالية يجب الالتزام بهذه المعايير دون أن يتم تعديلها أو عدم الاهتمام بها،و قد كان للمعهد الأمريكيي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة و إن جاءت موجزة،حيث تم اجتماع المعهد في سبتمبر 1948 لإقرار تسعة معايير،و في نوفمبر 1949 تم إقرار المعيار العاشر و الأخير و هو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير،و صدر كتيب للمعهد في عام 1954م،[1]

[1] غسان فلاح المطارنة،" تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006،ص 37.

و قد تم تعريف **معايير التدقيق** كما يلي:

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يقتدي بها المدقق أثناء أدائه لمهمته،و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها.[1]

كما عرفت بأنها مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الإتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياسا عاما للأداء.[2]

فالمعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات و وفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف و تخطيط و تنفيذ أعمال التدقيق و إعداد التقرير بكفاءة،و تشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية و الإستقلال و متطلبات التقرير و الأدلة.[3]

و قد ساهمت هذه المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة التدقيق :

- تدعيم الثقة في التدقيق كمهنة معترف بها.
- جعل مهنة التدقيق ككيان مستقل، و بدون هذه المعايير تصبح مزاولة مهنة التدقيق وظيفة غير مفيدة.
- تعتبر وسيلة اتصال و توضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الجهات.
- –تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق.[4]
- أما بالنسبة للأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعة فتتمثل فيما يلي:[5]
- إرشاد المدقق أثناء قيامه بعمله.
- كيفية تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.
- تحديد مسؤولية المدقق نتيجة قيامه بالفحص.
- تكون مفيدة للجهات المختصة و المعنية في أي نزاع قد يعرض عليها فيما يخص تقصير أو إهمال المدقق.

لذا فحتى يقدم المدقق رأيه المستقل المحايد لابد من توفر هذه المعايير التي تحكم عملية التدقيق و تأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار،حتى لا يكون مقصرا و ما يتبع ذلك من عواقب خصوصا في إطار زيادة تعقيد عالم الأعمال اليوم و المشاكل المالية و القانونية و الضريبية .

[1] وليام توماس،أمرسون هنكي،"المراجعة بين النظرية و التطبيق"،دار المريخ للنشر،المملكة العربية السعودية،2006،ص 44.

[2] إبراهيم شاهين،"مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية"،مجلة المحاسبين،العدد 05،الكويت،1995،ص 36.

[3] عبد الوهاب نصر علي،"خدمات مراقب الحسابات لسوق المال"،مرجع سبق ذكره،ص 14.

[4] Simons PASCAL,"audit financier",edition d'organisation,paris,France,1987,p 17.

[5] C. CHARRON ,"Pourquoi des normes d'audit", Revue française de comptabilité, n°236, Octobre 2000, P05.

و قد تم اصدار هذه المعايير كما ذكرنا سابقا من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين .علما أن معظم الأقطار العربية[1] تقوم بتطبيق هذه المعايير،و التي تم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام رئيسية و هي: المعايير العامة(الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير.

1- المعايير العامة(الشخصية):لأنها ترتبط بشخصية المدقق و ما يجب أن يتوفر فيه لأجل أداء مهامه .

2- معايير العمل الميداني:و التي تتعلق بتنفيذ مهمة التدقيق.

3-معايير إعداد التقرير:و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي و شروط ذلك التقرير.[2]

1- المعايير العامة (الشخصية):

توصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني و إعداد التقرير بصورة ملائمة،[3] و تعتبر كذلك شخصية لأنها تهتم بالشخص المدقق و تحدد الصفات التي يجب أن يتحلى بها، و ذلك لمحورية الدور الذي يلعبه في عملية التدقيق، فهو يعتبر من بين أهم مقومات الكيان المهني للتدقيق،

فالمعايير العامة تهتم بالتأهيل و الصفات الشخصية للمدقق و علاقتها بجودة و نوعية الأداء المطلوب،و من ثم فانه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها ،و استيفائها عند اداء هذه المهمة.[4] و تتمثل المعايير التي تتعلق بالشخص المدقق فيما يلي:

1- الاستقلالية:

يقصد بالاستقلال أن يكون المدقق أمينا نزيها صادقا ،و يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين،لا يهادن و لا يجامل و لا يداري و لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ،و لا يغير قراره و رأيه نتيجة خصومه،و إنما يجب أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي على اقتناع،بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه،و عليه أن لا يكتم أو يحرف أو يزيف ما يصل إليه عمله من وقائع أو مخالفات.[5]

و يقضي هذا المعيار بأنه في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال في الظاهر و في الواقع، و يرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة و موضوعية،[6] فنزاهة المدقق تتطلب

[1] هادي التميمي، ،مرجع سبق ذكره ص 30.

[2] خالد أمين عبد الله،"علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية"،الطبعة الرابعة،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الاردن،2007،ص 55.

[3] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،"المراجعة الخارجية،المفاهيم الأساسية و اليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية"،الدار الجامعية،الاسكندرية،مصر، 2002،ص 49.

[4] وليام توماس،أمرسون هنكي،مرجع سبق ذكره،ص 53.

[5] صادق الحسني،"استقلال المراجع،دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهن"،مجلة دراسات العلوم الإدارية،العدد 01،المجلد 26،عمان،1999،ص54.

[6] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش،" أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 30.

ترفعه عن قبول أية منفعة يمكن أن تؤثر في سلوكه و تحد من قدرته على أداء واجبه المهني بأمانة تامة،أما الموضوعية فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية و متطلبات مهنته،[1] حتى يكون محايدا خلال انجازه لعملية التدقيق بجميع مراحلها.

فمعيار الاستقلال لا يطبق إلا في مهنة التدقيق فقط دون غيرها من المهن الأخرى حيث في حالة افتقار المدقق لهذا المعيار عليه أن يتخلى عن التدقيق،و تظهر أهمية هذا المعيار في أنه يخلق لدى مستخدمي القوائم المالية نوع من الثقة في رأي المدقق بشأن مدى صدق و سلامة هذه القوائم،وبصفة خاصة الأشخاص الذين يعتمدون بدرجة كبيرة على هذه القوائم نظرا لمحدودية سلطاتهم المالية و الفنية.

فالاستقلال في الواقع يعني عدم خضوع المدقق لأية ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية التدقيق.[2]و يمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط ،ومن بينها إجراءات تعيين و عزل المدقق الخارجي،و كيفية تحديد أتعابه،ففي هذه الحالة لا تترك تلك الاجرءات في يد الجهة التي يتم تدقيق أعمالها ألا وهي إدارة المشروع،و لذلك يتم التعيين و العزل و تحديد الأتعاب من خلال الملاك(الشركاء أو الجمعية العامة)،و عند التفكير في عزل المدقق يعطى له الحق في الدفاع عن وجهة نظره و مناقشة أسباب العزل،كل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المدقق بما يضعف من معيار الاستقلال المطلوب.[3]

أما فيما يتعلق بالاستقلال الظاهر، فتحقيقه يتطلب ألا تكون للمدقق مصلحة مالية أو مادية مباشرة ،كملكية المدقق لأي استثمارات سواء كانت قيمتها كبيرة أو صغيرة،في أسهم عملائه أثناء فترة الارتباط المهني أو غير مباشرة كأن يكون المدقق جزء من إدارة العميل أو أحد موظفيه و خاصة فيما يخص التدقيق الخارجي.

كما يجب على المدقق أن يحقق استقلاليته من الناحية المادية أي استقلال مادي و استقلاليته من الناحية الذهنية و الذاتية أي استقلال ذاتي،فالإستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمدقق بخلاف أتعابه المتفق عليها،أما الإستقلال الذاتي فيعني أن لا أحد من أفراد عائلة المدقق يتبع أو يرتبط بالشركة محل التدقيق،و خاصة فيما يتعلق بالمدقق الخارجي و الذي يجب أن لا يكون مرتبطا بالمساهمين أو شركاء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

[1] أحمد حلمي جمعة،" تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 101.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش،مرجع سبق ذكره،ص 31.

[3] محمد سمير الصبان،عبد الله هلال،"الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"،الدار الجامعية،الإسكندرية،1998،ص 83.

و من ناحية أخرى، يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلالية المدقق و هي:

1- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق:و يعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق في إعداد برنامج التدقيق ،من ناحية تحديد خطوات العمل و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذلك الجوانب و الأجزاء الواجب تدقيقها من نظام المعلومات ككل، في حدود الإطار العام للمهام المكلف بها أي عدم تدخل الإدارة في تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المدقق في برنامجه.

2- الاستقلال في مجال الفحص:أي بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات و الأنشطة و السياسات و المفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص.[1] و يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- الحق للمدقق في الاطلاع و الفحص لجميع المستندات و السجلات و المكاتب و الفروع للمؤسسة و كذلك الحق في الحصول على جميع المعلومات من أية المصادر.

- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات، المستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة قبول المدقق صحة بعض المستندات دون تدقيق أو فحص.

3- الاستقلال في مجال إعداد التقرير:يعتبر المدقق مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص و التحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية،[2] إذ يجب إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص و إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية،لذا من الضروري عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه.

فلكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال و الحياد عند إبداء رأيه،خاصة و انه يكون احيانا تعارض بين الإدارة و الملاك،و هذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول هذه القوائم المالية .

2- الكفاءة المهنية و التخصص:

من أهم متطلبات نجاح مهمة التدقيق هي التأهيل العلمي و العملي و التكوين المتواصل و المستمر للمدقق، مما يجعله متخصصا في مجال نشاطه، لهذا تعتبر هذه الجوانب هي من بين العوامل الأساسية التي تقيس فعالية العمل المنجز من قبل المدقق.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال،،"الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 42.

فمن حيث التأهيل العلمي يلزم على المدقق الحصول على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجال عمله، مع ضرورة وجود شهادة تثبت ذلك و تؤهله قانونيا لاصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق و على أسس علمية سليمة.[1]

أما بالنسبة للتأهيل العملي للمدقق يتطلب ضرورة تدريب المدقق قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة، تدربا عمليا كافيا، حتى يمكنه من الإلمام بأكبر قدر ممكن من المشاكل التي يمكن أن يلتقي بها أثناء ممارسته للمهنة و التي يجب أن يكون ملما بها، و كذلك من الالمام بمتطلبات الممارسة المهنية.و يرى المختصين في مجال التدقيق أن النجاح في هذا المجال له أبعاد تتخطى حدود المعرفة العلمية ،إذ يجب على المدقق أن تكون لديه القدرة على تجسيد معارفه على أرض الواقع أثناء التدقيق الفعلي،و بالتالي فان القدرات و الخبرة المهنية تكتسب خلال الممارسة المهنية.

أما بالنسبة للتكوين المستمر، فيعني ضرورة إلحاق المدقق بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم و التكوين المستمر حتى يتمكن من تحديث معرفته المهنية و العلمية من خلال تتبع كل المستجدات الخاصة بمهنته بحضور الملتقيات و الندوات و التربصات الميدانية.

3- العناية المهنية والمحافظة على السر المهني:

و هو أن يبذل المدقق الجهود الممكنة و المناسبة في عملية التدقيق من البداية حتى الانتهاء منها ،و الهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله،و العناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير و التشريعات المختلفة ،و كذلك تتطلب ممن يشغل هذه المهمة الالتزام بمعايير العمل الميداني و معايير التقرير.

و من ناحية أخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المدقق و كأي إنسان اخر معرض للخطأ في التقدير و الحكم،و هذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن،فالمدقق يؤدي خدمته بكل إخلاص و أمانة و لكنه قطعا ليس معصوما من الخطأ.[2]فهو مسؤول عن الإهمال و عدم الإخلاص و الأمانة.

لذا يجب توفر عدد من الشروط في المدقق الحكيم و الحذر ومنها:

- أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة، و التي ترتبط بالتدقيق و التنبؤ بالأخطار التي من الممكن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.[3]

[1] أبو الفتوح علي فضالة،"المراجعة العامة"،الطبعة الثانية،دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع،القاهرة،1996،ص 13.

[2] وليام توماس،أمرسون هنكي،مرجع سبق ذكره،ص 57.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش،" أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص 30.

– أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث، عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بالعملية نفسها.

– أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

– أن يعمل المدقق على تطوير خبرته المهنية بصفة دائمة و مستمرة.

– أن يهتم و يتابع و يدقق عمل مساعديه.

– المحافظة على السر المهني :فقد يرجع السبب الرئيسي في تراجع العديد من المؤسسات في أدائها إلى عدم التزام المدقق بالسرية أثناء ممارسة مهمته بالمؤسسة و بالتالي تسرب و خروج المعلومات و الأسرار التي تتعلق بالمؤسسة،ولهذا يعتبر المدقق مسؤول قانونيا خلال ممارسة مهمته،مما يجبر على المؤسسة أن تقوم بمتابعته بصفة مستمرة.

و لذلك يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة خلال تأديته مهمته و أثناء إعداد التقرير من خلال فهمه الجيد لطبيعة العمل الذي يقوم به و لماذا يقوم به،كما تفرض العناية المهنية أن يقدم المدقق خدماته بدون أخطاء و بدقة و اهتمام مع حرصه الدائم على المحافظة على السر المهني.

2– معايير العمل(الفحص) الميداني:

إن توفر الكفاءة و الإستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات،فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

بحيث تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات و توجيهات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية التدقيق، و معايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للتدقيق تعتبر أكثر تحديدا،[1]أي أنها أكثر دقة مقارنة بالمعايير الأخرى.

و تشتمل معايير العمل الميداني على ثلاثة معايير هي:

1– يجب أن يكون العمل مخططا بدقة، و أن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.

2– يجب القيام بدراسة سليمة و تقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة ،حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه،في تحديد حجم الاختبارات اللازمة التي بدورها تحدد الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش،" أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره،ص 32.

3-ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات...و غير ذلك، و ذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص و التدقيق.[1]

1- معيار التخطيط السليم للعمل و الإشراف المستمر على المساعدين:

يعني هذا المعيار أن يقوم المدقق بتنفيذ أعماله وفق خطة ملائمة، و أن يحسن الإشراف على مساعديه و يتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم.

يجب إعداد خطة تدقيق ملائمة تتفق مع بيئة العميل،و يجب أن تتميز هذه الخطة بالمرونة بحيث تكون قابلة للتعديل كلما تقدم الفحص،ولا يشترط عند وضع خطة التدقيق المبدئية أن تكون الخطة تفصيلية و لذلك سيكون من الضروري تخطيط تفاصيل العمل لكل حالة على حدة في ضوء الإطار العام للمهمة ككل.

فالتخطيط السليم لعملية التدقيق يعتبر العامل الأساسي في تحديد الأهداف المرجوة منها،فهو يأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المتاحة و الميزانية الخاصة لأداء المهمة و الوقت المستغرق ،إذ يقوم المدقق في هذا الايطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة،لهذا يعتبر التخطيط لمهمة التدقيق بمثابة البرنامج الموجه الأساسي لهذه العملية،[2] من خلال احتوائه على ما يجب القيام به و على مجمل المستندات المحاسبية والمالية، وكل الوثائق الضرورية الواجب توافرها أثناء أداء المدقق لمهامه داخل المؤسسة و الفترة الزمنية اللازمة لذلك و توقيت عملية البدء في عملية التدقيق و الانتهاء منها،و تحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.

كما أن نجاح المدقق في وضع خطة التدقيق الملائمة يمكنه من تحديد عدد المساعدين المطلوبين و مهاراتهم و خبراتهم و مؤهلاتهم المطلوبة.[3]

و يمكن تحديد العناصر التي تساعد في نجاح عملية التخطيط للتدقيق فيما يلي:[4]

- حصول المدقق على معلومات أولية حول المؤسسة موضوع الفحص.
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب:فكلما كانت المهمة التي أوكلت للمدقق معقدة،كلما استوجب الإنطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.

[1] أحمد حامد حجاج،كمال الدين سعيد،سلطان المحمد العلي السلطان،"المراجعة بين النظرية و التطبيق"،الطبعة العربية،دار المريخ للنشر،الرياض، المملكة العربية السعودية،1989، ص 57.

[2] أمين السيد أحمد لطفي،" التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 15.

[3] محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره ص 41.

[4] J FOURMIER,"l'orientation et la planification d'une mission d'audit",revu française de comptabilite,n333 ,avril 2001, p 05.

- تخطيط المهمة بإشراك إدارة المؤسسة محل التدقيق لمعرفة ما تنتظره من عملية التدقيق.
- اشراك الأعوان و المساعدين للمدقق في وضع برنامج العمل.
- تجديد الخطة الموضوعة كلما اقتضت الحاجة ،و ذلك بالأخذ بعين الإعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية التدقيق.

كما يعتبر المدقق مسؤولا عن تقسيم العمل و الإشراف على المساعدين و توجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص،و تقييم أدائهم بناءا على مدى تحقيق هذه الأهداف ،و يقع على عاتقه مسؤولية تعريف المساعدين بمسؤولياتهم و أهداف إجراءات التدقيق التي سيقومون بتنفيذها،كما يقوم أيضا بفحص و تدقيق أعمال المساعدين فتحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق و توقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.[1]

2-معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يقصد بنظام الرقابة الداخلية كل السياسات و الإجراءات التي تتبعها الإدارة،للمساعدة في تحقيق أهدافها و ضمان سير العمل طبقا لسياسات الإدارة،بما في ذلك حماية الأصول و منع و اكتشاف الغش و الخطأ و دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و الإعداد المناسب للبيانات المالية التي يمكن الإعتماد عليها.[2]

و يعني هذا المعيار أنه يجب على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق لقياس فعاليته، والتأكد من مدى قانونية الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من حيث أداء رقابة الموظف على الموظف الآخر التابع له،كأساس لإمكانية الاعتماد عليه و لتحديد حجم الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق اللازمة.

فحجم الفحص و الاختبارات التي يقوم بها المدقق يتوقف على مدى ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية،فإجراءات التدقيق التي تتبع في مؤسسة لديها نظام رقابة قوي تختلف عن تلك التي تتبع في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف،و لذلك يشمل الكثير من عمل المدقق على اختبار مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ،لاكتشاف نقاط الضعف التي تتعلق بها.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص45.

[2] Hand Book of international auditing,IAPS No,"1008,risk assessement and internal control-CIS caracteristic and considerationIFAC,ethics pronouncements",2004,p 08.

3- معيار كفاية الأدلة:

لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى التدقيق بأنه وسيلة أو عملية منتظمة و متكاملة لتجميع الأدلة، و الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يكون بدون وجود مادي لهذه القوائم و السجلات المحاسبية و التي هي أساس الرأي الذي يبديه المدقق، فكلما يصل المدقق إلى جمع حجم أكبر من الأدلة كلما كان رأيه النهائي ذو صحة و مصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب من المدقق أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.و لهذا يجب أن تكون هذه الأدلة ملائمة،مرتبطة بالموضوع،وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

3- معايير إعداد التقرير:

إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل إدارة المؤسسة و تمثيلها للمركز المالي و نتائج الاعمال في نهاية الفترة المالية.و هذا الرأي يكون متضمنا في تقرير مكتوب يعده المدقق بعد انتهاء عملية التدقيق .[1]

فالتقرير هو وسيلة اتصال بين مدقق الحسابات و مستخدمي القوائم المالية المدققة،و هو نتاج عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضا أحد المراجع الرئيسية التي يتم الإعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء المدنية أو الجنائية.[2]

و إن تقرير التدقيق يمثل المنتج المادي الأساسي للتدقيق،فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين.[3]

فالتقرير هو الذي يعطي الصفة القانونية للقوائم المالية و يزيد من ثقة مستخدميها، و لذلك فهو يعتبر وسيط أو وسيلة اتصال و نقل البيانات و الحقائق و النتائج و الرأي بشكل واضح و مفهوم وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر و خاصة في اتخاذ القرارات.

ومن أهم خصائص التقرير:

- الإيجاز: أي لا يكون مطولا و أن لا يتضمن التفاصيل التي تفقد التركيز.
- الوضوح: أي لا يكون غموض في محتوياته.

[1] زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[2] علي عبد القادر ذنيبات،"الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف(غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي"،مجلة العلوم الإدارية،المجلد 31،العدد 02،الأردن،2004، ص 216.

[3] وليام توماس،أمرسون هنكي،مرجع سبق ذكره،ص 61.

- الأهمية: أي يجب أن تكون المعلومات الواردة فيه ذات أهمية للطرف المستفيد.
- الصحة و الدقة:حتى يمكن الاستفادة منها.
- الصدق و الأمانة: أي أن لا يكون المدقق متحيزا لأي طرف من الأطراف(توضيح النتائج بصدق و أمانة).

فهو يمكن من توصيل المعلومات التالية:

- مجال مهام التدقيق الذي قام بأدائه المدقق.
- نتائج مهام المدقق.
- درجة تأكد المدقق من صدق و عدالة القوائم المالية.

و يجب أن يتضمن التقرير العناصر التالية: تاريخ التقرير(تاريخ بداية المهمة و تاريخ نهايتها)، موضوع المهمة،المكلفون بتنفيذ المهمة(رئيس الفرقة التي تقوم بالمهمة و الأعوان)، توجيه التقرير(الجهة الموجه لها التقرير)، المدة الزمنية التي شملتها عملية التدقيق، توقيع المدقق بعد تحديد طبيعة الأدلة و القرائن المعالجة و تحليل نقاط القوة و نقاط الضعف و توضيح التوصيات المناسبة.

و بالتالي فعلى المدقق عند إعداده للتقرير أن يراعي توافر بعض المتطلبات الأساسية من حيث الشكل و المضمون.و منه فإن تقرير المدقق يجب أن يتضمن من الناحية الشكلية ثمانية أجزاء، و كل جزء له أهميته من حيث المعلومة التي ينقلها لمستخدمي التقرير و تتمثل هذه الأجزاء فيما يلي:

1- عنوان التقرير: يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوانا يميزه بأنه تقرير مدقق مستقل.[1]

2- الجهة الموجه لها التقرير:و هي الجهة التي سيتم مخاطبتها،و هو عادة ما يوجه إلى المؤسسة أو مساهميها،أو مجلس الإدارة.

3- فقرة تمهيدية:و تهتم هذه الفقرة بتحديد الجوانب التي يغطيها تقرير التدقيق،و التمييز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة إذ تعتبر مسؤولية مباشرة،و مسؤولية المدقق و التي تعتبر غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية اللازمة عند التدقيق و إبداء الرأي.

4- فقرة النطاق أو المدى:و هي تصف و بصفة عامة و مركزة ما قام به المدقق،و دون ذكر أي تفصيلات،و تبين أيضا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط للتدقيق للوصول إلى تأكيد معقول ،و في حالة وجود ما يثبت العكس ،فإنه

[1] عبد الفتاح محمد الصحن،رجب السيد راشد،محمود ناجي درويش،" أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره،ص 398.

يجب الإشارة إليه في هذه الفقرة ،و على أن يتم توضيحه بصورة أكبر في فقرة وسيطية تقع بين فقرة النطاق و فقرة الرأي.

5- فقرة الرأي:و في هذه الفقرة ينقل المدقق رأيه لمن يهمهم الأمر فيما يخص الجوانب التي قام بفحصها، و التي تقوم على أساس من أدلة التدقيق التي جمعها.

6- الفقرة التوضيحية:و هي فقرة يقوم المدقق بإضافتها للتقرير حسب الظروف،و ذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف ،فإذا استخدم المدقق هذه الفقرة لتوضيح السبب من تبنيه لرأي متحفظ أو العكس ،فإنها تكون بعد فقرة النطاق،أما إذا امتنع عن إبداء رأيه فإنها تكون بعد الفقرة التمهيدية،أما إذا كان رأيه نظيفا فإن هذه الفقرة تكون بعد فقرة إبداء الرأي.

7- توقيع المدقق:يجب أن يوقع التقرير من قبل المدقق،حتى يمكن التأكيد على قبول المدقق لمسؤولياته.

8- تاريخ التقرير:و يتمثل في التاريخ الذي بدأ فيه القيام بالمهمة و التاريخ الذي أكمل فيه المدقق إجراء الفحص الميداني،و يعتبر مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المدقق عن الأحداث التي تقع من بعد انتهاء مهمته.

و من بين معايير الواجب توافرها في التقرير نذكر ما يلي:

- معيار الإشارة إلى مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات .
- معيار مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- معيار مدى الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة لأخرى.
- و في حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات و القوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق و الجديدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير.[1]
- معيار إبداء الرأي في المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة.

و لهذا فعلى المدقق أن يبدي رأيه الفني المحايد حول مسار عملية التدقيق، و أن يتجنب أو يقلل من المخاطر خاصة ما يتعلق منها بعنصر ذا أهمية، و يكون ذلك من خلال استعمال برامج تسمح باكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص52.

و يكون إبداء الرأي باستعمال أحد **أنواع التقارير** التالية:

1- التقرير النظيف: يصدر المدقق رأيه بدون تحفظات عندما لا يجد أي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ،بمعنى القوائم المالية تمثل المؤسسة، أي تبني المدقق لمعايير التدقيق و سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، و يعتبر أحد الأنواع القليلة جدا نظرا لعدة اعتبارات كعدم كفاية الأدلة.

2- التقرير التحفظي:يعتبر هذا النوع امتداد للنوع السابق هنا يشير المدقق إلى بعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و يحدد مدى تأثيرها على الوضعية الحقيقية و القوائم المالية للمؤسسة.إذ يشترط أن لا يكون لهذه التحفظات تأثير على المؤسسة و على القوائم المالي.

3-التقرير السلبي:[1] و هو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا،عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع المؤسسة،وعندما يجد المدقق أن التحفظ غير كافيا للإفصاح عن النقص و التضليل في القوائم المالية،و يجب على المدقق بيان أسباب إصداره للرأي السلبي.

4-تقرير عدم إبداء الرأي: يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها،كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعده على إبداء رأيه،[2] أو وجود قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به،أو في حالة عدم تأكده من أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي و على نتائج الأعمال.

و بالتالي فالهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد و توفير إرشادات عن شكل و محتوى تقرير المدقق الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق،كما يوضح المعيار ضرورة قيام المدقق بوضع رأيه مكتوبا و واضحا عن القوائم المالية.

II-2-2 إجراءات (منهجية) تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة:

تعكس الإجراءات تصرفات و ممارسات محددة يجب أدائها لتحقيق النشاط و تنفيذه،فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه،في حين أن المعايير تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب استيفاءها.[3]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 57.

[3] وليام توماس،أمرسون هنكي،مرجع سبق ذكره،ص 45.

و لذلك فإجراءات التدقيق هي الأعمال التي يجب تنفيذها خلال عمليات التدقيق بتطبيق الوسائل السليمة بهدف اثبات الدقة في الحسابات و القوائم المالية.[1]

فالإجراءات هي الخطوات التي يجب أن يتبعها المدقق في تنفيذ عملية التدقيق في كل مرحلة من مراحل الأداء.[2]

و لذلك فالمنهجية المقدمة تنطبق على جميع التحقيقات و الفحوص الخاصة بكل مهام التدقيق و الذي يهدف إلى التأكد من مصداقية و صحة المعلومات في المؤسسة. بمعنى آخر، أن المنهجية تخص كل أنواع التدقيق، الداخلي أو الخارجي،و ذلك من خلال استعمال تقنيات و وسائل ملائمة للأوضاع و الحالات التي هي بصدد التدقيق و تتمثل الإجراءات الأساسية فيما يلي:

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

1- البحث عن المعلومات:

من خلال هذه المرحلة يتم جمع معظم المعلومات و المعطيات العامة حول المؤسسة،فحجم المعلومات و نوعيتها يرتبط بأهداف و مسؤوليات المدقق،فهذه المعلومات قد تكون خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي للمؤسسة،مميزات القطاع،مكانة المؤسسة في السوق.أما الداخلية فتخص التطور التاريخي للمؤسسة،الهيكلة و القواعد القانونية التي تخضع إليها المؤسسة،نشاطات وعمليات المؤسسة،الأشخاص المسؤولة عن تسيير و تنفيذ تلك العمليات،السياسات العامة للمؤسسة،الإستراتيجيات و الآفاق المستقبلية.[3]

و يحصل المدقق على هذه المعلومات من خلال استعمال الوثائق و المستندات الموجودة على مستوى المؤسسة، زيارة المركبات و المصانع و الهيئات التابعة للمؤسسة، استجواب الأفراد و المسيرين داخل المؤسسة.فكل هذه المعلومات يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند التقييم.

2- تحديد الأهداف من المهمة:

بعد الإلمام الشامل ببعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المدقق تحديد أهداف المهمة، فكل خطوة من مهمته لابد أن تندرج ضمن هدف معين و واضح، إذ أنه من المستحيل تدقيق كل العمليات المحققة في المؤسسة.فالمدقق سيحدد العمليات الأكثر عرضة للخطر و يركز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

[1] محمود السيد الناغي،"المراجعة إطار النظرية و الممارسة"،الطبعة الثانية،مكبة الجلاء الجديدة للنشر ،المنصورة،مصر،1992،ص 72.

[2] محمود شوقي عطا الله،"المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات"،مجلة المحاسبة،و الإدارة،و التأمين،العدد الثامن،كلية التجارة،جامعة القاهرة،1971،ص 54.

[3] Gérard VALIN, J.F GAVANOU, C.GUTMANN, J. LE VOURC'H," Contrôlor et Auditor", Dunod, Paris, 2006, P172

فإن المعرفة العامة للمؤسسة تعتبر المرحلة التمهيدية قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي سيسمح بالكشف عن مواطن القوى والضعف في المؤسسة، ومن خلال ذلك، يضع المدقق خطة للعمل و توجيه صحيح لبرنامج التدخلات و التحقيقات.المدقق عليه أن يتبع خطوات و مراحل أساسية، كتحديد الأهداف و تقييم نظام المراقبة.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهمة تدقيق، فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة،وتتوقف كمية الاختبارات و حجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.[1] فعندما يتساءل المسيرون عن وضعية ما في المؤسسة (كيفية استغلال الموارد، كفاءات العمال، سير العمليات،...الخ)، يلجئون إلى مدققين و خبراء مستقلين، يعتمدون على معايير دولية، وذلك بغرض الحصول على أجوبة تفسر حقيقة الأوضاع، فالتقنيات الموضوعة من قبل هؤلاء المدققين تعتمد أساسا على تحليل التنظيم الداخلي للمؤسسة و الحكم على نوعية أهم نظام يضمن السير الحسن ألا وهو نظام الرقابة الداخلية.فضلا عن ذلك،يتأكد المدقق من مسؤولية كل الأفراد،و كذا تطبيق إجراءات تسمح بالفصل بين الوظائف غير المنسجمة، فمبادئ المراقبة الداخلية تنص على عدم تكفل مصلحة أو فرد معين بمسؤولية تنفيذ جميع مراحل صفقة معينة، أي بمعنى آخر الفصل بين الوظائف و المهام.

و من جهة أخرى، فإن دوران الأفراد بين هذه الوظائف و كذا اختيار الكفاءات المناسبة (سياسة التوظيف و التكوين)، كلها تساهم في تحديد مدى فعالية نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة.

هذا لأن فصل المهام بين الأفراد و متابعة إجراءات التصديق و التسجيل سيسمح بالمراقبة المتبادلة، و الكشف عن الأخطاء في الوقت المناسب و في الآجال المعقولة.

كما أنه يستدعي من الإدارة العامة التدخل عند وجود تجاوز أو احتيال، فلابد من مراقبة مشددة و عقوبات صارمة. إذ أن التهاون أو عدم المتابعة للعمليات و الإجراءات التنفيذية في المؤسسة سيؤدي حتما إلى تشكيل ثغرات داخل النظام. هذا ولكي يتعرف المدقق على كل هذه المعلومات يعتمد على وسائل خاصة كاستجواب المراقبة الداخلية أو مخططات السير...

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 102.

فالمدقق في إطار مهمته المتمثلة في القييم و الحكم على نظام الرقابة الداخلية،يلتزم بمجموعة من الخطوات التي يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- جمع الإجراءات،
- اختبارات التطابق،
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية،
- اختبارات الإستمرارية،
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية،

وعلى ضوء ما تقدم، و بعد إلمام شامل بنظام المراقبة الداخلية، تتحدد عند المدقق درجة ثقة المؤسسة في هذا النظام. كما تتضح المعالم و الخطوط العريضة لبرنامج التدخلات و الفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق. فكلما كانت المراقبة الداخلية مرضية كلما ضيق المدقق مجال بحثه، و بالعكس، إذا كانت المراقبة الداخلية عاجزة و غير فعالة فالمدقق يشك في مصداقية معلومات النظام.

و أخيرا تدعى مرحلة المعرفة العامة للمؤسسة و تقييم نظام المراقبة الداخلية فيها بالمرحلة الأولية لمهمة التدقيق. حيث تتوجه من خلالها التحقيقات و الفحوص إلى ما هو مهم و أساسي للكشف عن حقائق النظام. كما تتحدد الأهداف المنتظرة من التدقيق.

هذا و يمكن حصر نتائج المرحلة الأولية فيما يلي:

- تحديد العمليات الأكثر عرضة للمخاطر.
- تقييم درجة أهمية هذه المخاطر.
- إعداد برنامج وخطة للتحقيق و التدقيق.

وهكذا يتم التقارب بين المؤسسة و المدقق بشكل صحيح و ديناميكي، مما سيؤدي إلى إعداد خطة بحث متوازنة و فعالة، تجنب المدقق تضييع الوقت والتخفيض بذلك من تكاليف مهمة التدقيق.

3- تنفيذ مهمة التدقيق:

في هذه المرحلة، و على أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية، يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات و المواطن الحساسة للتدقيق، مع مراعاة الوقت و امتداد حدود التحقيق.

[1] J.F COMBES et MM.C Labrousse publi,"audit financier et contrôle de gestion",union editions,paris,1997,p 17.

من جهة أخرى، يختار المدقق التقنيات و الوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق و فحص، فعلى سبيل المثال قد يقتني المدقق بين:

- استجواب الأفراد المعنية و إعداد مخططات السير.
- اللجوء إلى العينات الإحصائية و الملاحظات العينية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل التدقيق. فالمدقق يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة إليه، حسب خطة محددة، و أخيرا بأي تقنية. إضافة إلى ذلك، قد يلجأ المدقق إلى اختيار بعض المساعدين و المتخصصين و ذلك حسب درجة امتداد و صعوبة المهمة.

فبعد تنفيذ هذه المراحل و كذا الاختبارات المناسبة، سيكون باستطاعة المدقق أن يحكم نهائيا على درجة فعالية نظام المراقبة الداخلية و التسيير في المؤسسة. بمعنى آخر، سيميز بين:

- مواطن القوى:المحققة و المطبقة في المؤسسة.
- مواطن الضعف:الناتجة إما عن نقائص و أخطاء في إعداد النظام أو تنفيذ خاطئ للإجراءات .

و التدقيق عن أسباب الانحرافات سيدفع بالمدقق إلى إيجاد بدائل و حلول حقيقية، بصفته محقق دقيق في كل كبيرة وصغيرة لتفسير الأوضاع. وفي الأخير يتجسد عمل المدقق عند تحرير التقرير الشامل لكل خطوات التدقيق.

4- إعداد التقرير:

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في إعداد تقرير نهائي للتدقيق و الفحص الذي قام بهما المدقق طيلة فترة المهمة. و يتميز هذا التقرير بالشمولية و الدقة مع عرض كل الأدلة و القرائن التي تثبت حكم و تقدير المدقق لنظام المعلومات في المؤسسة.[1]

يمكن تقسيم المرحلة النهائية للتدقيق إلى جزأين، متتالين و متكاملين، كالتالي:

1- الاجتماع النهائي:

ويضم كل من المدقق (فرقة المدققين) و العميل ، وكذا المسيرين و مختلف المسؤولين، تتجلى أهمية الاجتماع في عرض و توضيح كل النقاط و الأدلة و الإثباتات التي تحصل عليها المدقق أثناء مهمته، فلابد من السماح للعميل أن يتعرف على شكوك و تحقيقات المدقق و إمكانية مناقشتها.

[1] زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 31.

وبناءا على ذلك، يحاول المدقق عرض المشاكل و التوصيات، استنادا على الأولويات ودرجة الأهمية، فعلى المدقق أن يتجنب إعطاء الأهمية لأشياء لا تستحق فهي تعتبر مشاكل وهمية والتي تؤدي إلى سمعة سيئة للمدقق لعدم كفاءته في حصر جيد للأوضاع،و عليه يتطلب نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية تحضير جيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات.

2- تقرير التدقيق:

فتقرير المدقق هو الشكل النهائي و الكتابي لمهمة التدقيق. إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق على وضعية المؤسسة، حتى لو كانت هذه الأخيرة تعكس تكاملا جيدا نسبيا بين نظام المراقبة الداخلية و الأهداف المسطرة لها.

هذا ونشير إلى أن تقرير التدقيق يخضع إلى معايير و مبادئ معمول بها لدى كل المدققين و التي تم التطرق إليها في فقرة سابقة (معايير التدقيق).

فعموما يقوم المدقق بحصر مواطن القوى و الضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات و الاقتراحات الممكنة.[1]

و بالتالي يمكن القول بأن المعايير المعتمدة في عملية التدقيق تمثل القواعد الواجب توفرها أثناء القيام بمهمة التدقيق، فاحترام هذه المعايير تؤدي إلى قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق،كما يلزمه اتباع المراحل المختلفة لأداء هذه المهمة لان كل مرحلة تعتبر أساسية لانجاز مهمته،و لذلك فهو مسؤول عن تنفيذ هذه المهمة.

II-2-3 فروض التدقيق الأساسية:

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل الى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال.و لذلك فان وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الإعتبار طبيعة التدقيق،و نوعية المشاكل التي يتعامل معها،هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع لدراسة انتقادية حتى تلقى القبول العام من المهنة.[2]و تتمثل فروض التدقيق فيما يلي:

1. قابلية البيانات المالية للفحص:إن أساس عملية التدقيق هو فحص البيانات و المستندات المالية بغية الحكم على المعلومات التي تنتجها،فبدون قابلية البيانات للفحص لا داعي للقيام بعملية التدقيق،فهذه الفرضية تنبع من المعايير المستخدمة لتقييم جودة المعلومات المالية ،و تتمثل هذه المعايير في:

[1]Bernard BESSON, Jean Claude POSSIN, op cit, p 10.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن و اخرون،"أسس المراجعة،الأسس العلمية و العملية"،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2004،ص 19.

- الملاءمة:معنى ذلك ضرورة ملاءمة المعلومات المالية لاحتياجات المستخدمين المحتملين ،و تكون المعلومات المالية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة و صحيحة للقيمة الإقتصادية للثروة في لحظة قياسها.[1]
- القابلية للفحص:معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص نفس المعلومات ،فإنهم لابد أن يصلوا الى نفس النتائج.و تبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات و مصدر إعدادها و تعارض مصالحهم.
- البعد عن التحيز:بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.
- القابلية للقياس الكمي:يعتبر التعبير الكمي أفضل صور التعبير عن القيمة الإقتصادية و أدقها،ذلك لان القياس الكمي مادام دقيقا و مستندا على أسس موحدة لا يختلف في تفسيره اثنان،و تعد النقود المقياس العام و الموحد للتعبير عن القيم الإقتصادية في العصر الحديث،و قد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج القياس المحاسبي منذ تأسست الحاجة الى مسك الدفاتر.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق و مصلحة إدارة المؤسسة:هناك تبادل للمنفعة بين الادارة و مدقق الحسابات،فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها و أبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات،و من ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم تدقيقها،الأمر الذي يستوجب وجود نوع من التكامل و التعاون بين الإدارة و المدقق الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع و يساعد عملية التدقيق.[2]
3. خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء:مدقق الحسابات في هذه الحالة لا يكون قادرا على اكتشاف الأخطاء خاصة تلك التي نتجت بسبب التواطؤ بين العاملين ،الأمر الذي يتطلب من المدقق إجراء اختبارات موسعة لعله يكتشف هذا الشكل من الأخطاء.[3]
4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا.[4]

[1] GEORGE EGG, "Les mots de l'audit", édition liaison, paris, 2000,p 21.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش ،"أصول المراجعة"،مرجع سبق ذكره،ص 26.

[3] عبد الحي مرعي،محمد سمير الصبان،"دراسات في تطور الفكر المحاسبي"،الدار الجامعية،الإسكندرية،1990،ص 11.

[4] مسعود صديقي،محمد التهامي طواهر،مرجع سبق ذكره،ص 14.

فوجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية التدقيق اقتصادية و عملية من حيث امكانية استخدام التدقيق الإختباري بدلا من التدقيق الشامل(التفصيلي).[1]

5. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يسترشد به للحكم على سلامة القوائم المالية و تمثيلها لنتائج الأعمال و المركز المالي،و يقتضي هذا الفرض أن المدقق يسترشد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كدليل للحكم على مدى عدالة القوائم المالية لتبرير رأيه الفني.
6. العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة،و هو فرض استمرار المشروع.[2]و هذا يعني أنه اذا تبين للمدقق أن الإدارة رشيدة ،و كذلك وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية'فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل،و إذا اتضح للمدقق عكس ذلك،أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية،وجب عليه الحرص و أخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا.
7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:إذا طلب مدقق الحسابات لإبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط بغض النظر عن إمكانات المدقق و قدرته على أداء مهام أخرى،و يشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور،و لكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة فإنه يكون مقيدا بها،و ليس لديه الحرية المطلقة.[3]
8. القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها:هذا الفرض يسمح بتحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مدقق الحسابات عند مزاولته مهامه،و يكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مدقق الحسابات تجاه عمليه و تجاه زملائه و تجاه المجتمع، فهذه المسؤوليات يفرضها مركز مدققي الحسابات.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و اخرون،"أسس المراجعة،الأسس العلمية و العملية"،مرجع سبق ذكره،ص 29.
[2] عبد الفتاح محمد الصحن ،رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش، "أصول المراجعة"،مرجع سبق ذكره،ص 30.
[3] عبد الحي مرعي،محمد سمير الصبان،مرجع سبق ذكره،ص 13.

II-3 المدقق و أدلة الإثبات في التدقيق:

لكل مهنة شخص يقوم بممارستها، فالتدقيق يقوم به شخص يطلق عليه اسم المدقق، فهذا الشخص يجب أن يتحلى بمجموعة من الخصائص و المميزات حتى يتمكن من ممارسة هذه المهنة،وحتى يقوم بإبداء رأيه المحايد لابد من حصوله على أدلة و قرائن إثبات لتمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص و التعبير عن رأيه و أن يكون مطمئنا لسلامة ذلك الرأي.

II-3-1 المدقق و مسؤولياته:

1- تعريف المدقق:

يمكن تعريف المدقق على أنه ذلك الشخص الفني، المستقل، المحترف و المحايد عند قيامه بعملية التدقيق و إبداء رأيه عن صحة القوائم المالية و العمليات المحاسبية، بكل شفافية و موضوعية لمن يطلب خدماته من مؤسسات.

كما يمكن تقسيم القائم بعملية التدقيق إلى نوعين:

- المدقق الداخلي:

هو موظف بالمؤسسة محل التدقيق، كما أنه لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة كالتي يتمتع بها المدقق الخارجي، إذ أن علاقته بالإدارة تبعية مهنية إلا أنه هناك بعض الإجراءات تهدف لمنح المدقق الداخلي درجة من الاستقلالية.

و منه يمكن القول بأن المدقق الداخلي هو أجير في المؤسسة ،يعين من طرف المدير العام،يدقق الحسابات و الوظائف الأخرى،في إطار التسيير بهدف رفع و تحسين مسوى الأداء، لكن المدقق الداخلي لا يصادق على الحسابات و لا يكسبها قوتها القانونية لأنه لا يتمتع بالإستقلالية التامة فهو يتعرض بصفة دائمة و مستمرة لضغوط المدير العام.

- المدقق الخارجي:

يكون غير موظف بالمؤسسة الطالبة لخدماته، و التي تخضع وثائقها المحاسبية للتدقيق، فهو يقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية، و يقوم بإبداء رأيه المهني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية والسجلات المحاسبية، و تماشيها مع المبادئ المحاسبية، مع تقديم في نهاية العملية تقرير يحوي رأيه.[1]

[1] محمد الفيومي،عوض لبيب،مرجع سبق ذكره ص 55.

و يشرط أن يكون المدقق الخارجي مختص،محترف،محايد،مستقل،كما يشترط أن يكون له اعتماد يسمح له القيام بعملية التدقيق،من أجل المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و غيرها،و إنهاء مهامه بقرير كتابي يدلي فيه برأيه مستندا في ذلك إلى أدلة و براهين.

و يجب التفريق بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي و هي:

- التدقيق القانوني:

هو التدقيق الذي يفرضه القانون،و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.[1]

- التدقيق التعاقدي:

هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية)،المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا.

- مدققوا الحكومة(الخبرة القضائية):

و هم الموظفون في المحافظات أو الحكومة المركزية أو من قبل دائرة الضريبة ،للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين ولوائح حكومية و على سبيل المثال ديوان المحاسبة(مجلس المحاسبة) هو المسؤول عن تدقيق حسابات الدولة و لجميع دوائرها و يقدم التقرير النهائي الى السلطة التشريعية،لأجل إعطاء هذا الديوان الاستقلالية التامة.[2]

و منه فالخبرة القضائية هي التدقيق الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة.[3]

و بالتالي فالمدقق يمارس مهمته و ذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة بينه و بين المؤسسة ،على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق و على رأسها استقلالية المدقق في عمله،أما فيما يخص التدقيق الداخلي فعلى المدقق أن يلتزم بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.فالمدقق يعتبر مسؤول عن كل ما يقوم به من بداية المهمة إلى غاية إعداد التقرير النهائي[4].

[1] محمد بوتين،"المراجعة و تطبيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق"،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص 27.

[2] هادي التميمي،مرجع سبق ذكره،ص25.

[3] محمد بوتين، "المراجعة و تطبيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق" ،مرجع سبق ذكره،ص 27.

[4] Marc THORINE," L'Audit informatique", Hermes science publications, Paris 2000- P145

2- حقوق المدقق وواجباته:

من المعلوم أن المدقق ليس ضامنا للقوائم المالية و المطلوب منه هو إبداء العناية المهنية اللازمة،و حتى يتسنى له بذل العناية و استخدام مهارته أثناء أداء مهامه،فقد خصه المشرع بمجموعة من الحقوق و في نفس الوقت فرض عليه عدة واجبات.

- حقوق المدقق:

حتى يتمكن المدقق من القيام بفحص دقيق فان له مجموعة من الحقوق تتمثل فيما يلي:

- حق الزيارات الميدانية للمؤسسة على مدار السنة بإعلام أو بدون إعلام.[1]
- الإطلاع على الدفاتر و المستندات و فحص حسابات المؤسسة،كما له الحق في الإطلاع على محاضر الإدارة و الجمعية العامة.
- الحق في الإستفسار و السؤال عن كافة البيانات و الإيضاحات من المديرين و المسؤولين و غيرهم عن كل من يساعدهم من القيام بعملهم.[2]
- التحقق من كل موجودات المؤسسة و التزاماتها.
- حق الإمتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها،و عليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.[3]
- حق حضور الجمعية العامة و التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الجمعية و أن يدلي في الإجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمدقق للمؤسسة.
- له حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد و ذلك في حالات الإستعجال إلا أنه يجب عليه التريث في استعمال هذا الحق و عدم استعماله في الحالات الخطيرة.
- حق احتجازه للأوراق و المستندات حتى يحصل على أتعابه.

[1] Bernard GRAND,Bernard VERDALLE,"audit comptable et financier",Dallos,paris,1999,p 24.

[2] محمد سمير الصبان،"الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"،الدار الجامعية،الإسكندرية،1998،ص 164.

[3] عبد الكريم الرمحي،"تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية"،الطبعة الأولى،من نشر المؤلف،الأردن،2002،ص 08.

- **واجبات المدقق:**

و تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:[1]

- فحص حسابات المؤسسة و التحقق من القيود المحاسبية و الكشف عن الأخطاء و التحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع و أن الميزانية صحيحة.
- فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف فيه و إعطاء النصائح اللازمة لتطبيق نظام رقابة داخلية سليم.
- التحقق من قيم الأصول و الخصوم و أنه مطابق للأسس المحاسبية.
- تقييم الإقتراحات التي يراها مناسبة لحسن سير المؤسسة.
- الإجتهاد في اختباراته للعمليات المدونة في الدفاتر المحاسبية على ضوء نظام الرقابة الداخلية.
- التحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة.
- على المدقق أن يراعي سلامة تطبيق نصوص القوانين و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق.
- الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات.
- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للإجتماع،إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك،أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15 بالمئة من حملة أسهم الشركة.[2]

فالمدقق له الحق في الاطلاع على كافة دفاتر المؤسسة و سجلاتها و مستنداتها و في أي وقت،و له حق طلب البيانات الإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بالمهمة بالشكل المناسب،حق الحصول على صورة من الدعوات و بالبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم للحضرور إلى اجتماع الجمعية العامة،مع الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد المؤسسة و مركزها المالي،حق مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين خاصة إذا كان هذا العزل تعسفيا،أما من بين واجباته إعداد التقرير و حضور اجتماع الجمعية العامة و احترام أصول المهنة.

[1] غسان فلاح المطارنة،"تدقيق الحسابات المعاصرة"،الطبعة الأولى،دار الميسرة،عمان،2000،ص 83.

[2] خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،"علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي"،الطبعة الأولى،دار المستقبل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2009،ص 128.

3- مسؤولية المدقق الخارجي:

إن إخلال المدقق بواجباته يجعله مسؤولا عن النتائج و أضرار الناجمة عن ذلك،مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلته أما القضاء أو أمام المصف الوطني لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات باعتباره عضوا تابع لتنظيم مهني.

فمدقق الحسابات يمارس مهمته تحت مسؤوليته الخاصة،و على كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعدين و خبراء يختارهم هو،و لذلك فهو يعتبر على العموم مسؤول بحسب الوسائل و ليس بحسب النتائج و هو مسؤول مسؤولية مدنية و جنائية و مهنية(تأديبية).[1]

- المسؤولية المدنية:

تصبح مسؤولية مدقق الحسابات مسؤولية مدنية ،سواء اتجاه المؤسسة محل التدقيق أو اتجاه الغير،إذا أخطأ أثناء تأديته لعمله و تسبب عن هذا الخطأ ضرر للغير،بمعنى أنه لتوافر أركان المسؤولية المدنية للمدقق يشترط توافر ما يلي:[2]

- وجود خطأ صادر عن المدقق أو من ينوب عنه.
- حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ.
- وجود رابطة بين الخطأ و الضرر.

و عليه فالمدقق مسؤول اتجاه الشركة و اتجاه الغير،و عليه تعويض الضرر المادي و المعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء و تقصير،غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة،من تلك الأخطاء و ذلك التقصير.[3]

- المسؤولية الجزائية:

قد يجد المدقق نفسه مسؤولا جنائيا،عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في عدة حالات ،[4]و يتحمل المدقق هذه المسؤولية في حالة ارتكابه جريمة تتعدى الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع و تنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات و تكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسته المهنية،

[1] Leonard W.Vona,"Fraud risk assessement building a fraud audit program",USA,2008,p 8.

[2] محمد السيد سرايا،"أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل"،كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،2005،ص 66.

[3] محمد بوتين، "المراجعة و تطبيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق" ،مرجع سبق ذكره،ص 57.

[4] نفس المرجع السابق،ص 58.

- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة،
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه،
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة،

و تتمثل هذه العقوبة في غرامة مالية أو السجن.

- المسؤولية التأديبية:

إذا أخل مدقق الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات و النقابات المهنية التي ينتسب إليها،فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا،لوما ،و يترتب على ذلك إجراءات تأديبية كالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة ،أو شطب الإسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.[1]

4- أتعاب المدقق الخارجي:

يعتبر عامل تحديد أتعاب المدقق ،من أصعب العمليات و خاصة فيما يتعلق بالمدقق الخارجي،إذ يعتبر عامل تحديد الأتعاب من العناصر التي تؤثر و بشكل كبير على مدى استقلالية و حياد المدقق.و لهذا فإنه يتم تحديد أتعابه من قبل الفرد أو الهيئة التي قامت بتعيينه،و ذلك بناءا على قواعد منظمة تتعلق بتحديد أتعاب المدقق و التي يتم إصدارها من قبل المنظمات المهنية و التشريعات الخاصة بهذا المجال،و لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

و تدفع الأتعاب كما يلي:

1- 30بالمئة عند بداية الأعمال،

2- 20 بالمئة بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة،

3- 30 بالمئة عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم التقرير،

4- 20 بالمئة بعد اجتماع الجمعية العامة العادية،

كما يحصل مدقق الحسابات على تعويض المصاريف التي تحملها أثناء أداء مهامه(التنقل، المبيت، الإطعام)، و هذا إذا كانت المسافة بين المؤسسة و مكتب المدقق أكثر من 50 كلم.ففي الوقت الماضي كانت تكلفة الساعة 500دج ،لكن في الوقت الحالي فانه يتم تحديد الاتعاب على اساس الاتفاق بين المدقق و العميل.

[1] نفس المرجع السابق،ص 58.

II-3-2 أدلة (قرائن) الإثبات في التدقيق:

عند أداء المدقق عملية التدقيق فإنه يقوم بتجميع أدلة الإثبات لغرض الوفاء بأهداف التدقيق،[1] و لهذا فهو ملزم بالحصول على القدر الكافي من الأدلة و القرائن للقيام بعملية الفحص من أجل المراجعة و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات وغيرها حتى يبدي برأي فني سليم حول القوائم التي تم تدقيقها.

يمكن تعريف الدليل على أنه المعلومات والحقائق التي يستند إليها الفرد لتكوين رأي حول موضوع أو نقطة معينة.

فالدليل هو كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه،و هي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية.[2]

و إن الإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة و قرائن محاسبية و غيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة و عدالة القوائم المالية ككل ،و يعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة ،أما القرينة فتستعمل للإستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع.[3]

و لذلك ففي التدقيق يمكن تعريف الدليل على أنه أي معلومات يتم الإستعانة بها من أجل تحديد مدى التوافق بين المعلومات المالية و المعايير المقررة سلفا،و هذا ما ينص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني،و الذي يتطلب من المدقق جمع و تقييم الأدلة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه حول مدى صدق و عدالة القوائم المالية. [4]

كذلك تعرف الأدلة بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم و تقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات للحقيقة الاقتصادية.[5]

و قد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني.[6]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي،"فلسفة المراجعة"،الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،2008،ص 407.

[2] حسين القاضي،حسن دحدوح،"أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية"،مؤسسة الوراق،عمان،1999،ص 288.

[3] يونس محمد جربوع،مرجع سبق ذكره،ص 175.

[4] طلال حمدونة،علا لم حمدان،"مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في فلسطين و أثره على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية"،مجلة الجامعة الإسلامية،العدد الأول،المجلد السادس عشر،غزة،فلسطين،2008،ص 924.

[5] زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 150.

[6] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 177.

و بالتالي فإن عملية تجميع الأدلة و الوصول منها إلى استنتاجات سليمة و واقعية تعتمد على فكر و خبرة و دراسة المدقق الواجب توفرها من خلال الكفاءة العلمية و العملية لديه. و على هذا الأساس فلابد أن يحصل المدقق على أدلة كافية و ملائمة لكي يستطيع أن يخرج هو باستنتاجات معقولة، لتكن الأساس التي يبني عليها رأيه المهني و الفني.

كما أن هناك العديد من أدلة الإثبات و قرائنها في التدقيق و أهمها:

1- الوجود الفعلي أو المادي:يعد هذا النوع دليل إثبات قوي على وجود الأصل لان المدقق يكون حاضرا لعملية الجرد و ليس أقوى من دليل يحصل عليه بنفسه،[1] و يتم هذا الإجراء عن طريق العد و القياس أو الوزن،[2]أما الملكية و التقييم فيجب الإستعانة بقرائن و أدلة أخرى عليها،لان وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني ملكية المؤسسة له و لا صحة تقويمه.[3]

2- المستندات:المستند من أكثر أنواع أدلة و قرائن الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في عمله،وقد تكون شيكات و فواتير و عقود و مصادقات و أي مستندات أخرى مكتوبة.[4] و تنقسم المستندات إلى:[5]

- مستندات معدة خارج المؤسسة و مستعملة داخلها كفواتير الشراء.
- مستندات معدة داخل المؤسسة و مستعملة خارجها كفواتير البيع و الشيكات.
- مستندات معدة و مستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية.

و هناك عدة اعتبارات يجب على المدقق مراعاتها عند تدقيق المستندات أهمها ما يلي:[6]

- أن يكون المستند المقدم صحيحا من النواحي الشكلية و الموضوعية و القانونية و موقع من قبل من لهم سلطة التوقيع.
- أن يحمل إسم المؤسسة محل التدقيق أي أن يكون موجها إليها و ليس لأحد الموظفين أو المديرين.
- أن يكون تاريخ المستند واقع في الفترة المالية الخاضعة للتدقيق بدلا من تقديم مستندات خاصة بفترات أخرى من أجل الغش و الإختلاس.

[1] Hutin HEVRE,"tout la finance",edition d'organisation,paris,2005,p 220.

[2]أبو الفتوح علي فضالة،مرجع سبق ذكره،ص53.

[3]أحمد حلمي جمعة،" تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"مرجع سبق ذكره،ص 170.

[4]عبد الفتاح الصحن،حسن أحمد عبيد،شريفة علي حسن،"أسس المراجعة الخارجية"،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2007،ص 73.

[5]خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص 180.

[6] نفس المرجع السابق،ص 136.

- أن يكون المستند أصلا و ليس صورة منه،و إذا ما حدثت ظروف قاهرة على المدقق أن يستعين بقرائن أخرى.

3- المصادقات أو رسائل التأكيد من الغير:و هي أيضا تمثل أدلة إثبات قوية خاصة و أنها تحمل اعتراف و توقيع الشخص المعني مباشرة،فهي التي يحصل عليها المدقق من خارج المؤسسة من أجل الحكم على صحة أرصدة حسابات العملاء و الموردين مثلا أو الحصول على شهادات من البنوك بأرصدة المؤسسة لديها ،[1]و كذلك المصادقات على الحسابات و الكشوفات الموجودة لدى مختلف الدائنين و تهم المؤسسة.

4- الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة:قد لا يجد المدقق دليلا لتدعيم رأيه حول أمر معين غير ما تقدمه إدارة المؤسسة من اعترافات مكتوبة في شكل تقارير،كشهادة جرد البضائع و التي تشهد فيها الإدارة بأن جرد المخزون السلعي قد تم بمعرفتها و أن التسعير كان على أساس سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

5- النظام الرقابي الداخلي السليم و الفعال:إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة النظام الداخلي للرقابة ،حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر و السجلات،و ما تحتويه من بيانات ،و ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح و تعليمات بل يجب أن يكون منفذا و موضوعا في حيز التطبيق العملي،و ان اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات يجيئ بسبب أن ذلك يستعمل في تحديد نطاق الإختبارات و العينات التي يقوم المدقق باجرائها حيث تقل نسبة الإختبارات إذا ما كان النظام قويا جدا و متماسكا و كأننا بذلك نعترف بصحة ما لم ندققه من مستندات.[2]

6- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة:يبدأ عمل المدقق بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة،و قد تحدث بعض العمليات خلال هذه الفترة،و التي قد تكون دليل اثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية و جدول حسابات النتائج، و التي يقوم المدقق بفحصها.

7- دقة الأرصدة من الناحية الحسابية:أي صحة العمليات الحسابية من جمع و طرح و ضرب و قسمة،لان هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي و خاصة فيما يتعلق بالدورة المحاسبية الطويلة و التي تمر

[1] Hutin HEVRE,op cit,p 220.

[2] خالد أمين عبد الله،"علم تدقيق الحسابات"،الطبعة السادسة،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2012،ص 129.

فيها البيانات بعدة مراحل،و لهذا نجد أن المدقق يتأكد من من هذه العمليات بنفسه و يتحقق من نتيجتها لكي تكون قرينة قوية.

8- الإرتباطات و المقارنات و النسب المالية:تعتبر إحدى المصادر الهامة التي تبين التغيرات الجوهرية و تكشف عن الإتجاهات الغير العادية، ويعتبر الإرتباط بين عناصر معينة مثل المبيعات،المشتريات و المخازن من حيث الزيادة و النقص،دليل إثبات على صحة العمليات المثبتة في الدفاتر و المستندات،و كذلك المقارنة بين أرصدة الحسابات لنفس السنة أو السنوات السابقة دليلا للإثبات،بالإضافة الى بعض النسب المالية التي يتم استخدامها كدليل عام كنسبة كلفة المبيعات إلى المبيعات،نسبة عناصر المصروفات المختلفة الى تكلفة المبيعات ،نسبة التداول...الخ.

9- قرائن شفوية:و هي أضعف الأدلة و القرائن ،فقد يوجه المدقق أسئلة لموظفي الشركة ترتبط بالحسابات المختلفة التي يفحصها ،فقد تكون إجابات هذه الأسئلة مفيدة و لكنها لا تعتبر قرينة كافية يعتد بها،إذ يجب تقويتها بقرائن أخرى،إذ قد يلجأ المدقق للتأكد من إجابات الموظفين بالرجوع إلى المستندات الداخلية و الخارجية.[1]

ولكي تؤدي تلك الأدلة وظيفتها كدعائم لمهمة المدقق يجب أن **تتصف** بصفتين و هما:

1- الكفاية:

أن تكون الأدلة التي يحصل عليها المدقق بالقدر الكافي و الضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم الفنية المقدمة. و بما أن المدقق يلجأ إلى الاختبارات الإحصائية في عملية التدقيق و استخدام العينات فإنه يتطلب منه معرفة حجم العينة الملائم لدعم رأيه،بمعنى الكفاية تعتبر قياس لكمية أدلة الإثبات و تعتمد على التقدير الشخصي للمدقق وفقا لظروف المؤسسة التي يقوم بتدقيق أعمالها.و يمكن تحديد كفاية أدلة الإثبات وفقا للاعتبارات التالية:

- طبيعة العنصر محل الفحص،[2]
- مدى شمول القرينة لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المدقق،فقد يكون دليل واحد يحقق الهدف،و إذا لم يكن فعلى المدقق الحصول على قرينة أخرى لتعزيز ناحية أخرى من نواحي فحصه.[3]
- الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص،فكلما كان العنصر مهما كلما قام المدقق بجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة لتدعيم رأيه حول صحة ذلك العنصر،

[1] إيهاب نظمي،هاني العزب،"تدقيق الحسابات-الإطار النظري-"الطبعة الأولى،دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن،2012،ص 99.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 178.
[3] عبد الرؤوف جابر،مرجع سبق ذكره،ص 55.

- أنواع الأدلة المتوفرة للمدقق و مدى ارتباطها و ملائمتها للعنصر محل الفحص،أي أن الأدلة و القرائن تختلف باختلاف العنصر الذي يقوم المدقق بفحصه،
- درجة الخطر التي يتعرض إليها العنصر محل الفحص،فكلما زاد احتمال تعرض العنصر محل التدقيق للإختلاس و التلاعب كلما تطلب الأمر من المدقق جمع كمية كبيرة من الأدلة و القرائن،فتدقيق النقدية مثلا تكون كاملة،
- جودة نظام الرقابة الداخلية ،[1]فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما أثر ذلك في كمية الأدلة و حجم الإختبارات،
- تكلفة الحصول على الدليل و أثره على تكوين المدقق لرأيه. فعلى المدقق مقارنة تكلفة الحصول على الدليل مع فائدته و الاعتماد على البدائل أقل تكلفة،

2- الملائمة:

يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات و مدى صلتها بتأكيد خاص و موثوقيتها،إذ يجب النظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية و إعداد التقرير فمثلا للتحقق من المدينين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع العملاء بحيث أنها تعتبر دليلا قويا و ملائما.

فبالإضافة إلى كفاية أدلة الإثبات و ملائمتها يجب أن تتصف بالموضوعية و التي تعني عدم تأثر دليل الإثبات بشخص المدقق،أي انه في حالة عرض نفس الدليل لأكثر من مدقق سوف يصلوا إلى نفس النتيجة فمثلا المصادقات الواردة من العملاء و المؤيدة لصحة أرصدة العملاء تعطي القناعة لأي مدقق بصدق و صحة أرصدة العملاء.

و تكون الأدلة أكثر مصداقية و موثوقية و ذلك حسب مصادر الحصول عليها،ومن ذلك يستطيع المدقق الاقتناع بها و الاعتماد عليها حسب ما يلي:

- الأدلة التي يتم الحصول عليها من قبل المدقق نفسه ومباشرة هي أكثر إقناعا من المعلومات التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة.
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من خارج المؤسسة أقوى في حجيتها من الدليل الداخلي (الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة) أي الذي تقوم الإدارة بإعداده كفواتير الشراء.

[1] حازم هاشم الألوسي،"الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق"،الطبعة الأولى،الجامعة المفتوحة،طرابلس،ليبيا،2003،ص 257.

- كلما كان وقت الحصول على الدليل يقارب وقت الفحص كلما كان الدليل ذو حجية أكبر.
- الأدلة والمعلومات الخاضعة إلى رقابة داخلية دورية، وتعتبر في هذا المجال الأدلة الكتابية أكثر وثوقا من الأدلة الشفوية.[1]
- كلما ارتبط الدليل أو القرينة بالعملية أو البند محل الفحص مباشرة،كلما كانت حجيته قوية و درجة الإعتماد عليه أكبر،
- أسلوب جمع الأدلة له دور في زيادة حجية الدليل ،فمثلا للتأكد من الوجود الفعلي يكون الجرد الفعلي مناسبا،
- تكون أدلة الإثبات أكثر حجية عندما تكون مصادرها مختلفة و متناغمة.
- كما نجد أن التدقيق يعتمد على الأدلة و القرائن و التي تختلف في طبيعتها لعدة عوامل مرتبطة بالمجال الذي يستخدمها و منها:
- الهدف الخاص لمجال الدراسة:لابد أن يرتبط مجال الدراسة بنوع و طبيعة الدليل المناسب للحصول على الحقيقة.
- المشكلة التي تكون فيها القرينة ملائمة:[2]فالقرينة الضرورية لإثبات وجود مادي لعنصر معين،تختلف عن تلك اللازمة لإبداء الرأي عن سلامة تبويب عناصر الميزانية العمومية.
- طريقة جمع أو إعداد القرائن:ففي بعض الأحيان تقدم القرينة إلى متخذ القرار و في بعض الأحيان يتطلب الأمر منه البحث عن القرينة بنفسه.
- درجة الإلزام للقرينة :هناك بعض القرائن ملزمة بالنسبة لمتخذ القرار و هناك البعض الآخر من أجل التأكيد فقط.

أما بالنسبة للعوامل التي تؤثر في كمية أدلة و قرائن الإثبات:فهناك العديد من العوامل و التي نذكر منها ما يلي:

- درجة كفاءة نظام الرقابة الداخلية:كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قلت كمية أدلة الإثبات.و في حالة العكس فالعكس.

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره ،ص 103.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 179.

- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص:[1] فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما احتاج المدقق كمية أدلة إثبات أكبر و في حالة العكس فالعكس،و الأهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع العناصر الأخرى،و تحديد الأهمية النسبية للعنصر ترجع إلى المدقق،فقد يعتبر أحد العناصر ذات أهمية جوهرية إذا كان الخطأ أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم.
- درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر:كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتلاعب و الاختلاس كلما كان على المدقق جمع أدلة إثبات أكثر مثل النقدية، البضاعة، فهذه العناصر عرضة للتلاعب بنسبة أكبر مقارنة بالأصول الثابتة كالأراضي و المباني.
- تكلفة الحصول على الأدلة: إذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل أقل من تكلفة الحصول على ذلك الدليل فإنه على المدقق البحث على بديل آخر أقل تكلفة،إلا أن هناك بعض العناصر الهامة و الخطيرة يلزم المدقق الحصول على كم هائل منها مهما كانت تكلفتها.
- مدى ملائمة الدليل للعنصر محل الفحص:العناصر التي يقوم المدقق بتدقيقها تختلف و هذا الاختلاف يعطي اختلاف الدليل الذي يجب الحصول عليه من قبل المدقق فمثلا الأصول الملموسة يمكن الحصول على دليل إثبات لها من خلال الجرد الفعلي،للتحقق من الوجود،أما الملكية فيجب الحصول على إقرارات خارجية،أما المدينون فتصلح المصادقات للتحقق من الوجود و القيمة.
- خبرات المدقق من خلال عمليات التدقيق السابقة.[2]

II-3-3 اختيار العينة للقيام بعملية التدقيق:

لقد عرفت عملية التدقيق تغيرات هامة، و لعل من أهمها التحول من التحقق التفصيلي أو الشامل إلى المعاينة أو الاختبار كأساس لإبداء رأي عادل.فالتدقيق الشامل أصبح إجراءا غير عمليا و ذلك نتيجة عدة عوامل و منها كبر حجم المؤسسات و اتساع نطاق أنشطتها و تعقد عملياتها و زيادة الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة داخل المؤسسات بالإضافة إلى عامل الوقت و التكلفة.

و لذلك فالمدقق أصبح يقوم بتدقيق جزء من عمليات المؤسسة ،على أن يتم تعميم النتائج التي توصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء،و من هنا يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني و المحايد.

[1] محمد عبد الفتاح محمد، "المراجعة، مدخل قياس و ضبط المخاطر"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإبراهيمية، 1999، ص 148.

[2] غسان فلاح المطارنة"،تدقيق الحسابات المعاصر،الناحية النظرية،"الطبعة الثانية،دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة،عمان،الأردن،2009،ص 194.

و يقصد بالتدقيق باستعمال العينات بالتدقيق الاختباري ،فالمدقق يقوم باختبار عينات لعمليات المؤسسة و حساباتها و فحصها فحصا شاملا لإبداء رأيه في عدالة القوائم المالية للمؤسسة في ضوء تعميم النتائج التي استخلصها من فحص هذه العينة الممثلة لمجتمع هذا التدقيق(أي أن المدقق قد اختبر عينة فقط و ليس كافة العمليات المالية).[1]

كما عرف كذلك أسلوب المعاينة في التدقيق بأنه عبارة عن سحب مفردات تقل عن 100 /100 من المجتمع موضع التدقيق لاجراء اختبارات التدقيق و استخلاص النتائج منها لتعميمها على المجتمع الذي سحبت منه،و هنا يثار التساؤل عن حجم العينة الذي يعتبر كاف لتمثيل المجتمع الذي سحبت منه.[2]

و باستخدام التدقيق الإختباري الذي يعتمد على نظام العينات فقد يوجد لدينا نوعين منها و هي:[3]

- **العينات غير الإحصائية**:يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية في التدقيق على الحكم الشخصي للمدقق و طبقا لمعلوماته عن المجتمع المراد فحصه،و بالتالي فهذا النوع من العينات لا يستخدم أي أسلوب رياضي أو إحصائي كما أنه لا يمكن قياس خطر المعاينة عند تطبيقه،و يتم استخدام هذا الأسلوب في الحالات التي يكون فيها المجتمع ممثلا في وحدات محددة أو متجانسة.
- **العينات الإحصائية**:و يقصد بها المعاينة التي تتوفر على صفتان مجتمعتان و هما اختيار العينة عشوائيا و استخدام نظرية الإحتمالات لتقويم نتائج العينة بما في ذلك قياس مخاطر المعاينة،و تقوم هذه المعاينة على افتراض أنه في حدود مستوى معين للثقة و مستوى مسموح به لمخاطر المعاينة فإن أي عينة يتم اختيارها عشوائيا من مفردات مجتمع ما سوف تعكس نفس الخصائص التي تحدث في هذا المجتمع،و تتميز العينات الإحصائية عن العينات الغير الإحصائية في كونها تمكن المدقق من الحصول على مقياس رياضي لدرجة عدم التأكد الناتجة من فحص جزء فقط من المجتمع،أي أن المعاينة الإحصائية تمكن المدقق من قياس مخاطر المعاينة الأمر الذي لا توفره المعاينة الغير الإحصائية.

[1] أمين السيد أحمد لطفي،" المراجعة باستخدام العينات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 3.
[2] حسين عبيد،شحاته السيد،"المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2007/2006،ص 293.
[3] أحمد حلمي جمعة،"التدقيق الحديث للحسابات"،مرجع سبق ذكره،ص 217.

فالمدقق هو الذي يختار نوع العينات عند فحصه ،و يعتمد قرار الإختيار على تحليل التكلفة و العائد لكل نوع من العينات.[1] كما أن هناك بعض العوامل التي تؤثر على اختيار أي أسلوب من هذين الأسلوبين،و تتلخص هذه العوامل فيما يلي:[2]

- مدى قوة نظام الرقابة الداخلية،
- نوع تدقيق الحسابات المطلوب القيام بتا،
- أهمية المفردات المراد اختبارها،
- رغبة المنشأة التي يقوم مدقق الحسابات بتدقيق حساباتها في الحصول على معلومات إضافية،

و بالتالي فالمعاينة تمثل فحص بضعة بنود أو خدمات يتم سحبها من المجتمع ذات خصائص تتماثل أو تقترب كثيرا مع بيانات المجتمع ككل ،و لكن لابد من الأخذ بعين الاعتبار مخاطر المعاينة ، و تجنبها أو التخفيض منها و ذلك من خلال زيادة حجم العينة و كذلك من خلال اختيار وحدات العينة عشوائيا.لان مخاطر المعاينة قد يتم تحديدها كميا و الرقابة عليها من خلال استخدام أساليب المعاينة الإحصائية،كما أن على المدقق الأخذ بعين الإعتبار المخاطر بخلاف العينة و التي تحدث نتيجة أخطاء يتم ارتكابها عند تدقيق العينة.

فخطر المعاينة يتمثل في أن يصل المدقق الى استنتاجات غير صحيحة بسبب أن العينة لم تكن تمثل تمثيلا صحيحا للمجتمع الذي سحبت منه ،و في هذه الحالة يستطيع المدقق التحكم في هذا الخطر من خلال ما يلي:

- زيادة حجم العينة،
- تعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو مستوى الثقة،

أما المخاطر بخلاف العينة هي التي توجد حتى إذا قام المدقق بفحص 100/100 من المجتمع المراد فحصه و يرجع هذا النوع من الخطر إلى:[3]

- تصميم المدقق لنظام إجراءات التدقيق بحيث لا يتناسب مع الهدف من الفحص،
- عدم اكتشاف المدقق لخطأ جوهري في المستندات التي تم اختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه،
- عدم اكتشاف المدقق للخطأ المتعمد أو غير المتعمد لعنصر المخزون مثلا،
- إرسال مصادقات و الردود عليها غير صادقة،
- التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات الإحصائية،

[1] نفس المرجع السابق،ص 218.
[2] إيهاب نظمي،هاني العزب،"تدقيق الحسابات-الإجراءات-"،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن،2012،ص 12.
[3] نفس المرجع السابق،ص 219.

و لهذا يجب على المدقق أن يأخذ في الإعتبار عند تصميم عينة تدقيق،أهداف الإختبار و خصائص المجتمع الذي ستؤخذ منها العينة،مع مراعاة ما يلي:[1]

1- الأهداف التي يراد تحقيقها و مزيج إجراءات التدقيق التي هي الأفضل لتحقيق هذه الأهداف،و أخذ طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة و إمكانية ظروف الخطأ أو غيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة التدقيق:حيث يساعد ذلك المدقق في تحديد ما يعتبر خطأ و ماهية المجتمع الذي يستعمله في المعاينة.

2- ماهية الحالات التي تشكل خطأ على ضوء أهداف الإخبار:لان فهم ما هو الخطأ مهم للتكفل بأن جميع هذه الحالات ،و ليس غيرها التي لها علاقة بأهداف الإختبار مشمولة في تعميم الأخطاء،فمثلا في اختيار التفاصيل المتعلقة بالذمم المدينة مثل المصادقات و الدفعات المسددة من ديون قبل تاريخ المصادقة و كأنها استلمت بعد فترة قصيرة من ذلك التاريخ لا تعتبر خطأ،و كذلك حدوث خطأ في تسجيل بغير محله في حسابات الزبون لا يؤثر في إجمالي رصيد حساب المدينين.

لهذا فليس من المناسب اعتبار ذلك خطأ عند تقييم نتائج العينة لهذا الإجراء،حتى لو كان له أثر هام على مناطق تدقيقية أخرى،لتقدير مخصصات الديون المشكوك فيها.

3- عند إجراء اختبار للرقابة و بصورة عامة يقوم المدقق ،بتقييم أولي لمعدل الخطأ الذي يتوقع أن يجده في المجتمع الذي سيختبره و مستوى مخاطر الرقابة:حيث يعتمد هذا التقييم على فهم المدقق لتقييم أنظمة الرقابة ذات الصلة و ما إذا كان يتم تقيدها أو فحص عدد صغير من البنود من السكان،على نحو مماثل بالنسبة لاختبارات التفاصيل.

و بنفس الطريقة يجري المدقق للإختبارات الجوهرية تقييما أوليا بصورة عامة لمبلغ الخطأ في المجتمع ،و هذه التقييمات الأولية مفيدة عند تصميم عينة التدقيق و تحديد حجم العينة.

و عليه و من أجل تخفيض المخاطر بخلاف العينة لابد من الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، بينما يمكن تخفيض مخاطر المعاينة(الإحصائية أو غير الإحصائية) من خلال زيادة حجم العينة و استخدام الطريقة المناسبة لاختيار مفردات العينة من المجتمع. و مع ذلك نجد أن المدققين في غالب الأحيان يقبلون و يتحملون مخاطر المعاينة و ذلك بسبب ارتفاع تكلفة 100٪ من المجتمع بالارتباط بعوائد هذا الاختبار. و من خلال ما سبق يمكن القول أن فعالية الاستنتاج المبني على أساس أية خطة للمعاينة يتوقف على الطريقة التي يعتمدها المدقق في اختياره للعينة.

[1] أحمد حلمي جمعة،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،مرجع سبق ذكره،ص 172.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد توسع مفهوم التدقيق و زادت أهميته عبر مرور الزمن،وإن هذا التطور الذي عرفته مهمة التدقيق و وصولها لما هي عليه الآن كان أمرا حتميا ،و ذلك بسبب زيادة حجم المؤسسات و تنوع نشاطاتها و تشعب وظائفها مع زيادة تعقدها.

فلقد كان الهدف الرئيسي للتدقيق هو التحقق من صحة و صدق البيانات المالية و المحاسبية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة و للنتيجة المسجلة من طرفها،و هذا من خلال إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة، من طرف المدقق و الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا و ذو كفاءة علمية و عملية ،و ذلك من خلال اتباع إجراءات محددة و توفر المعايير التي تتميز بالقبول العام.و مع مرور الزمن تطور التدقيق و أصبح يشمل مراجعة كافة النظم المعلوماتية على مستوى المؤسسة التي تتعلق بمختلف الوظائف و على كافة المستويات.

كما أن ظهور العولمة و التى مست اثارها كافة المجالات و تطور تكنولوجيا المعلومات كان له تأثير على مهنة التدقيق، مما استوجب تدويل عملية التدقيق و التوجه نحو ما يعرف بمعايير التدقيق الدولية كما أصبح لزاما على المدقق استعمال أساليب حديثة تتلاءم مع هذه الإتجاهات و التطورات، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق على المستوى الدولي و المحلي ،نظرا لان التدقيق يعتبر أحد العناصر التي يساعد في الكشف عن هذه الأخطاء و التلاعبات و بالتالي يضمن دقة و مصداقية المعلومات المالية .

الفصل الثالث:

فعالية التدقيق في ظل عولمة المحاسبة و المتغيرات الدولية

تمهيد الفصل الثالث:

تعتبر مهنة التدقيق كغيرها من المهن في أنها تتطلب توفر مجموعة من القواعد و الأصول التي تنظم ممارستها،و قد بقيت تلك القواعد و أصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة ،و نظرا لاهمية مهنة التدقيق و بالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية ،و مع تلاشي الحدود و المعوقات الجغرافية بين مجتمعات العالم في إطار العولمة و تحرير التجارة، فقد بدأ التفكير جديا في ايجاد قواعد و أصول الممارسة لمهنة التدقيق متعارف عليها دوليا لتحل محل قواعد و أصول الممارسة المهنية المعمول بها محليا أو إقليميا.

و خاصة أن عالمنا المعاصر يتميز بدرجة عالية من التعقيد والتشابك و التغير في جميع المجالات، و ذلك نتيجة للتطورات التكنولوجية المتسارعة و المتلاحقة في وسائل الاتصال و نظم المعلومات و نقلها،و لقد أحدثت هذه التكنولوجيا تغييرات جوهرية على بيئة نظم المعلومات،مما أثر على مهنة المحاسبة و التدقيق ،و فرض عليهم ضرورة تغيير الأساليب التقليدية المعتمدة في المحاسبة و التدقيق بالأساليب المستحدثة ، ومن الأمثلة على ذلك استخدام برامج المحاسبة و التدقيق الإلكترونية،و بالتالي أصبح من الضروري أن يلم المحاسب و المدقق بنظم التشغيل الالكتروني للبيانات و بالمشاكل و الجرائم التي يمكن أن تحدث، مما يتطلب منهم تأهيل علمي و عملي يمكنهم من التغلب على ذلك و يساهم في تحسين فعالية التدقيق بما يدعم و يحقق حوكمة الشركات.

كما أن التطور المستمر و المتزايد في مجال المحاسبة أدى إلى زيادة الإهتمام بمهنة التدقيق،حيث أن الإرتباط الدولي جعل من الضرورة البحث على معايير تلقى القبول العام،الامر الذي دفع الهيئات الدولية إلى إصدار معايير التدقيق الدولية و التي اعتبرتها العديد من الدول معايير محلية لها،إلا أن هناك دول أخرى أصدرت معايير محلية لا تختلف بشكل كبير عن معايير التدقيق الدولية،و تعتبر الجزائر من بين الدول التي سعت إلى تطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار مجموعة من القوانين التي من شأنها الإرتقاء بمهنة التدقيق،في حين يعتبر أساس هذا التطور هو تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر و الذي ساهم بشكل كبير في تعديل مهنة التدقيق في الجزائر.

III-1 معايير التدقيق الدولية و علاقتها بمعايير المحاسبة الدولية:

نظرا لاهمية التدقيق في تأكيد المصداقية وإظهار الثقة في القوائم المالية،ظهرت العديد من المحاولات اتجاه توفير قواعد و أصول تنظم ممارسة هذه المهنة،بحيث يتم الرجوع إليها و العمل بموجبها عند اللزوم،و نتيجة لجهود العديد من الهيئات المهنية المختصة في الدول المتقدمة ،استطاعت هذه الدول وضع قواعد متعارف عليها كانت الأساس لتطوير هذه المهنة في بلدانهم،و مع تطور الفكر الإقتصادي و ظهور العولمة ،و تحرير تجارة السلع و الخدمات من خلال منظمة التجارة العالمية،فقد بدأ التوجه نحو إيجاد و إرساء قواعد و أصول لممارسة المهنة تحظى بالقبول العام على المستوى الدولي.

III-1-1 تعريف معايير التدقيق الدولية،خصائصها،أهميتها و أهدافها:

1- تعريف معايير التدقيق الدولية(International Standards Auditing:ISA):

قبل الخوض في تعريف معايير التدقيق الدولية لابد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير و التناسق،ويكم الفرق الأساسي بينهما في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم،بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أنى.[1]

و من بين التعاريف التي خصت بها معايير التدقيق الدولية ما يلي:

معايير التدقيق الدولية هي إطار متجانس و قابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية و التي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة و لا تمنع أي دولة من إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها من جهة أخرى.[2]

و تعرف كذلك معايير التدقيق الدولية على أنها معايير تهدف إلى توفير التوافق ،حيث أن تطبيقها من شأنه أن يعزز معايير التدقيق المتفق عليها عبر دول العالم،كما يتضمن التدقيق الدولي من حيث النظرية و التطبيق ،بالإضافة إلى أن تلك المعايير الدولية للتدقيق تمكن إحداث تنسيق و انسجام للتقارير الدولية.[3]

[1] عبد الرحمن ابراهيم الحميد،مجلة أخبار المحاسبة،العدد الرابع،الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر،الدوحة،سبتمبر 2007،ص 23.

[2] سهام محمد السويدي،"دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر"-دراسة ميدانية-،الدار الجامعية،الإسكندرية،2011/2010،ص 20.

[3] أمين السيد أحمد لطفي،"دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكيد"،الدار الجامعية،الإسكندرية،2007،ص 41.

كما تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على مبادئ و إجراءات جوهرية و إرشادات و إيضاحات متعلقة بتدقيق القوائم المالية،و يمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح التعريف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية ،و بالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي للممارسي المهنة عبر العالم.[1]

لذلك يطبق المدقق كل معيار ذي علاقة بالتدقيق من معايير التدقيق الدولية ،عندما يكون هذا المعيار نافذ المفعول و الظروف التي يتناولها هذا المعيار قائمة ،كما تتناول معايير التدقيق الدولية المسؤوليات العامة للمدقق بالإضافة إلى اعتبارات المدقق الأخرى ذات الصلة بتطبيق تلك المسؤوليات في مواضيع معينة ،و يتضمن معيار التدقيق الدولي أهدافا و شروطا معينة بالإضافة إلى إرشادات ذات علاقة على شكل مواد تطبيقية و مواد توضيحية أخرى ،كما قد يتضمن كذلك مواد تمهيدية توفر السياق الأساسي لفهم معايير التدقيق الدولية و التعريفات بشكل صحيح ،لذلك فإنه من الضروري أن يؤخذ بعين الإعتبار النص الكامل لمعيار التدقيق الدولي من أجل فهم شروطه و تطبيقها.[2]

فمعايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية،[3]فالهدف الأساسي من إصدار هذه المعايير هو وجود مستويات و إرشادات مهنية لتدقيق الحسابات ،و ما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا،[4]

و يشير مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي في المقدمة المقترحة للمعايير الدولية حول رقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة إلى أن يتضمن أي معيار دولي محدد بيانا لنطاقه و تاريخ نفاذه و أية قيود محددة على قابلية تطبيقه،و يسمح للمحاسب المهني بتطبيق المعيار الدولي قبل تاريخ نفاذه المحدد ضمنه،ما لم يشار فيه إلى غير ذلك.[5]

[1] رضا جاو حدو،إيمان بن قارة،"مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية"-دراسة ميدانية-،مجلة دراسات النهضة،العدد الأول،المجلد 14،،العراق،يناير2013،ص79.

[2] أحمد حلمي جمعة،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،مرجع سبق ذكره ،ص 16.

[3] عيد حامد معيوف الشمري،"معايير المراجعة الدولية و مدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية"،الطبعة الأولى ،الإدارة العامة للبحوث،الرياض،المملكة العربية السعودية،1994،ص33.

[4] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره،ص 20.

[5] أحمد حلمي جمعة،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،مرجع سبق ذكره،ص 21.

و عليه يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية كغيرها من المعايير هي بمثابة مقاييس و مبادئ مهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الأساسية لتنفيذ عمليات التدقيق و التأكيد المختلفة واعتماد عمل المدققين الاخرين و التقرير في التدقيق،كما تكسب هذه المعايير أهمية بالنسبة للمدققين و عدة أطراف أخرى، لأنها تساهم في تنظيم الأداء المهني للمدقق و توفر له قدر معقول من التجانس في ذلك الأداء مع قابلية التطبيق على المستويات المهنية الدولية ،بما يساعد المستخدمين على المستوى الدولي بإجراء المقارنة بين تقارير التدقيق المختلفة و سهولة فهم و تفسير ما تتضمنه من بيانات مختلفة،و بالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق أكثر عمومية و شمولية باعتبارها تصدر عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم ،و بالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم عملية التدقيق و الذي يتميز بالقبول العام على المستوى الدولي،و بالتالي فهي تمثل أنماطا لممارسي المهنة عبر العالم.

كما أن عند تطبيق معايير التدقيق الدولية يجب مراعاة ما يلي:[1]

- أهداف معايير التدقيق الدولية،
- شروط كل معيار من معايير التدقيق الدولية:
- مواد التطبيق و المواد التوضيحية الأخرى،
- المواد التمهيدية و التعريفات،

2- خصائص معايير التدقيق الدولية:

و تتميز معايير التدقيق الدولية بالعديد من **الخصائص** نذكر منها ما يلي:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني،الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين،و إن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت و الإختلاف و القرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق،[2]
- لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية و لا تحرم أي دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها،

[1] نفس المرجع السابق،ص 25.

[2] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،"المراجعة الخارجية-المفاهيم الأساسية و اليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية-"،مرجع سبق ذكره،ص 156.

- استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية ،و لا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظا،و ذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للإسترشاد بتلك المعايير و إتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة،
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية و شمولا من غيرها،لانها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم،و بالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق و يلقى قبولا عاما على النطاق الدولي،كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب اتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها،
- تميزت هذه المعايير بالعمومية أي تركيزها على الأساسيات دون الخوض في التفاصيل مما يتيح المرونة عند تطبيق هذه المعايير،[1]
- معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول ،بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة،
- تتميز معايير التدقيق الدولية بالمرونة و ذلك من خلال عملية المراجعة المستمرة لهذه المعايير من قبل اللجان الفرعية في اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC) ،و ذلك بهدف التأكد من ملاءمتها للظروف الراهنة و ما يجري من تطورات في العالم الأمر الذي يجعلها صالحة للتطبيق في مختلف دول العالم.
- تواكب معايير التدقيق الدولية مختلف التطورات التكنولوجية المستحدثة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار،أو تعديل المعايير السابقة إن أمكن،
- يجب تطبيق معايير عمليات التدقيق الدولية في تدقيق البيانات المالية التاريخية،[2]
- عند إعداد معايير التدقيق الدولية يؤخذ بعين الإعتبار التمثيل النسبي للدول النامية بحيث تراعى خصوصيات الدول النامية البيئية و الحضارية و جميع جوانب الحياة الإقتصادية،السياسية و الإجتماعية.
- تقتضي طبيعة المعايير الدولية للتدقيق من المدقق أن يمارس الحكم المهني في تطبيقها،
- معايير التدقيق الدولية ليست ملزمة لأنه ليس لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين أية سلطة في فرض تلك المعايير،فالاتحاد يفرض فقط على الدول الأعضاء الالتزام بها حتى يتسع نطاق تطبيقها و التعرف على الاثار الحقيقية لذلك.

[1] ماهر موسى درغام،رأفت حسين مطير،"إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين"-دراسة ميدانية على قطاع غزة-،العدد 01،المجلد 28،المجلة العربية للإدارة،العراق،يونيو 2008،ص 62.

[2] أحمد حلمي جمعة،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،مرجع سبق ذكره،ص 25.

كما أن لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة و مقبولة و متعارف عليها،و أن تكون موثقة بشكل تحرري و مبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم،و يلزن إعادة النظر فيها من حين لأخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها و إخضاعها للتحسين و التطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة و معالجتها لأوجه القصور و الثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.[1]

3- أهمية معايير التدقيق الدولية:

تنبع **أهمية** معايير التدقيق الدولية من كونها تحقق مجموعة من المزايا و الفوائد لمختلف الأطراف في سوق المعلومات و لمدققي الحسابات و حتى للقوائم المالية المنشورة و المدققة بواسطة هذه المعايير،و تتمثل أهم هذه المزايا ما يلي:

- الأخذ بالمعايير الدولية يدفع بالمنشات المحلية بقوة إلى الأسواق العالمية، حيث أن البيانات المالية المنشورة و المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية و المدققة وفق معايير التدقيق الدولية تمتلك مجموعة من العناصر الإيجابية أهمها المصداقية و القبول و القابلية للمقارنة ،مما سيعمق الثقة بهذه البيانات و سيعطي المنشات قدرة أكبر على المنافسة في الأسواق العالمية.[2]
- إتاحة الفرصة أمام الشركات المتعددة الجنسيات لطرح أسهمها في الأسواق العالمية المتواجدة لدى البلدان التي تطبق المعايير الدولية و ذلك نتيجة لزيادة الثقة و المصداقية في تقارير و قوائم تلك الشركات متى ما تم تدقيقها و فقا للمعايير الدولية.[3]
- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير المحاسبة الدولية ،من خلال مساعدة مستعملي المعلومات المالية بتأكيد كبير بأن معايير المحاسبة الدولية قد تم التمسك و الإلتزام بها،
- يعتبر الإلتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق و التأكيد الدولية من بين الشروط الأساسية لاكتساب أي دولة لعضوية منظمة التجارة العالمية ،و إن كان ذلك لا يمنع من وجود معايير وطنية لدى الدول لإضافة الأبعاد المتعلقة بالخصوصية الثقافية أو الإجتماعية.[4]

---

[1] حازم هاشم الألوسي،مرجع سبق ذكره،ص 99.

[2] ماهر موسى درغام،رأفت حسين مطير،مرجع سبق ذكره،ص 65.

[3] Jv MASSIER,F WILLIAM,M STEVEN,GLOVER and P DOUGLAS , "Prrawitt, auditing and assurance serviees-asystematic approch-",fourth edition,megraw-hill ine,2006,p21.

[4] م.ق.د .علي كاظم حسين،"دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد" –بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات–،مجلة دراسات محاسبية و مالية،العدد 23،المجلد 08،الفصل الثاني،العراق،2013،ص 360.

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية،و تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية و الدولية.[1]
- بالنسبة للبلدان التي ليس لها معايير وطنية فإن معايير التدقيق الدولية تعتبر بالنسبة لها ذات أهمية كبيرة ،إذ توفر لها الأسس و المبادئ و المقاييس الضرورية و اللازمة للممارسة المهنية في مجال التدقيق.[2]كما توفر لها الوقت و الجهد و التكاليف لإصدار معايير محلية.

و بالتالي فمعايير التدقيق الدولية تعتبر أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية .

4- أهداف معايير التدقيق الدولية:

و نجد أن معايير التدقيق الدولية تسعى إلى تحقيق **الأهداف** التالية :

- تشجيع انتقال الأموال و زيادة الإستثمار الدولي و ذلك من خلال توفير تقارير مالية مدققة وفقا للمعايير الدولية تسهل إجراء مختلف المقارنات،
- تقليل الإختلافات في طرق إعداد و تدقيق القوائم المالية ،خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات و يتحقق ذلك بتطبيق معايير التدقيق الدولية و التي يجب أن تكون مسبوقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية،من أجل استبعاد حدوث مشاكل ناتجة عن الإختلاف و بغية جعل قوائمها المالية ذات موثوقية و صالحة للمقارنة و التحليل في أكثر من دولة،
- مساعدة دول النامية في تطوير معاييرها الخاصة في ضوء الإسترشاد بالمعايير الدولية للتدقيق،
- وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الإعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية،[3]
- تدويل مهنة التدقيق و تحويلها للعالمية،[4]

كما يتضمن كل معيار من معايير التدقيق الدولية هدفا واحدا أو أهداف عدة تقدم السياق الذي يتم ضمنه وضع شروط هذا المعيار،و يهدف المدقق إلى تحقيق هذه الأهداف اخذا بعين الإعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية ،و لهذا السبب يستخدم المدقق الأهداف ليقدر(بعد الإلتزام بشروط معايير التدقيق الدولية)

[1] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،"المراجعة الخارجية-المفاهيم الأساسية و اليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية-"،مرجع سبق ذكره،ص 169.

[2]Timotlay LOUWERS,J Ramsay ROBERT,J SINASON ,H DAVID and Stawser JERRY, "auditing and assurance serviees",international edition,megraw-11;II,the,new york,2005,p 50.

[3] عيد حامد معيوف الشمري،مرجع سبق ذكره،ص 30.

[4] ماهر موسى درغام،رأفت حسين مطير،مرجع سبق ذكره،ص63.

فيما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق مناسبة و كافية في سياق الهدف الإجمالي للمدقق،و حيث لا يتم تحقيق أحد الأهداف أو ليس من الممكن تحقيقه يأخذ المدقق بعين الإعتبار إذا كان هذا الوضع يمنعه من تحقيق هدفه الإجمالي أم لا.[1]

III-1-2 هيئة إصدار معايير التدقيق الدولية:

نتيجة لتزايد الإهتمام بمعايير المحاسبة و التدقيق،تظافرت العديد من الجهود من أجل تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) athe internationl federation of accountants عام 1973 و تم التصديق على انشائه بمدينة مونيخ بألمانيا بتاريخ 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة و هيئة محاسبية تمثل 49 دولة،[2]و تتمثل المهام الرئيسية لهذا الإتحاد في خدمة الصالح العام و تطوير و تدعيم مهنة المحاسبة في كافة أنحاء العالم من خلال قواعد متناسقة و المساهمة في تطوير الإقتصاديات من خلال ترسيخ و تشجيع الإلتزام بالمعايير المهنية العالية الجودة و تعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير.

كما يضم الإتحاد الدولي للمحاسبين 159 عضوا في 124 دولة و ولاية قضائية،إذ يمثل ما يقارب 2.5 مليون محاسب في القطاع العام و الصناعة و التجارة و التعليم،حيث يتكون الإتحاد الدوليي للمساهمين من أربع مجالس هي:[3]

- مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي(IAASB)،
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية(IAESB)،
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين(IESBA)،
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)،

و تعمل هذه المجالس على وضع معايير عالية الجودة للمصلحة العامة بطريقة شفافة و كفؤة ،كما أن هناك لجان تنبثق من هذه المجالس و هي لجان استشارية تقدم اراء و وجهات نظر مختلفة.

[1] أحمد حلمي جمعة،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،مرجع سبق ذكره،ص 17.

[2] أمين عبد الله خالد،"علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان ،الأردن،2006،ص 95.

[3] الأزهر عزه،رشيد خالدي،"النظام المحاسبي المالي و منهجية المراجعة في ظل المعايير الدولية للمراجعة(دراسة تحليلية)"،مقال مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات،جامعة ورقلة،يومي 25/24 نوفمبر 2014،ص 518.

فمعايير التدقيق الدولية تصدر عن طريق لجنة ممارسة التدقيق الدولي و هي لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين،و تشكل هذه اللجنة بمعرفة مجلس اتحاد المحاسبين الدولي حيث يختار المجلس الدول الممثلة في اللجنة بناءا على مدى أهمية إسهام كل دولة في أعمال اللجنة،بحيث تكون اللجنة ممثلة للمناطق الجغرافية المختلفة على المستوى العالمي ثم تقوم المنظمات المهنية المشاركة في الإتحاد من كل دولة باختيار ممثل دولتها في اللجنة،بالإضافة إلى اثنين من المستشارين الفنيين الذين يحق لهم حضور اجتماعات اللجنة.[1] كما أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مستودات معايير التدقيق الدولية و الخدمات التابعة بالنيابة عن IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات لتعزيزها.[2]

و يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمسة سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة،و ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا،كندا،فرنسا،ألمانيا الإتحادية،الهند،اليابان،المكسيك،هولندا،الفلبين،المملكة المتحدة،جمهورية ايرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية ،و يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة.[3]

فهدف لجنة الممارسات الدولية للتدقيق يتمثل في تحسين جودة و توحيد الممارسات الدولية عن طريق:[4]

- إصدار معايير التدقيق الدولية،
- إصدار إرشاد عن تطبيق تلك المعايير،
- تنشيط تبني نشرات اللجنة كمصادر رئيسية للمعايير القومية و كمرشد عند طرح الأموال عبر الحدود،
- تنشيط استخدام المعايير عن طريق المشرعين و عمليات تداول الأوراق المالية،
- تنشيط الجدل و المناقشات مع الممارسين و المستخدمين و المنظمين من خلال العالم لتحديد احتياجات المستخدمين للمعايير و الإرشادات الجديدة،

كما أعادت اللجنة تركيز مجهوداتها أيضا نحو تكريس بعض مواردها بهدف تطوير المعايير و الإيضاحات في عديد من المجالات و على سبيل المثال:

[1] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره،ص 20.

[2] حسين القاضي،مأمون حمدان،"المحاسبة الدولية و معاييرها"،مرجع سبق ذكره،ص 111.

[3] محمود السيد الناغي،"دراسات في المعايير الدولية للمراجعة-تحليل و إطار للتطبيق-"،الطبعة الأولى،المكتبة العصرية للنشر و التوزيع،المنصورة،مصر،2000،ص 41.

[4] أمين السيد أحمد لطفي،"المحاسبة و المراجعة الدولية"،الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،2010،ص 419.

- التقرير عن الرقابة الداخلية،
- التقرير عن الإلتزام باللوائح و بالقوانين،
- التقرير عن إيضاحات حوكمة الشركات،
- المعلومات المالية المستقبلية في سياق تعديل معايير التدقيق الدولية الحالية.

و قد بدأت اللجنة في إصدار المعايير الدولية للتدقيق بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة انحاء العالم بداية من سنة 1980م و وصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988، و لقد تم نشر المجموعة المحورية في عام 1994م،و كانت عملية الإصدار كما يلي:[1]

❖ في عام 1980م صدرت ثلاثة معايير هي:

1- أهداف و مجالات تدقيق الحسابات(جانفي)،

2- كتاب تكليف مدقق الحسابات(جانفي)،

3- المبادئ الأساسية في التدقيق(سبتمبر)،

❖ في عام 1981م صدرت أربعة معايير أخرى و هي:

4- التخطيط(فيفري)،

5- الإعتماد على عمل مدقق اخر(جويلية)،

6- دراسة و تقييم النظام المحاسبي و الضوابط الداخلية المرتبطة به(جويلية)،

7- رقابة الجودة في أعمال التدقيق(سبتمبر)،

❖ في عام 1982م صدرت أربعة معايير هي:

8- أدلة الإثبات في التدقيق(جانفي)،

9- التوثيق(جانفي)،

10- الإعتماد على عمل المدقق الداخلي(جويلية)،

11- الغش و الخطأ(أكتوبر)،

❖ في عام 1983م صدر معياران هما:

12- االمراجعة التحليلية(جويلية)،

[1] محمود السيد الناغي ،"المراجعة-إطار النظرية و الممارسة-"،مرجع سبق ذكره،ص 139.

13- تقرير المدقق عن البيانات المالية(أكتوبر و عدل في جانفي 1989م)،

❖ في عام 1984 صدرت أربعة معايير أخرى هي:

14- المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها(فيفري)،

15- التدقيق في بيئة المعالجة الالية للبيانات(فيفري)،

16- أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الالي(اكتوبر)،

17- الجهات التابعة(أكتوبر)،

❖ في عام 1985م صدرت خمسة معايير أخرى و هي:

18- الإستفادة من عمل الخبير(فيفري)،

19- العينة في عمليات التدقيق(فيفري)،

20- أثر بيئة المعالجة الالية للبيانات على دراسة و تقييم النظام المحاسبي(سبتمبر)،

21- توقيت تقرير المدقق(الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية)(أكتوبر)،

22- الإقرارات الصادرة عن الادارة(أكتوبر)،

❖ في عام 1986م صدر معياران هما:

23- مبدأ الإستمرا(جانفي)،

24- تقارير خاصة للمدقق(أكتوبر)،

❖ في عام 1987 صدرت ثلاثة معايير أخرى هي:

25- الأهمية النسبية و خطر التدقيق،

26- تقدير البيانات التقديرية في المحاسبة(أكتوبر)،

27- فحص المعلومات المالية المتوقعة.

و منه فإصدار معايير التدقيق الدولية تم خلال فترات زمنية متلاحقة و ذلك حسب الأهمية النسبية لحاجة غالبية الأعضاء في الإتحاد، الأمر الذي نتج عنه عدم وجود علاقة واضحة بين المعايير الصادرة في عام واحد و تلك الصادرة في السنوات المختلفة،و قد تم التركيز خلال الثلاث السنوات الأولى على إصدار معايير تمثل المدخل الأساسي في دراسة و ممارسة التدقيق،و تم تبويب هذه المعايير في شكل مجموعات متجانسة طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق ،بحيث تم إعطاء رقمان لكل معيار،الأول طبقا لتاريخ الإصدار و الثاني طبقا لموضوع المعيار

،فالتبويب الأول أخذ ترقيما يبدأ من الرقم 1،و التبويب الثاني أخذ ترقيما يبدأ من رقم 200 و تم تصنيفها كما يلي:

1- أمور تمهيدية،خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 100 الى 199 و عددها 3 معايير،[1]و تتضمن مقدمة للمعايير الدولية للتدقيق و الخدمات المرتبطة بالاضافة الى قاموس للمصطلحات و اطار المعايير الدولية للتدقيق.

2- المسؤوليات،خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 و عددها 6 معايير،[2]تغطي هذه المعايير الهدف و المبادئ العامة التي تحكم تدقيق القوائم المالية،و شروط الإرتباط،و التوثيق في عملية التدقيق،و مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش و الأخطاء و مدى التزام مؤسسة العميل بتنفيذ القوانين و اللوائح ذات العلاقة،كما اشتملت أيضا على المعيار الخاص بالرقابة على الجودة.[3]

3- التخطيط، خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 و عددها 3 معايير،وتتعلق هذه المعايير أساسا بالقواعد الخاصة بتخطيط عملية التدقيق و بالمعلومات الواجب الحصول عليها و التي تتعلق أساسا بطبيعة نشاط المؤسسة، و مفهوم الأهمية النسبية و علاقتها بمخاطر التدقيق عند تنفيذ عملية التدقيق و عند تقييم أثر أي تحريفات.

4- الرقابة الداخلية، خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 الى 430 و عددها معياران،تقدم هذه المعايير قواعد و توجيهات تتعلق بتقييم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و مخاطر التدقيق و عناصرها،و كذلك تقدم إرشادات خاصة بالتدقيق في بيئة النظم الالية للمعلومات،و الإعتبارات المتعلقة بتدقيق الوحدات التي تستخدم منظمات خدمية.

5- الإثبات في التدقيق، خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 و عددها 12 معيارا،و تتعلق بكمية و نوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند تدقيق القوائم المالية ،و الاجراءات اللازمة للحصول على هذه الأدلة و العوامل التي يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة،و توضح هذه المعايير أيضا مسؤولية المدقق عن تدقيق العمليات مع الأطراف ذات

[1] وجدي حامد حجازي،"المعايير الدولية للمراجعة-شرح و تحليل-"،دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع،الإسكندرية2010،ص 169.
[2] محمود السيد الناغي،"دراسات في المعايير الدولية للمراجعة-تحليل و إطار للتطبيق-"،مرجع سبق ذكره ،ص 41.
[3] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره،ص 30.

العلاقة،و الأحداث اللاحقة و كذلك عن مدى ملائمة فرض الإستمرارية و اشتملت أيضا القواعد الخاصة باستخدام إقرارات الإدارة.

6- استخدام عمل الاخرين، خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 الى 699 و عددها 3 معايير،و تتضمن الارشادات التي يجب أن يتبعها المدقق عند استخدامه لأعمال مدقق خارجي اخر أو المدقق الداخلي للمؤسسة أو استعمال لعمل أحد الخبراء و وصفه كدليل اثبات.

7- انتهاء عملية التدقيق، خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 و عددها معياران،تتعلق بشكل و محتوى تقرير المدقق ،و مسؤولية المدقق الخاصة بالارقام المقارنة التي ترد في القوائم المالية و المعلومات الأخرى التي تم تدقيقها.

8- مجالات متخصصة، خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 الى 899 و عددها 4 معايير،تتضمن الارشادات الخاصة بمهام التدقيق للأغراض الخاصة ،كتدقيق قوائم مالية معدة طبقا لاطار محاسبي شامل اخر بخلاف المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية،و تدقيق حسابات معينة أو بنود معينة من القوائم المالية ،و تدقيق مدى الالتزام بالشروط التعاقدية ،تدقيق القوائم المالية المختصرة وكذلك توضيح كل ما يتعلق باختيار المعلومات المستقبلية و إبداء الرأي فيها.

9- الخدمات المرتبطة،خصصت لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 900 إلى 999 و عددها 3 معايير،[1] تتضمن الارتبطات الخاصة بفحص القوائم المالية و كذلك الخاصة بأداء إجراءات متفق عليها بخصوص المعلومات المالية و ابإعداد المعلومات المالية.

و لقد حددت مقدمة معايير التدقيق الدولية **خطوات** العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية كما يلي:[2]

1- يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصا لذلك،و تخول لجنة تطبيقات التدقيق الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية عن إعداد مسودة المعايير،

2- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل من الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار و للمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء،و كذلك أية مقترحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية

[1] وجدي حامد حجازي،مرجع سبق ذكره،ص 171.

[2] مصطفى أحمد الشامي،"دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي"،العدد الأول،المجلة العربية للعلوم الإدارية،جامعة الكويت،2002،ص 79.

المهتمة أو غيرها ،ثم تقوم باعداد مسودة المعيار و عرضها على لجنة تطبيقات التدقيق الدولية لاقرارها،

3- بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة،يتم توزيعها على أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين و على المنظمات الدولية و غيرها من الجهات و الشخصيات المهتمة بمعايير التدقيق الدولية ،و يتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات،

4- يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة تطبيقات التدقيق الدولية،حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك،و في حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار و يصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار،

5- يشترط لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الإجتماع،بشرط أن لا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

فمعايير التدقيق الدولية التي تم إصدارها حتى الان تشكل إطارا متكاملا لعملية تدقيق الحسابات أكثر شمولية من كافة المعايير المحلية بما يلبي حاجات كافة المهنيين في جميع دول العالم ،لان عند إصدار هذه المعايير هناك بعض الإعتبارات يجب مراعاتها و تتمثل أهمها فيما يلي:

- أنه يجب مراعاة الإختلافات بين معايير التدقيق الوطنية من دولة لأخرى عند إصدار معايير التدقيق الدولية و أن تحظى بالقبول العام دوليا،و هذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية.[1]
- أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ و الإجراءات الأساسية ،و كذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير و الإجراءات في ضوء الإجراءات الخاصة بها.
- يمكن لمراقب الحسابات أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية في حالات معينة،طالما كان ذلك لاغراض الحرص على تحقيق كفاءة و أهداف التدقيق.[2]

تعتبر المحاسبة و التدقيق عنصران متلازمان ،لذلك فقد تم اصدار معايير التدقيق الدولية بعد إصدار معايير المحاسبة الدولية و قد لاقت هذه المعايير القبول الواسع من قبل المهنيين في مختلف دول العالم ، ،بحيث أصبحوا يلتزمون بها في إعداد القوائم المالية وفي تدقيقها.

[1] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره ،ص 23.

[2] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،"المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية-"،مرجع سبق ذكره ،ص 156.

III–1–3 الإرتباط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية:

هناك علاقة قوية بين المحاسبة و التدقيق ،فكلاهما يهدف إلى تزويد الأطراف المختلفة بالمعلومة المالية من خلال القوائم و التقارير المالية،إلا أن دور المحاسبة يتجلى في جمع و تصنيف و قيد و ايصال المعلومات من خلال القوائم المالية،أما التدقيق فيتعلق بمختلف الإجراءات لأجل التوصل الى رأي محايد حول مدى صدق و عدالة تلك القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.و يكمن الاختلاف الجوهري بين التدقيق و المحاسبة فيما يلي:

	المحاسبة	التدقيق
01	علم تجميع و تبويب و تلخيص و ايصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	علم تحليل و فحص انتقادي للسجلات و القوائم المالية.
02	تقوم بقياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل و توصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	يقوم بفحص القياس المحاسبي و المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة.
03	المحاسب موظف يتبع إدارة المنشأة و يتقاضى أجره من الإدارة.	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه و بين المؤسسة.
04	المحاسب ربما لا تكون لديه معلومات حول التدقيق و إجراءاته.	المدقق يجب أن تكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية و طرقها.
05	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها.	المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية و تمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.

- **الجدول رقم (3–1)**:الفرق بين المحاسبة و التدقيق.
- **المصدر**:غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص 16.

و بالتالي فالمحاسبة هي علم يعتمد على مجموعة من الفروض و السياسات بهدف توفير المعلومات الازمة لاتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية،فهي عملية تسجيل،تبويب و تلخيص و عرض للقوائم المالية و هي خاضعة

لتدقيق الغير لأنها تعتمد على مجموعة من السياسات و الفروض و الأسس المنطقية التي يصعب الخروج عنها،[1] و بالتالي فإن المحاسبة تتعامل مع البيانات الأصلية و تكون مسؤولة أساسا عن تلك البيانات ،لذلك تعتبر بمثابه عمل إنشائي.

أما التدقيق فيعتبر عمل انتقادي يختص في فحص و قياس ما أعدته المحاسبة،فيبدأ عمل المدقق عندما ينتهي المحاسب من عمله ،و تكون مهمة المدقق هي تحديد مدى ملاءمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المنشأة،أي أن المخرجات الأساسية للمحاسبة هي المدخلات الأساسية للتدقيق،و التي يقوم المدقق بفحصها و تحديد مدى دقتها و امكانية الإعتماد عليها.[2]

و قد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة و التدقيق الدولية بظهور ما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات ،و تزايد أهميتها في العلاقات الدولية،الأمر الذي نتج عنه وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة و التدقيق،بسبب زيادة الطلب على المعلومات المالية المدققة على المستوى الدولي،الأمر الذي دفع بالهيئات الدولية المتخصصة الى التفكير في كيفية حل هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية و بعدها معايير التدقيق الدولية و هي معايير صادرة عن هيئات مهنية متخصصة و تضم في عضويتها أعضاء من أغلبية المنظمات المنظمات المهنية في العالم.

لذلك هناك علاقة و ارتباط قوي بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية ،لان عملية بناء هذه الأخيرة لابد و أن يسبقه تفكير منطقي يتمثل في بناء معايير محاسبة دولية توضح الكيفية و الإجراءات التي تمت بها تلك العملية المستمدة من مفاهيم .[3]

و باستعراض دلائل و مؤشرات الارتباط القوي بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية يتضح أن هذا الإرتباط يتبلور في عدة نقاط أهمها:

- ارتباط معيار التدقيق الدولي المتعلق بالاستمرارية رقم (570) بمعيار المحاسبة الدولي رقم (01) الخاص بعرض القوائم المالية،و الذي حل محل المعايير الدولية أرقام (13)،(5)،(1)،من أجل تحديث متطلبات هذه المعايير

[1] يحيى محمد أبو طالب،"المحاسبة العالمية في ضوء معايير المحاسبة المصرية المحدثة لعام 2007"،بدون ذكر ادارة النشر،القاهرة،2007،ص 25.

[2] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره ،ص 24.

[3] أمين أحمد السيد لطفي،"الإتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات"،دار النهضة العربية،القاهرة،1997،ص 203.

و تحسين جودة القوائم المالية المعروضة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.حيث ينص على أن الإستمرارية هي إحدى الفروض المحاسبية الأساسية التي تبني عليها القوائم المالية،[1] و تعرف الإستمرارية في هذا المعيار بما يلي: "ينظر إلى المؤسسة عادة أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ،و من ثم يفترض عدم توفر نية التصفية عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"،و يرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي(200) هدف و نطاق تدقيق القوائم المالية،و التي تنص على"في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية،يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة.[2]

و عليه فإذا ما تأكد المدقق بعد تنفيذه للإجراءات الإضافية و حصوله على المعلومات بما فيها الظروف و العوامل التي تؤكد عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار في عملها في المستقبل،يجب عليها في هذه الحالة الإستنتاج بأن افتراض مبدأ الاستمرار الذي على أساسه تم إعداد البيانات ليس صحيحا،و إذا كانت نتيجة الإفتراض خاطئ الذي على أساسه أعدت البيانات المالية ترتب عليه اثار مادية بشكل كبير و شامل بحيث تجعل تلك البيانات مظللة فإنه يجب على المدقق أن يبدي رأيا سلبيا أو رأيا متحفظا.[3]

- يرتبط معيار التدقيق الدولي رقم(700) الذي يقضي بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة نتائج أعمال المنشأة و مركزها المالي،و كذلك التدفقات النقدية خلال فترة معينة،بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعدل و المتعلق بعرض القوائم المالية و الذي يبين طريقة عرض الأصول و الخصوم ،و المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ،و بيان الحد الأدنى اللازم للإفصاح و الذي يتضمن الميزانية و قائمة الدخل و الملاحظات و البيانات الأخرى و المعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.[4]
- يلبي معيار التدقيق الدولي رقم(550)المتعلق بالأطراف ذات العلاقة،متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (24) و الصادر بعنوان الإفصاح اللازم عن الأطراف ذات العلاقة،حيث يوضح الأول بالتفصيل القواعد التي

[1] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره ،ص 26.
[2] عيد حامد معيوي الشمري،مرجع سبق ذكره،ص 28.
[3] محمد سمير الصبان،"معايير المراجع و تقرير المراجع الخارجي"،الندوة الأولى لسبل تطوير المحاسبة،جامعة الملك سعود،الرياض،المملكة العربية السعودية،1981،ص 72.
[4] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره ،ص 27.

يجب على المدقق اتباعها في سعيه للحصول على أدلة وقرائن التدقيق الكافية المناسبة بشأن العمليات التي تحدث بين المنشأة محل التدقيق و الأطراف ذات العلاقة كالشركات التابعة أو الشقيقة.[1]

- ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم (560)المتعلق بالأحداث المحتملة و الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (10)،حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع و أحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ،إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ،مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى،و يوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية و الإجراءات الواجب عليه القيام بها.[2]

و كمثال على ذلك :[3]

القيام بعملية لشراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى،وقوع خسارة كبيرة بسبب إفلاس أحد المدينين بعد تاريخ الميزانية ،تحطم جزء كبير من مباني المصنع نتيجة نيران اندلعت بعد تاريخ الميزانية و هكذا.

و بالتالي نستنتج أن هناك علاقة وثيقة بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية ،فضلا عن أهمية الدور الذي يمكن أن تقوم به هذه المعايير ،سواء من حيث توفير المعلومات المالية التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية ،أو قابلية تلمك المعلومات للمقارنة و التحليل،ضرورة أن تكون تلك المعايير ملائمة لطبيعة الأفراد القائمين على تنفيذها.

كما نجد أن معايير المحاسبة و التدقيق الدولية تواجه تحديات معاصرة كبيرة أهمها:[4]

- عولمة القوانين و أنظمة التجارة الدولية ،و تزايد السعي لالغاء الحواجز أمام التجارة العالمية،
- نمو أسواق رأس المال العالمية،وازدياد عدد الشركات المدرجة في أسواق رأس المال خارج حدودها،
- التطورات التقنية و تزايد حركة التجديد و الخلق في العمليات التجارية،
- تزايد الطلب على معلومات مالية غير تقليدية،ذات فوائد متعددة لمساعدة المستخدمين لاتخاذ قراراتهم.

[1] نفس المرجع السابق،نفس الصفحة.

[2] عيد حامد معيوي الشمري،مرجع سبق ذكره،ص 29.

[3] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره ،ص 28.

[4] محمد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب ،"دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"،الطبعة الأولى،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2009،ص 103.

و لقد أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة على كافة المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة ، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997م ،وأزمة شركة Ernon والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م ، وكذلك أزمة شركة Worldcomالأمريكية للاتصالات عام 2002 ،و ما عقبها كذلك في 2008.

الأمر الذي دفع العالم إلى زيادة الإهتمام بالحوكمة نظرا للدور الذي يمكن أن تلعبه في مجالات الإصلاح المالي و الإداري لشركات القطاع العام و الخاص و زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية،و تنشيط الإستثمار و تدعيم الجهاز المصرفي و زيادة قدراته و تفعيل السوق المالي.[1]

فلفظ الحوكمة Gouvernance مشتق من الكلمة الإنجليزية govern أي يحكم و منها أتت gouvernement,gouvernore,gouvernance,... و التي تعني حكومة،حاكم،الحوكمة بتتابع،و بهذا تجدر الإشارة أن هذا المصطلح تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية و قد استحسنه عدد من متخصصي اللغة العربية و منهم مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة،لذلك تم اقتراح اسم حوكمة الشركات كمرادف لمفهوم Corporate Governance.[2]

فالحوكمة هي اصطلاح يعني عملية التحكم و السيطرة من خلال قواعد و أسس الضبط بغرض تحقيق الرشد،و تشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل و السيطرة،و يرى اخرون أنها كلمة تعني لغويا نظام و مراقبة بصورة متكاملة و علنية تدعيما للشفافية و الموضوعية و المسؤولية.[3]

فعلى الرغم أنه لا يوجد اتفاق لمفهوم حوكمة الشركات و مع ذلك يمكن تقديم بعض المفاهيم التي تشكل في مجموعها الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات:

تعريف منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية(OECD) :هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم فيها و بأنها تختص بمجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها أو مجلس مديريها و شركائها

[1] جميل أحمد،سفير محمد،"تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية و الإفصاح"،مقال مقدم ضمن فعاليات الملتقى الوطني حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الإداري،07/06 ماي 2012،جامعة بسكرة،ص 04.

[2] نرميز أبو العطا،"حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"،إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة،غرفة التجارة الأمريكية،واشنطن،2003،ص 01.

[3] عدنان بن حيدر بن درويش،"حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة"،اتحاد المصارف العربية،الأردن،2007،ص 13.

و أصحاب المصالح الاخرين المرتبطين بتا (stakeholders)،كما توفر حومة الشركات الهيكلة التي يتم من خلالها وضع أهداف الشركة و تحديد وسائل تحقيق تلك الأهداف و مراقبة أداء الشركة،و ينبغي أن توفر الحوكمة الحوافز الملائمة للمجلس و الإدارة لسعي نحو تحقيق الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة و الشركاء.[1]

أما لجنة التمويل الدولية (IFC) فقد عرفتها بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات،و التحكم في أعمالها.[2]

و عرفت كذلك بأنها مجموعة من الاليات التي تساعد الشركة للوصول إلى أهدافها المسطرة.[3]

أما في الجزائر فقد أطلق مصطلح الحكم الراشد على حوكمة الشركات و قد عرفه ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر الصادر في مارس 2009 ب:يعتبر تلك العملية الارادية و التطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية و الصرامة في تسييرها و إدارتها و مراقبتها،[4] و كذلك عرفها على أنها فلسفة تسييرية و مجموعة من التدابير الكفيلة في ان واحد لضمان استدامة و تنافسية المؤسسة بواسطة:

- تعريف حقوق و واجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة،
- تقاسم الصلاحيات و المسؤوليات المترتبة على ذلك،

و بالتالي يمكن القول أن الحوكمة هي عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات و المساهمين و أصحاب المصالح فيها ،و ذلك عن طريق الإجراءات و الأساليب التي تستخدم لادارة شؤون الشركة و توجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء و الإفصاح و الشفافية و المساءلة بها و تعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل و مراعاة مصالح الأطراف المختلفة في اطار انفصال الملكية عن الإدارة.

[1] جون سولفيان،جين روجرز،كاترين كوشتا هلبلينج،"حوكمة الشركات في القرن الحادي و العشرون"،ترجمة سمير كرم،مركز المشروعات الدولية الخاصة،واشنطن،2009،ص 03.

[2] M ALAMGIR,"Corporate gouvernance-arisk perspective,paper presented to:corporate gouvernance and reform,paving the way to financial stability and development",a conference organized by the egyptian banking institute,cairo,7/8 may 2007,p 07.

[3] Pige BENOIT,"Gouvernance,contrôle et audit des organisation",edition economica,paris,2008,p 07.

[4] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر الصادر في مارس 2009،ص 09.

كما أكدت الدراسات الحديثة أن هناك مجموعة من المؤشرات التي يتم بموجبها قياس مدى فاعلية الحوكمة ،و تتمثل هذ المعايير فيما يلي:[1]

- وجود بيان بالتشريعات،
- مشاركة غير المديرين،
- الفصل بين السلطات،
- وجود لجان متخصصة،
- درجة الإفصاح عن المرتبات.

و تتمثل **الأطراف** المعنية بتطبيق حوكمة الشركات فيما يلي:[2]المساهمون،مجلس الإدارة،الإدارة،أصحاب المصالح.

كما تلعب حوكمة الشركات دورا مهما في تحقيق مجموعة من **الأهداف** و التي يمكن ايجازها فيما يلي:[3]

- حماية حقوق المساهمين،
- تحقيق العدالة ،
- حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة،
- توفير المعلومات و دعم قنوات الاتصال،
- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش،تضارب المصالح،و التصرفات غير المقبولة ماديا و أدائيا و أخلاقيا،
- وضع أنظمة للرقابة على إدارة المؤسسة و أعضاء مجلس إدارتها،
- وضع أنظمة لادارة المؤسسة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق و المسؤوليات فيبين (المشاركين)مجلس الادارة و الجهاز التنفيذي بالمؤسسة.

كما أن كل من المحاسبة و التدقيق سواء على المستوى النظري أو المهني يرتبطان ارتباطا وثيقا بالحوكمة ،حيث تعتبر المحاسبة و التدقيق من أكثر المجالات العلمية و المهنية تأثيرا و تأثرا بمبادئ و إجراءات الحوكمة،فلا يمكن

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدني،"المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمه الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات الماليه – تدقيق الشركات الصناعيه) – القاهره – جمهوريه مصر العربيه – 24-26 سبتمبر 2005 ،ص 188.

[2] محمد مصطفى سليمان،"دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري(دراسة مقارنة)"،الدار الجامعية،الإسكندرية،2009،ص 20.

[3] بتول محمد،سلمان علي،"حوكمة الشركات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"،الملتقى الدولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة-دراسة و تحليل تجارب وطنية و دولية-،19/18 ماي 2011،جامعة البليدة،ص 08.

لمبادئ و إجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية و تؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة و التدقيق.و لذلك لا بد من وجود مجموعة من المعايير المهنية المحاسبية و التدقيقية التي تحكم المهنيين سواء في إعداد القوائم و التقارير المالية الخارجية التي توفرها النظم المحاسبية أو في فحص و تدقيق تلك القوائم ،من أجل توفير عنصر المصداقية للمعلومات الموفرة فيها من جهة ،مع توفير عنصر الشفافية و المصداقية و الإفصاح فيها من جهة أخرى،و لعل هذا يعزز أهمية دور كل من المعايير الدولية للمحاسبة و المالية و المعايير الدولية للتدقيق كعناصر مهمة لتحقيق فاعلية و كفاءة نظام الحوكمة في الشركة ،[1]لان الخصائص التي تتوفر عليها هذه المعايير هي الضمان الذي يوفر عنصر الاستقلالية و الثقة و العدالة و بقية الخصال الأخرى مثل النزاهة و الأمانة و الاستقامة و الموضوعية و غيرها من السمات اللازمة لكل الأشخاص من ذوي العلاقة بنظام الحوكمة .

و في الجزائر هذه العلاقة تدعمها المادة العاشرة من القانون 07-11 المتضمن SCF و التي تنص على أنه "يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها و رقابتها و عرضها و تبليغها"[2]

و قد أشارت مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن OECDضمن مبدئها الخامس المرتبط بالإفصاح و الشفافية الى ضرورة أن يتم إعداد المعلومات المالية و الإفصاح عنها باستخدام معايير ذات جودة عالية و أن يفي ذلك بمتطلبات الإفصاح غير المالي، و هي تعتبر بذلك المعايير المحاسبية ضمن الاليات الأساسية لتحقيق الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات،كما أشارت الإصدارات الدولية الأخرى المرتبطة بحوكمة الشركات الى نفس هذا الاتجاه ،فقد حدد تقرير كادبوري قائمة بمجموعة من المسؤوليات الواجبة على إدارة الشركة في ظل حوكمة الشركات ،و منها ضرورة التحقق و التأكد من إعداد التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية المقبولة ،كما تضمن مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن معهد التمويل الدولي IIF مبدأ خاص بالمحاسبة و التدقيق و الذي يحتوي بدوره على مجموعة من الممارسات التي تشكل الأداء الجيد لحوكمة الشركات مجال المحاسبة و التدقيق و منها ضرورة اتباع معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الأمريكية GAAP.[3]كما قام بنك الكريدي ليونيه بوضع سبعة معايير تستخدم لتقييم حوكمة الشركات ،و منها مبدأ الشفافية الذي يحتوي بدوره على عدة مؤشرات،منها تقديم

[1] محمد عطية مطر،"أثر النظم المحاسبية و المعايير المهنية في تعزيز فاعلية و كفاءة نظام حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية"،مجلة دراسات،كلية العلوم الإدارية و المالية،الجامعة الأردنية،العدد 02،المجلد 36،الأردن،2009،ص 465.

[2] القانون 07-11،مرجع سبق ذكره،ص 04.

[3] غادة أحمد نبيل،"إطار مقترح لتطوير المعايير المحاسبية المصرية لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات في ضوء الإطار الفكري المشترك لكل من IASB-FASB"،مجلة البحوث الإدارية،ربع سنوية ،علمية ،محكمة،العراق،يناير 2011،ص 134.

الحسابات طبقا للمبادئ المحاسبية العامة المقبولة دوليا،[1] و قام ماكينزي بوضع تسعة مؤشرات لتقييم حوكمة الشركات،و منها مؤشر تحت مسمى المعايير المحاسبية الدولية.

كما تأتي عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي للقوائم المالية للشركات في إطار تفعيل دور أصحاب المصلحة لضمان فعالية حوكمة الشركات،[2]لذلك يتعين على الشركات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية و الإفصاح و المصداقية قبل أصحاب المصالح من مساهمين و أصحاب السندات و أيضا البنوك و المقرضين أن تقوم بتفعيل عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي للبيانات و المعلومات المالية للشركة و ذلك من خلال منظومة متكاملة متمثلة في لجنة التدقيق و مجلس الإدارة و المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين.

و لذلك نجد أن معايير التدقيق الدولية ركزت على مجموعة من الاجراءات و الشروط من أجل تفعيل مهام التدقيق و المحافظة على استقلالية المدقق أهمها تكوين لجنة تدقيق ،و هي لجنة منبثقة من مجلس الادارة المستقلين(غير المتفرغين و المعينين من خارج الشركة)[3] و تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين و يجب أن يكون هؤلاء الأعضاء على قدر عالي من المهارات المالية و المحاسبية لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كاف و جهد لمهمة الرقابة و المراجعة و المساءلة و متابعة مدى الالتزام بالقيمة الأخلاقية و ترتيبات الحوكمة،كما تتكون هذه اللجنة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء و قد تمتد لتشمل سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الادارة من غير المديرين،[4]كما قد يحضر هذه اللجنة المدققون الخارجيون اذا اقتضى الأمر ،وتفوض للجنة سلطات العمل للأحكام المقررة بواسطة مجلس الإدارة و ترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة،بغرض زيادة مصداقية و موثوقية القوائم المالية التي تعدها الادارة للمساهمين و المستثمرين و لمساندة الادارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة و فاعلية و لدعم استقلالية المدقق الداخلي و الخارجي فضلا عن تدعيم جودة اداء نظام الرقابة الداخلية و ما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.[5]

[1] امارجيل،"حوكمة الشركات و حتمية التطبيق التدريجي-حوكمة الشركات في القرن الحادي و العشرين-مركز المشروعات الدوليةالخاصة"،غرفة التجارة الأمريكية،واشنطن،2003، ص 65.

[2] أشرف حنا ميخائيل،"تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"،مقال منشور على الموقع التالي:
http://iefpedia.com/cgi-sys/suspendedpage.cgi

[3] عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،"مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة "،الدار الجامعية،الاسكندرية،2007،ص313.

[4] Arens,Alvin A,and Elder,Randal J,and Mark S,Beasley,"Auditing and assurance services:An integrated approach",10 th edition,new york,2010,p 84.

[5]Bécour J. C ,Bouquin H,"Audit operationnel :Entrepreneuriat,gouvernance et performance", 3 ieme édition,Economica,paris,2008,p 53.

فالمهام و المسؤوليات الملقاة على عاتق لجنة التدقيق تشير الى وجود علاقة قوية بين لجنة التدقيق و مفهوم حوكمة الشركات و اليات تنفيذها بصفة عامة ،فمما لا شك فيه أن مفهوم حوكمة الشركات يركز بالدرجة الأساس على الجانب الرقابي في الشركات ،و تعد لجنة التدقيق أحد أهم اليات الرقابة في الشركات.[1]

حيث أكدت معظم الدراسات الخاصة بالحوكمة على ضرورة وجود لجان التدقيق في الوحدات الإقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة،و أشارت أيضا إلى أن وجود تلك اللجان يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم تطبيق الحوكمة.[2]لان أفضل الممارسات للجنة التدقيق يساعد الشركة على تأسيس معيار لتقييم كفاية اللجنة و فاعليتها ،و أن لجنة التدقيق الفعالة سوف تعمل على تحسين الحوكمة و المساءلة و بالتالي زيادة ثقة الجمهور بالقوائم المالية.و عليه فلجان التدقيق تعتبر أداة جيدة من أدوات الحوكمة بل أحد الدعائم الأساسية في نجاحها و ذلك من خلال الدور المنوط إليها و المسؤوليات الملقاة على عاتقها و أهمية استمرارية المحافظة على حقوق المساهمين و أصحاب المصالح في الشركة و تعظيم أرباحها بشكل عادل و مساعدة مجلس الإدارة في النهوض بمسؤولياته وصولا إلى تحقيق الحوكمة الرشيدة.

فمعايير التدقيق الدولية توفر العوامل التالية و التي هي على صلة بحوكمة الشركات:

- توفر القواعد و الضوابط للمحافظة على حقوق مساهمي الشركة،
- توفر صفة المصداقية للبيانات المالية المنشورة،
- توفر الضوابط اللازمة للحد من ممارسات إدارة الشركة للغش و التحريف،
- تحدد مسؤولية المدقق الخارجي عن استمرارية الشركة،
- توفر الاجراءات و الاختبارات اللازمة لتقييم المخاطر المحيطة بالشركة،توفر الضوابط اللازمة للحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي.

لذلك يمكن القول أن التدقيق يؤدي دورا كبيرا و شاملا ،إذ يعد الجهة الأكثر قدرة على التقويم فيما إذا كانت الوحدة الإقتصادية تسير بشكل سليم أم لا،و إن هذا الحكم من قبل طرف مستقل هو الأكثر تعبيرا عن حاجة

[1] بشرى عبد الوهاب محمد حسن،"دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات و اليتها"،مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية،المجلد 09،العدد 22،العراق،2012،ص 215.

[2] DEZOORT F.T,HERMANSON D,R,ARCHAMBEAULT D,S Aand REED S,A,"audit committee effectiveness:a synthesis of empical committee literature",journal of accounting literature,vol 21 ,2002,p 38.

.

المشروع و المستثمرين و الأطراف الأخرى ذات المصلحة المشتركة،لذلك فقيام المدقق بدوره حسب معايير التدقيق الدولية و مراعاة القوانين و الأنظمة الخاصة بعمل المدققين يساهم في تدعيم حوكمة الشركات.

فهذه العوامل و التحديات انعكست اثارها على الدور الذي تقوم به لجنة معايير المحاسبة و التدقيق الدولية،الأمر الذي فرض على هذه اللجان بذل المزيد من المجهودات بإعادة النظر في هيكلتها و استراتيجياتها لتعديل معاييرها بصفة مستمرة و جعلها أكثر عالمية ، و خاصة في ظل الظروف و التحديات و المتغيرات التي يواجهها عالمنا المعاصر و أهمها التطور الهائل و المستمر لتكنولوجيات الإعلام و الإتصال.

III–2 أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنتي المحاسبة والتدقيق:

لقد أحدثت التطورات التكنولوجية تغييرات جوهرية في بيئة نظم المعلومات ،الأمر الذي فرض واقعا جديدا على مهنة المحاسبة و التدقيق، نتيجة اعتماد أنشطة ومعاملات المؤسسة على الحاسب الإلكتروني، مما أدى إلى ضرورة مواكبة المحاسبين و المدققين لهذا التطور، وأهمية تغيير أساليبهم التقليدية بأساليب مستحدثة تعتمد على الأساليب التكنولوجية الحديثة والأساليب التحليلية المتقدمة لتنفيذ مختلف العمليات بكفاءة وفعالية وفق ما تتطلبه معايير التدقيق و المحاسبة الدولية.

III–2–1 المحاسبة في ظل تكنولوجيا المعلومات:

مع تقدم العلوم و ظهور الحاسوب أصبح من الضروري أن تتأقلم جميع العلوم مع التطور الحديث في علم الحاسوب و تكنولوجيا المعلومات ،و المحاسبة كغيرها من العلوم كانت رائدة في تبني هذا التطور ،و أصبح من النادر حاليا استخدام نظام المحاسبة اليدوي في المؤسسات الإقتصادية،نظرا لما توفره أدوات هذه التكنولوجيا من معلومات ملائمة و سريعة تساعد في إنجاز الأعمال الخاصة بالوحدة الاقتصادية و في الوقت المناسب.

فظهور و تطور الحاسوب أنعش الصناعة و أوجد صناعة جديدة تماما ،ففي عصر الانترنت و انتشار التجارة الالكترونية ظهر مصطلح الألفية الثالثة "المحاسبة الإلكترونية" كأحد المفاهيم و المصطلحات المعاصرة لتكنولوجيا المعلومات.و قد انتشر سريعا هذا الفرع للمعرفة كنتيجة لتغير الدور المهني للمحاسب إذ أدى التقدم التكنولوجي السريع في مجالات تكنولوجيا المعلومات و شبكات الإتصال إلى مكننة الجزء الآلي المتكرر في المحاسبة و تحويله بالكامل للحاسوب الآلي لينفذ حاليا بمجهود محدود للغاية (طالما تمت برمجة النظام و تم التأكد من كفاءة تشغيله

لا سيما في بيئة الانترنت)،فالحاسوب لعب دورا كبيرا في تطوير المحاسبة و تطبيقاتها،و أيضا إدخال العمليات المحاسبية التي تحدث في كل قسم على حده ،و يمكن معالجة و تعديل و حذف أي معلومات مدخلة مسبقا،و يقوم الحاسوب بعرض جميع أنواع التقارير المالية عن مختلف العمليات التي تحدث بشكل مرتب و سريع دون بذل أي جهد،و هذا ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإلكترونية،و عليه فمصلح المحاسبة الإلكترونية يعني تنفيذ المهام المحاسبية التقليدية و الدراسة المحاسبية و المجالات التعليمية للمحاسبة من خلال الحاسوب الآلي و مختلف مقومات الشبكة الدولية للمعلومات(الانترنت)،و بصفة خاصة من خلال الأدوات الرقمية المعاصرة .[1]

فالحاسوب أصبح العصب الرئيسي لجميع الأنظمة المختلفة،و أصبح علم البرمجيات من العلوم الأساسية التي لا يمكن الإستغناء عنها،و بدأ المختصون بوضع برمجيات أنظمة المحاسبة،و لكن من الصعب إيجاد برنامج وحيد يستطيع تلبية جميع حاجات و رغبات جميع المؤسسات الاقتصادية لاختلاف أعمالها، و لكن الأمر الجيد في جميع برمجيات الانظمة المحاسبية و بغض النظر عن طبيعة أعمال مؤسستها، هو حتمية أن تحقق الدورة المحاسبية بالآلية اليدوية ،و يجب أن تجاري تلك الدورة جميع الإجراءات الرقابية التي تكفل استقلالية و حيادية النظام،كما يمكن أن تزود البرمجيات باليات رقابة جديدة تضبط السيطرة على الحاسوب،و على سبيل المثال كأن يزود الحاسوب بأرقام سرية لا يعلمها سوى المصرح لهم باستخدامه،و خصوصا مدخلي البيانات،و كذلك بروابط تمنع الشطب أو التعديل بالبيانات، و أمور أخرى كثيرة لم تكن موجودة بالنظام اليدوي،و وجدت بسبب حوسبة النظام.[2]

كما أن التطورات في مجال وسائل و أدوات الشبكة العالمية للمعلومات أتاح وسائل عرض و إفصاح أكثر تقدما و قبولا من قبل مستخدمي الشبكة و الوحدات الإقتصادية في آن واحد باتجاه الوصول إلى الإبلاغ المالي المباشر و في التوقيت المناسب من خلال مجموعة البرامج التي تمثل أحد المكونات المهمة ضمن نظام المعلومات المحاسبي في ظل استخدام تقنيات المعلومات حيث يمكن من خلالها تنفيذ مجموعة من الأوامر المتسلسلة و المقدمة الى الحاسب بلغة محددة ،ففي مجال عالم الأعمال و نشر التقارير المالية للوحدات الإقتصادية فقد تم تطوير لغات برمجية مناسبة و متطورة يجري استخدامها. [3]

[1] توفيق محمد شريف،"المحاسبة الالكترونية-استخدام الحاسب الالي و الانترنت في تنفيذ المهام المحاسبية-"،دار النهضة،القاهرة،مصر،2004،ص 23.

[2] قورين حاج قويدر،"أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة و جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"،العدد 10،مجلة الباحث،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة ورقلة،2012،ص 276.

[3] نادر يونس رمضان،محمد حويش علاوي الشجيري،"دور الابلاغ المالي الالكتروني في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية"-دراسة ميدانية لاراء عينة من معدي و مستخدمي المعلومات المحاسبية في اقليم كوردستان العراق-،مقال منشور على الرابط التالي:

http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=35304

فالأفراد العاملين على وسائل تكنولوجيا المعلومات(العنصر البشري) فيما يخص المحاسبة ،يشكلون الجزء المتمم للمكونات المادية،لذلك نجد أن في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات يشمل العاملون معدي و مصممي أنظمة المعلومات المحاسبية،و كذلك المبرمجين و المحللين الماليين للمعلومات المالية التي ينتجها الحاسب،إضافة إلى بقية الأفراد العاملين في أقسام الحسابات و الذين ساهموا في إعداد المعلومات المالية ضمن عملهم مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.[1]

و لقد ألقت تكنولوجيا المعلومات على عاتق المحاسب عبئا جديدا يتمثل في ضرورة تنمية مهاراته و معلوماته في مجال استخدام الحاسب و بشكل مستمر ليستطيع الاستمرار بالعمل على البرامج و الآليات المحوسبة التي تتطور بشكل متسارع ،لكي يتمكن من تزويد المؤسسة بالمعلومات المالية المطلوبة لاتخاذ القرارات الرشيدة.لان استخدام الحاسوب في الاعمال المحاسبية يتوقف على قدرة الأفراد في التحليل و ايجاد الحلول للمشاكل المحاسبية،كتحليل الحسابات و القوائم المالية باستخدام أساليب مختلفة ،لان الحاسوب لا يمكن له القيام بهذا التحليل إلا في حدود ما أراد المحاسب من معلومات وفقا لاساليب حددها له المحاسب نفسه،

لذلك يتمثل دور المحاسب في التفكير و دور الجهاز في التنفيذ،فيمد المحاسب المعلومات للقيام بالعمليات المحاسبية العادية اعتمادا على برامج محاسبية،ثم يقوم باستخدام النتائج من خلال تحليلها و إبداء الرأي فيها و تقديمها لادارة المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات.[2]

و أصبحت نظم المعلومات المحاسبية و الحاسوب نظامين مكملين لبعضهما البعض حيث أن تطبيق نظم المعلومات المحاسبية يتم من خلال الحاسوب و لذلك فإن هناك علاقة قوية تربط بين هذين النظامين و تتمثل تلك العلاقة في النقاط التالية:[3]

- تعتمد فكرة الحاسوب على فكرة نظم المعلومات و التي لا تخرج عن فلسفة النظام،
- يتكون النظام من ثلاثة أجزاء رئيسية (مدخلات،تشغيل،مخرجات) و هي نفسها الأجزاء المكونة لجهاز الحاسوب،
- تعتبر فلسفة النظام المحاسبي أقدم و أشمل من فكرة الحاسوب،

[1] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،"بيئة المؤسسة و مؤشرات تكييفها لتكنولوجيا المعلومات"،العدد الخاص بمؤتمر الكلية،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية،العراق،2013،ص 295.
[2] حواس صلاح،"التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"،أطروحة دكتورة تحت إشراف الاستاذ الدكتور قادة أقاسم،جامعة الجزائر،2008/2007،ص 41.
[3] الراوي حكمت،"نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة(نظري مع حالات دراسية)"،الطبعة الأولى،مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،1999،ص 80.

- يعتبر الحاسوب أداة تنفيذية و تخطيطية للنظام المحاسبي يقوم بتطبيق فكر نظم المعلومات،

وفي الجزائر فقد لازم الانتقال الى النظام المحاسبي المالي ضرورة تحديث انظمة المعلومات المحاسبية ،و يتطلب استحداث أو تثبيت أي نظام جديد مجموعة من المتطلبات التقنية و التكنولوجية الحديثة حتى يتمكن المحاسب من أداء مهامه السابقة في ظل وجود نظام معلوماتي محاسبي متكامل، و الذي يتيح له إنتاج البيانات و التقارير بصورة دقيقة في الوقت المناسب و بالتكلفة المقبولة.[1]

فاستخدام الحاسوب في المحاسبة لم يغيرها من أهدافها ،لان الحاسوب ما هو الا أداة تشغيل لتحقيق الأهداف المحاسبية المحددة مسبقا،و بما أن المحاسبة تعتمد على مجموعة من المقومات و التي تتمثل في المجموعة المستندية و الدفترية و الدليل المحاسبي و إعداد القوائم المالية و التقارير ،و نظرا لعدم قدرة الحاسوب على التأثير في أهداف المحاسبة الا أن استخدامه أثر في مقومات العمل المحاسبي(المجموعة المستندية،المجموعة الدفترية،الدليل المحاسبي،القوائم المالية و التقارير الأخرى)[2] و علاقتها ببعضها.

III-2-2 التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات:

نتيجة التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات و تأثيرها عند تدقيق البيانات المالية،فقد اهتمت الهيئات و المنظمات المهنية الدولية بتوفير الأسس و الإرشادات المتعلقة بالتدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات،و خصوصا الاتحاد الدولي للمحاسبين و الذي أصدر مجموعة من المعايير و إيضاحات ممارسات التدقيق الدولية،بعضها متعلق مباشرة بالتدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات كإيضاحات ممارسة التدقيقي الدولي رقم(1009،1008،1003،1002،1001) و المعيار الدولي للتدقيق رقم (401) و (402).[3]

[1] محمد الهاشمي حجاج،حسام مسعودي،"دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق SCF في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة(باتنة)"،مقال مقدم ضمن فعاليات الملتقى الوطني واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر،يومي 06/05 ماي 2013،جامعة الوادي، ص 07.

[2] منهج المهارات المالية و المحاسبية،مجلة يصدرها مركز الخبراء المهنية للإدارة،عمان،2000،ص 49.

[3] أيمن محمد نمر الشنطي،"دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات-دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية-"،العدد 27،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادي،العراق،2011،ص 338.

و تم تعريف التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات كما يلي:

"هي عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة".[1]

حيث يقصد بالتدقيق الالكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق،لذا فان ركن التدقيق الالكتروني بالاضافة لاركان التدقيق التقليدية و الاعتيادية تتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لتساعد المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط و رقابة و توثيق.[2]

فوظيفة التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات تتضمن فحص كافة مكونات نظام المعلومات الالكتروني التي تتكامل فيما بينها من أجل تحقيق أهداف التدقيق و هي: العاملون، الأجهزة، البرامج، قاعدة البيانات.

إذ أن وظيفة المدقق في ظل تكنولوجيا المعلومات هي وظيفة استشارية لمساعدة المؤسسة في تخطيط وتنظيم ورقابة وظائفها، حيث يهتم المدقق بدراسة وفحص نظم المعلومات المحوسبة للتأكد من فعاليتها وتطوير طرق وأساليب الرقابة التي تستخدمها و اكتشاف نقاط الضعف بها للعمل على تحسينها.[3]

و تنص الفقرة 12 من معيار التدقيق الدولي (ISA 401) تحت عنوان التدقيق في نظم المعلومات الالكترونية على أنه أهداف التدقيق لم تتغير سواء في حالة معالجة المعلومات المحاسبية يدويا أو بواسطة الحاسوب،و مع ذلك فإن طرق تطبيق إجراءات التدقيق لجمع الأدلة قد تتأثر بطرق معالجة الحاسوب،و يستطيع المدقق استعمال الإجراءات اليدوية للتدقيق أو التدقيق بمساعدة الحاسوب أو استعمال الطريقتين معا.[4]بحيث لا يمكن للمدقق أداء مهمته في تدقيق العمليات الالكترونية دون استخدام الحاسوب وذلك للأسباب التالية :[5]

- التطور المستمر في مهام وإجراءات التدقيق نتيجة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية .
- توفير الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق لما يترتب عن التدقيق من آثار على المركز المالي للعديد من المنشآت.

[1] عقبة الرضا"تدقيق الحسابات في ظل نظم المعلومات المحاسبية"،مجلة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين،دمشق،سوريا،2008،ص 04.

[2] علام حمدان،"مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق – التدقيق الالكتروني في فلسطين و اثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية" ،العدد الاول ،المجلد السادس عشر،مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات العليا،الأردن،2008،ص 20.

[3] عقبة الرضا،مرجع سبق ذكره، ص05.

[4] عطا الله أحمد سويلم الحسبان،"التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية"،الطبعة الأولى،دار الراية،عمان،2009،ص 17.

[5] أحمد حلمي جمعة،" التدقيق الحديث للحاسبات"،مرجع سبق ذكره، ص206.

كما تنص الفقرة 04 من معيار التدقيق الدولي (ISA 401) أن عملية التدقيق في ظل المعالجة الآلية للمعلومات تتطلب بأن يكون لدى المدقق معرفة ودراية بطبيعة نظام المعلومات الالكتروني بهدف التخطيط و الاشراف المباشر و فحص العمل المؤدى،كما يتعين على المدقق دراسة ما إذا كانت المهارات المتخصصة بنظم المعلومات الالكترونية مطلوبة عند أداء عملية التدقيق أم لا،[1] كما أنه من الأفضل مشاركة المدقق في تصميم جوانب الرقابة والتدقيق حيث أن مشاركة المدقق في تصميم النظام سوف تكون أكثر حساسية وضرورية في حالة نظم التشغيل المتقدمة كما أنها تساهم في تحقيق الأمور التالية:

- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب بالحاسب الالكتروني نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية محاسبية أفضل.
- تمكن المدقق من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش .
- معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر مسار للتدقيق.
- تزويد المدقق بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها.

و بما أن في ظل النظم الالكترونية قد تختفي المستندات الثبوتية الأمر الذي يتطلب مؤهلات خاصة،حيث يستطيع المدقق في هذه الحالة الاستعانة بخبير يمتلك مهارات متخصصة ،[2]لذلك تم تخصيص معيار التدقيق الدولي (ISA 620) تحت عنوان استخدام عمل خبير و يقصد بالخبير أنه شخص أو مؤسسة تتوفر فيها الخبرة و المعرفة الخاصة في مجال معين باستثناء المحاسبة و التدقيق.

كما أن استخدام الحاسوب في مجالات التدقيق المختلفة يساعد في تقليل الوقت المبذول على العمليات الكتابية وعلى العمليات الحسابية وتقليل تكاليف عملية التدقيق بشكل عام وتنبع **أهمية** استخدامه في مجالات التدقيق في أنه يساعد على تحقيق الأمور التالية:[3]

- تحسين جودة عملية التدقيق بشكل عام.
- زيادة النظرة المتفائلة لدى العملاء اتجاه عملية التدقيق.

[1] أ.م.د علاء فريد عبد الأحد،"أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية"،مجلة المثنى للعلوم الادارية و الاقتصادية،المجلد 02،العدد 03،2012،العراق،ص 166.

[2] أحمد حلمي جمعة،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،مرجع سبق ذكره،ص 289.

[3] علي الذنيبات ، "مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق" ، دراسات ، العلوم الإدارية ،المجلد 30 ، العدد 12،الأردن،2003،ص 262.

- إمكانية استخدام أساليب حديثة في التدقيق بسبب استخدام الحاسوب.
- إمكانية إنجاز بعض عمليات التدقيق المعقدة بدرجة أكثر سهولة.
- تسهيل عملية تدقيق أعمال المدققين من قبل الشركاء أو المديرين.

كما أن استخدام نظم الحاسوب لإنجاز أعمال التدقيق تسمح للمدقق بالاستفادة من إمكانيات الحاسوب في تنفيذ هذه الأعمال بسرعة وبدقة أكبر حيث تمكنه من استخدام برامج الحاسوب لقراءة البيانات المطلوب التحقق منها واختيار العينات وإجراء الخطوات اللازمة لجمع الأدلة كما تساعده في تنفيذ الاختبارات المنطقية والحسابية وبالتالي سهل الحاسوب للمدقق عملية التحقق من صحة العمليات السابقة وبتكلفة أقل من تكلفة الأداء اليدوي أي أن استخدام الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية قد أدى أو ساهم في تحقيق **الأهداف** التالية:

- الاقتصاد : أي أن هدف المدقق فحص استخدام الحاسوب للتأكد من أنه يستخدم بأقصى طاقة ممكنة لخدمة المؤسسة وبأقل التكاليف ويوفر المعلومات والبيانات المطلوبة في الوقت المناسب مما يعود بالمنفعة على المؤسسة.
- الفعالية : أي أن هدف المدقق فحص فعالية الأدوات الرقابية للتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في جميع الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية.
- الكفاية : أي أنه يجب على المدقق التحقق من استخدام الحاسوب لتلبية المتطلبات الأكثر أهمية بالنسبة للمؤسسة بحسب مفهوم الأهمية النسبية.
- الحماية : بمعنى أن يتأكد المدقق من حماية النظام من مختلف المخاطر المرافقة لاستخدامه ومن أهمها انهيار النظام وفقدان البيانات المخزنة على الأقراص الحاسبية ومشكلات الفيروسات وسرقة البيانات أو التخريب المتعمد الذي قد تتعرض له النظم لتغطية المخالفات التي قد يرتكبها بعض العاملين.

حيث يواجه المدققون في ظل تكنولوجيا المعلومات **تحديات** كبيرة ،الأمر الذي يستوجب عليهم أن يكون لديهم خبرة بالحاسبات و ذلك:[1]

- حتى يستطيع التخطيط و الإدارة و الإشراف و الفحص،

[1] وجدي حامد حجازي،مرجع سبق ذكره،ص 183.

- حتى يتمكن من استخدام الحاسب في تنفيذ بعض إجراءات التدقيق،

أما فيما يتعلق **باجراءات** التدقيق لا توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات التدقيق في النظم اليدوية والنظم الحاسوبية سوى أن الأخيرة تمكن من الاستفادة من قدرات الحاسب في أداء معظم مهام التدقيق لذلك فإن التدقيق في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يجب أن يشمل جميع مكونات نظام المعلومات المحاسبي مثل العاملين ، الأجهزة ، البرمجيات وقواعد البيانات ولا بد للمدقق في بيئة الحاسوب من أن يستخدم إجراءات تدقيق مختلفة عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوية وذلك نظرا للأسباب التالية :

- عدم توافر جميع الأدلة المستندية الورقية الملموسة والتي يمكن قراءتها للتحقق من تنفيذ الإجراءات الرقابية المستخدمة في النظم الحاسوبية ،[1] مما يضطر المدقق إلى استخدام أساليب بديلة معتمدة على الحاسوب كليا أو جزئيا بحسب مستوى تطور النظام في إجراء اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية .
- لا يمكن للمدقق قراءة الملفات والسجلات الحاسوبية إلا بواسطة الحاسوب مما يتطلب استخدام جهاز الحاسوب في جمع أدلة التدقيق .
- هناك احتمال كبير لوجود تلاعب وإخفائه في ظل المعالجة الآلية للمعلومات لذلك فإنه يجب الاهتمام بجودة أساليب الرقابة على التطبيقات نظرا لأهميتها في الحكم على مدى الاعتماد على أدلة إثبات التدقيق.
- تتميز معالجة البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الإهمال.

ويمكن تقسيم إجراءات التدقيق في ظل المعالجة الآلية للمعلومات إلى المراحل التالية:

1- التدقيق المبدئي: يقوم المدقق بهذه الخطوة في بداية تشغيل النظام الحاسوبي وتهدف هذه الخطوة إلى تكوين فكرة واضحة عن آلية تدفق العمليات داخل نظام المعلومات الآلي وإلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات التشغيل وتحديد مدى اعتماد التطبيقات المحاسبية وماهية الضوابط الرقابية وتتم هذه المرحلة بإتباع الخطوات التالية :[2]

[1] محمد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب،مرجع سبق ذكره،ص 277.

[2] محمد سمير كامل، "أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات " ، دار الجامعية الجديد للنشر، الإسكندرية، 1999، ص 138.

- جمع المعلومات عن قسم الحاسوب مثل موقع القسم واسم مديره وعدد الأفراد العاملين به ومستواهم العلمي ومهامهم ومسؤولياتهم الأساسية والتعرف على الناحية الفنية للحواسب المستخدمة كذلك لا بد للمدقق من الحصول على خريطة لموقع الأجهزة توضح كيفية تواضعها داخل القسم.
- تحديد التطبيقات المحاسبية الأساسية التي يتم تنفيذها باستخدام الحاسوب .
- تحديد درجة أتمتة نظام المعلومات المحاسبي وذلك من خلال تحديد مدى استخدام الحاسوب في التطبيقات المحاسبية وتحديد ما إذا كان الحاسوب يلعب دورا رئيسيا أو ثانويا في نظام المعلومات ويمكن تحديد مدى الاعتماد على الحاسوب من خلال دراسة زمن الحاسوب المستخدم في تنفيذ المهام وعدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها من خلاله وقيمة المعلومات الصادرة عنه.

2- اختبارات الالتزام:يقوم المدقق في هذه المرحلة بفحص وسائل الرقابة قبل تشغيل النظام الحاسوبي والأفضل أن يشارك في وضع أساليب الرقابة الخاصة بهذا النظام والهدف من هذه المرحلة تحديد مواقع القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد إمكانية الاعتماد عليه وكذلك حجم الاختبارات التي يجب القيام بها وطبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وتوقيت القيام بالتدقيق وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى التركيز عليها والتي يتم على أساسها تحديد حجم الاختبارات التفصيلية .

وتهدف اختبارات الالتزام إلى الإجابة على الأسئلة التالية :[1]

- هل تم تطبيق الإجراءات الرقابية الضرورية ؟
- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟
- من الذي يقوم بتنفيذها ؟

وبشكل عام فإن البرامج الحاسوبية تتضمن أدوات رقابية متعددة يتم وضعها من قبل المبرمجون ومحللو النظم،بتضمينها فيها وذلك لنقل جزء من مهمة فحص العمليات من الأفراد إلى أجهزة الحواسيب .[2]

كما يجب توضيح أنه في هذه المرحلة قد تتم بعض الإجراءات يدويا و على سبيل المثال لكي يتأكد المدقق ما إذا كان الفصل بين المهام كأساس للرقابة الداخلية قائما،فإنه لابد من وأن يلاحظ مباشرة الأفراد بنفسه ليتأكد

[1] محمد سمير كامل، مرجع سبق ذكره، ص 158.

[2] كمال خليفة أبو زيد،و اخرون،"دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية"،دار المطبوعات الجامعية،الاسكندرية،2008،ص 345.

من أن تلك المهام منفصلة عن بعضها البعض عند أدائها.كما قد تتم بعض الاختبارات من خلال الحاسوب مثل أن يقوم المدقق بعمل اختبار بيانات برنامج ما لتحديد ما إذا كانت المعلومات غير الصحيحة يتم رفضها كما كان مخططا.

فأهمية هذه المرحلة ترجع إلى العلاقة المباشرة بين جودة الإجراءات الرقابية وإمكانية الاعتماد عن نتائجها ،وبالتالي فإنه لا بد للمدقق من القيام باختبارات الالتزام هذه للتحقق من التطبيق الفعلي لإجراءات الرقابة الداخلية التي سبق له دراستها وتقييمها وقرر الاعتماد عليها في مرحلة التدقيق المبدئية .

3- الاختبارات التفصيلية:بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة والثقة بها يبدأ المدقق بالمرحلة الأخيرة للتدقيق وهي إجراء الاختبارات التفصيلية وفحص مدى الثقة في تشغيل البيانات وذلك عن طريق:

- التأكد من أن البيانات الأولية التي تم تغذية الحاسوب بها هي بيانات حقيقية وموثوق بها.

- إجراء تدقيق فجائي أثناء تشغيل البرنامج على الحاسب.

- التحقق من أن سند التدقيق والأدلة المؤيدة للتشغيل تمكن من الحكم على مدى دقة وكمالية البيانات المعدة الكترونيا.

- التأكد من أن مخرجات النظام من المعلومات سليمة ودقيقة ومتكاملة.

- التأكد فيما إذا كان مخطط البرنامج لا علاقة له بتشغيل الآلات وأن القائم بتشغيل الآلات لا صلة له بالملفات والنسخ المحفوظة في المكتبة.

فإذا تبين للمدقق دقة نتائج التشغيل واكتمالها فإنه يمكن أن يؤكد كفاية وفعالية أدوات الرقابة وفي هذه الخطوة يقرر المدقق فيما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء تدقيق إضافي وبالتالي تعديل برامج التدقيق .و في حالة عدم وجود الحاجة لمثل هذه الإجراءات الإضافية يقوم المدقق بابداء توصياته و إصدار تقرير التدقيق.

III-2-3 اثار تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة و التدقيق:

1- اثار تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة:

لقد وفرت تكنولوجيا المعلومات إمكانات كبيرة و هائلة لتحسين أداء نظام المعلومات المحاسبية و تطوير جميع عناصره من أفراد و هياكل و أدوات بفضل الميزات الكبيرة لها مثل التعددية و تنوع الاستعمالات و التكلفة المنخفضة نسبيا ،كما نتجت عن تكنولوجيا المعلومات إمكانيات كبيرة لتطوير نظم المعلومات المحاسبية و جعلها أكثر مرونة و استجابة و قدرة على التكييف مع التغييرات البيئية التي يعيشها العالم اليوم،و يمكن تلخيص أهم اتجاهات تأثير تكنولوجيا المعلومات على نظم المعلومات المحاسبية على النحو الاتي:[1]

- إن تكنولوجيا المعلومات أداة فعالة لتخفيض حجم النفقات و إعادة التنظيم،و كذلك تخفيض حجم الجهاز الإداري و بالأخص الإدارة الوسطى فضلا عن العمالة المستخدمة في الإنتاج،و كل ذلك يؤدي إلى تخفيض تكاليف المعالجات المحاسبية،
- يساعد استعمال تكنولوجيا المعلومات على توسيع مجال رقابة الإدارة العليا مع التوسع في توزيع عملية اتخاذ القرارات في الإدارة التنفيذية و هذا الإتجاه يعني مركزية الرقابة و لا مركزية اتخاذ القرارات و هو أسلوب يجمع بين مزايا الأسلوبين في وقت واحد و يحقق مرونة و درجة استجابة عالية عالية في المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية،
- ساعدت تكنولوجيا المعلومات على خلق قنوات اتصالات جديدة من خلال شبكة الاتصالات سواء على مستوى النظم الفرعية في الوحدة الإقتصادية (على المستوى الوطني أو العالمي)و قد مكن ذلك من زيادة سرعة تدفق و معالجة و تبادل المعلومات و تطوير أدوات حديثة لتبادل المعلومات كالاجتماعات و التفاوض و عقد الصفقات عن طريق الشبكات و الاتصال عن بعد أو الأدوات الأخرى،و كل ذلك يؤدي إلى زيادة كفاية و فعالية نظام المعلومات المحاسبي.
- ساهمت تكنولوجيا المعلومات في زيادة قدرة نظام المعلومات المحاسبية على التكييف و التأقلم السريع مع بيئة العمل في الوحدة الإقتصادية و ذلك من خلال توفير أدوات اقتصادية فعالة لخزن و استرجاع و معالجة

[1] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،مرجع سبق ذكره،ص 296.

البيانات و تقديمها إلى متخذي القرار في الوقت المناسب و قد انعكس ذلك بوضوح على زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي و أتاح له مرونة كبيرة في التعامل مع المتغيرات السريعة و الإستجابة لها.

- تقليل مساحات خزن البيانات المختلفة التي يتم الحصول عليها و تحويلها إلى ملفات يمكن استدعاؤها مباشرة من قاعدة البيانات المركزية و كذلك إمكانية تحديث "Update " هذه البيانات المخزونة أولا بأول و ذلك من خلال مواقع الوحدة الإقتصادية على الانترنت أو الانترانت أو الأكسترانت أو غيرها من الشبكات.
- إمكانية تحقيق التكامل مع نظم المعلومات الأخرى من خلال تسهيل عملية التبادل الإلكتروني للبيانات فيما بينها.
- الاستفادة من القدرات التي توفرها الوسائل الإلكترونية في تسهيل أداء العمليات و المعالجات المحاسبية المختلفة و خاصة تلك المعتمدة على تطبيق الأساليب الرياضية و الإحصائية.

و لكن على الرغم من الخصائص المتعددة و المتنوعة لاستخدام الحاسوب الا أن استخدامه في الوحدات الإقتصادية بالأعمال المحاسبية تعترضه العديد من **المشكلات** و من بينها عدم توفر الكفاءة اللازمة لدى المحاسبين لتفسير و تصليح أية أعطال في الحاسب أو البرامج المستخدمة،الأمر الذي يدفعهم الى الاستناد الى المتخصصين لاتمام الصيانة و تعديل البرامج،و هو الأمر الذي يضعف من مراحل الرقابة على نظام المعلومات المفروض توافرها،لان نقص خبرتهم قد ينتج عنه أخطاء في التشغيل أو فشل في استدعاء البيانات الامر الذي ينتج عنه مخرجات غير صحيحة.كما أن تطور خبرتهم مستقبلا قد تمكنهم من إحكام التلاعب و غش البيانات و هذا من خلال التلاعب بالحسابات من خلال الحاسبات،هذا بالاضافة الى المشاكل التي تتعلق بأمن المعلومات و التي تتطلب الاجراءات و التدابير الوقائية من أجل حماية التجهيزات الحاسوبية و الغير الحاسوبية و التسهيلات و البيانات و المعلومات و المحافظة على سريتها لحمايتها من الأخطار سواء الداخلية أو الخارجية ،كالحفاظ عليها من السرقة و التلاعب و الاختراق أو الإتلاف غير المشروع سواء قبل أو خلال أو بعد إدخال المعلومات إلى الحاسب من خلال تدقيق المدخلات و حفظها في مكان امن و تسمية الأشخاص المخول لهم التعامل مع هذه البيانات،و لذا فان أمن النظم و المعلومات يشمل تحقق الأمن عند إدخال المعلومات و انتقالها داخل المنظمة ،و تخزينها و استخدامها،و كذلك فيما يتعلق بمشكل فيروسات الحاسوب و التي يمكن استبعادها من خلال اعتماد برامج الصيانة اللازمة لحماية الحواسب و التي تعرف بمضادات الفيروسات.

2- اثار تكنولوجيا المعلومات على التدقيق:

ينحصر الإختلاف بين التدقيق في بيئة الحاسوب وبين التدقيق اليدوي في **الأساليب** المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق والتي تعتمد على إمكانية الحاسوب كليا أو جزئيا بحسب مستوى تطور النظام وبحسب خبرة المدقق.

وقد صاحب التطور الكبير في استخدامات الحاسوب حدوث تغييرين هامين نجم عنهما تعقد عملية جمع أدلة الإثبات هما :

– الأول : وهو الأهم ويتمثل في تغير الحامل الذي يحوي البيانات المحاسبية من الشكل الورقي إلى الشكل الالكتروني على الأقراص الحاسبية وغيرها.

– الثاني: ويتمثل في الحجم المتزايد من البيانات المطلوب فحصها وتدقيقها.

وتوجد العديد من أساليب التدقيق في بيئة الحاسوب وهي عموما مرتبطة بعوامل متعددة مثل درجة أتمتة النظام الحاسوبي ومدى احتفاظ المؤسسة بالوثائق والسجلات أو بمعنى آخر مدى جودة مسار التدقيق وفيما يلي أهم أساليب التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات:

1- التدقيق حول الحاسوب:هذا الأسلوب في التدقيق يعتمد على خطوات التدقيق اليدوية نفسها إذ يتجاهل المدقق وجود الحاسب،[1] وكذلك استخدامه في عمليات التدقيق ولا يحاول الاستفادة أو التعرف إلى كيفية تشغيله ومعالجة البيانات و المعلومات فيه.

ويقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بإعداد البيانات (المدخلات) من بدايتها حتى إدخالها في جهاز الحاسب يدويا ويقوم بعد إدخالها ومعالجتها آليا داخل الحاسب وبعد خروجها من الحاسب (مخرجات) بإجراء مطابقتها مع النتائج التي توصل إليها يدويا. وقد استخدم هذا الأسلوب في بدايات استخدام الحاسب في معالجة البيانات المحاسبية آليا.[2] إذ أن المدققين لم يحاولوا التعرف إلى هذا الحاسوب و إلى تشغيله ومعالجة البيانات ظنا منهم بأن هذه البيانات (المدخلات) التي أعدوها كانت صحيحة فسوف تكون المخرجات أيضا صحيحة لأن الحاسوب لا يخطئ وعلى العموم عند استخدام التدقيق حول الحاسوب يجب على المدقق التمكن من الوصول إلى قدر كاف

[1] إيهاب نظمي،هاني العزب،"تدقيق الحسابات-الإجراءات-"،مرجع سبق ذكره،ص 216.
[2] خالد أمين عبد الله،"علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية " ،مرجع سبق ذكره.ص 341.

من المستندات الأصلية و البيانات التفصيلية للمخرجات التي يمكن قراءتها بسهولة ويتحقق ذلك في المجالات التالية :

1- توفر المستندات الأصلية على نحو يسهل قراءتها .

2- إعداد بيانات المخرجات إعدادا مفصلا يمكن المدقق من تتبع عمليات التدفق المالية فورا وإلى الأمام أو بالعكس.

3- حفظ المستندات على نحو يساعد المدقق على الرجوع إليها عند الحاجة .

ففي هذا الأسلوب يهتم المدقق بدقة المخرجات و التي تعتبر في حد ذاتها مؤشرا يدل على صحة أساليب معالجة هذه البيانات،إذ يعتبر أن كلما كانت مخرجات النظام الالكتروني صحيحة من خلال تتبعها بالعودة إلى مدخلات البيانات المتعلقة بها،كلما اقتنع بسلامة خطوات معالجتها.و لهذا فأسلوب التدقيق حول الحاسوب يكون مرغوبا في المؤسسات التي ترغب بالاحتفاظ بالمستندات الأصلية والمخرجات التفصيلية للاستفادة من المعلومات الواردة فيها عند الحاجة.

2- التدقيق من خلال الحاسوب:هذا التدقيق يحتم على المدقق أن يكون على دراية ومعرفة بكيفية استخدام الحاسوب وبذلك يستطيع إجراء عملية التدقيق آليا و التعرف على البرامج المستخدمة في مجال معالجة البيانات وعلى نظم تشغيلها وقدرتها على استبعاد العمليات غير المقبولة ورفضها أو تتبع تصحيحها و من ثم معالجتها المعالجة المطلوبة.[1] و الهدف من هذا الأسلوب فحص خطوات معالجة البيانات و الرقابة عليها و التحقق من صحة أدائها ،وهذا الأسلوب يكسب المدققين خبرة كافية في مجال أنظمة التشغيل من خلال مشاركتهم في عمليات الحاسوب و المعالجة المحوسبة للعمليات مما يسمح للمدقق بالإلمام بمواطن القوة و الضعف في النظم التي تتبعها المؤسسة مما يمكنهم من تقديم توصيات تقضي بتحسين و تطوير النظم المتبعة. إلا أن هذا الأسلوب يكلف المدقق من حيث الوقت و تعدد المساعدين، و في حالة إعداد بعض الحالات الاختبارية يدويا قد يترتب عليه عدم اكتشاف بعض مواطن الضعف و للتغلب على هذه المشكلة قامت أخيرا مكاتب التدقيق و المحاسبة العالمية

[1] Marc THORIN, op cit, P 50.

بتصميم برامج جديدة و التي يمكن أن يستخدمها المدقق في اختبار كافة الخطوات المنطقية التي تتضمنها برامج الحاسوب.

3- التدقيق باستخدام الحاسوب :تتمثل في استخدام برامج التدقيق العامة بالحاسوب وتعتبر هذه البرامج أداة للتدقيق يتم تصميمها بواسطة مؤسسات متخصصة في عمليات التدقيق المختلفة وتمتاز برامج التدقيق العامة بالحاسوب بميزتين هما:[1]

- تصمم هذه البرامج بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المدققين على استخدامها في مجال التشغيل الآلي للبيانات.
- إمكانية تطبيق برنامج واحد لعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم عدة برامج خاصة ونتيجة للإستخدام المكثف لبرامج التدقيق العامة بالحاسوب ولهذه البرامج عدة استخدامات أهمها :

- التحقق من العمليات الحسابية من ضرب وجمع وغيرها ... الخ.

- فحص السجلات من حيث الجودة والصحة والاكتمال حيث يتم هذا الفحص من خلال وضع أوامر في برنامج التدقيق العام للحاسوب لفحص كافة السجلات بواسطة معايير محددة .

- تلخيص وإعادة ترتيب البيانات وإجراء التحليلات حيث يصمم برنامج التدقيق حسب طرق مختلفة تساعد على تغيير شكل وترتيب البيانات ترتيبا يمكن المدقق من إجراء التحليلات التي يستخدمها في التدقيق مثل إعادة ترتيب عناصر المخزون بشكل يسهل إجراء جرد فعلي.

- مقارنة البيانات التي تم التوصل إليها من إجراءات التدقيق الأخرى مع سجلات المؤسسة مثل مقارنة قوائم الدائنين يدويا مع ملفات الدائنين آليا.

- اختبار عينات إحصائية من العمليات المختلفة واختبار مدى صحتها من القيود الأولية وحتى الترصيد والتبويب النهائي واختبار مدى الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

[1] أحمد حامد حجاج،كمال الدين سعيد،سلطان المحمد العلي السلطان،مرجع سبق ذكره.،ص 524.

و بالتالي فبدلا من الاقتصار على فحص وتدقيق أساليب الرقابة الالكترونية التي تتضمنها برامج الحاسوب كما هو الحال في أسلوب التدقيق من خلال الحاسوب فإن المدقق يستخدم الحاسوب نفسه كأداة لجمع أدلة الإثبات من خلال البرامج المعتمدة.

كما عرفت معايير التدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية **مخاطر** التدقيق على أنها المخاطر التي يقوم المدقق بإبداء رأي مخالف للرأي الذي سيقرره في حالة وجود أخطاء هامة في الحسابات.[1]

ونظرا للآثار البالغة التي أحدثتها نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية في عملية التدقيق فقد حاز موضوع مخاطر التدقيق اهتمام العديد من الجهات المهنية وخاصة أن جودة عملية التدقيق ترتبط بدرجة اكتشاف المدقق للأخطاء والغش (التحريفات) بأنواعها فكلما زادت جودة عملية التدقيق قل خطر التدقيق وابتعد عن الغش في اكتشاف الأخطاء مما يعطي الثقة اللازمة للمدقق في إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وصدق القوائم المالية المعدة الكترونيا.وتتمثل مكونات مخاطر التدقيق في الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف وهي تعني ما يلي:

– الخطر الحتمي:"يعني الخطر الحتمي قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري ويكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو عمليات أخرى وذلك لعدم وجود إجراءات رقابة داخلية "[2]فهذه الأخطاء تكون مرتبطة بنشاط الشركة و ظروف التشغيل و كذلك لطبيعة رصيد الحساب أو نوع العمليات.[3]

أي بمعنى خطر حدوث الأخطاء و المخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية و ذلك بافتراض تجاهل وجود إجراءات فعالة و مناسبة للرقابة الداخلية.[4]

ونظرا لأن المستندات المستخدمة في إدخال البيانات للحاسب قد يحتفظ بها لفترة قصيرة من الوقت أو قد لا توجد مستندات للمدخلات على الإطلاق في بعض نظم المحاسبة الالكترونية نظرا لإدخال البيانات بشكل مباشر

[1] Le jeune GERARD,"audit et commissariat aux compte",gualin,paris,2007,p 97.

[2] محمد الفيومي، عوض لبيب،،"أصول المراجعة " ،مرجع سبق ذكره ،ص 149.

[3] حاتم محمد الشيشني،"أساسيات المراجعة–مدخل معاصر–"،المكتبة العصرية للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر،2007،ص 164.

[4] إيهاب نظمي إبراهيم،"التدقيق القائم على مخاطر الأعمال،حداثة و تطور"،الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،عمان،2009، ص 58.

إلى النظام لذلك لا بد للمدقق زيارة المؤسسة بشكل متكرر أثناء السنة وذلك لفحص المعاملات في الوقت الذي ما تزال فيه النسخة المستندية موجودة لدى المؤسسة كما يتطلب منه أيضا أداء اختبارات أكثر من أجل تبرير تقدير الخطر الحتمي أقل من المستوى الأقصى.

ونظرا لمسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات لذلك لا بد له من تقييم مستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق مما يزيد من فاعلية قرارات المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات التي تؤدي إلى التحريف الجوهري في القوائم المالية.

– خطر الرقابة:وبما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقا لمناهج مختلفة حيث أن هيكل الرقابة الداخلية الآلية ينطوي على بعض الضوابط الرقابية الأخرى للوقاية ضد نوعين من الأخطار هما:

- خطر الوصول إلى ملفات البيانات السرية نظرا لإمكانية عدد كبير من الأشخاص الوصول إلى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات.
- خطر ضياع مسار التدقيق بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات الرئيسية بصفة مستمرة.

فمخاطر الرقابة الداخلية هي مقياس يعكس تقدير المدقق لمدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو كشف الأخطاء عند وقوعها.[1]

– خطر الاكتشاف:تم تعريفها من قبل اتحاد المحاسبين القانونيين الأمريكي باعتبارها المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا و يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع اخر من المعاملات.[2]

[1] محمد الفيومي محمد،علاء الدين محمد الدميري،أيمن أحمد أحمد شتيوى،"دراسة متقدمة في المراجعة"،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2008،ص 317.
[2] إيهاب نظمي ابراهيم،"التدقيق القائم على مخاطر الأعمال"،مرجع سبق ذكره ،ص 65.

وتجدر الإشارة إلى أن خطر التدقيق يمثل احتمال مشترك لمكوناته الثلاثة (الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف) ويعتبر خطر الاكتشاف العنصر الوحيد القابل للتحكم فيه من قبل المدقق من خلال زيادة أو تخفيض حجم الاختبارات الأساسية.

حيث يستطيع المدقق التحكم في خطر الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة.

ويمكن للمدقق تقليل نسبة خطر الاكتشاف عن طريق القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية ويقوم المدقق بهذا الاختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المؤسسة محل التدقيق أسبوعيا أو شهريا وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة وتزداد أهمية القيام بهذا الاختبار كلما ازدادت نظم المعالجة الآلية تقدما وتعقيدا.

إن تنفيذ عملية التدقيق من خلال إتباع الإجراءات اللازمة و بالدقة المطلوبة يساهم في سلامة وصحة النظام الالكتروني وبياناته ،مما يساعد في تخفيض الآثار والمخاطر التي يمكن أن يتعرض لها النظام الالكتروني إلى أقل حد ممكن.

و بالتالي فأهم ما يمكن استنتاجه هو أن تكنولوجيا المعلومات ساهمت في تفعيل ممارسة المحاسبة و التدقيق،لذلك أصبح استعمال الحواسيب و البرامج عنصرا ضروريا لا يمكن الاستغناء عنه لأداء أعمال المحاسبة والتدقيق بصورة فعالة،نظرا للمزايا العديدة التي يمكن الاستفادة منها كالاقتصاد في الوقت و التكلفة و هذا ما أدى بدوره إلى ضرورة خلق معايير دولية للمحاسبة و التدقيق تتلاءم مع هذه التطورات و التي ساهمت بشكل كبير في دعم و تحقيق الحوكمة الرشيدة للشركات.

III-3 التدقيق في ظل تطبيق معايير المالية و المحاسبة الدولية في الجزائر:

الجزائر و في اطار سعيها لمواكبة التغيرات الدولية و الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة ،تهدف الى جعل مختلف العمليات و التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة و التدقيق أكثر مواكبة و ملاءمة مع الواقع الدولي،و لعل إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال النظام المحاسبي المالي و الذي يتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية و إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11-07-2010 المنظم لمهنة التدقيق أبرز دليل على هذا التوجه الذي تتجهه الجزائر.

III-3-1 إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر بما يتوافق و النظام المحاسبي المالي :

لقد تطور الاطار القانوني و التنظيمي للتدقيق في الجزائر تبعا لما شهدته المؤسسة الإقتصادية موضوع التدقيق من إصلاحات و تطورات:

1- **قبل الاستقلال**:كانت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر خاضعة لقوانين و تشريعات الاحتلال الفرنسي.[1]

2- **الفترة ما من 1962 إلى 1968**:بعد استقلال الجزائر واجهت جميع المؤسسات الجزائرية مشاكل و فراغ و صعوبة في التسيير و خاصة على مستوى التنظيم و كذا عدم وجود كفاءات ونقص كبير في التأطير ،حيث بقيت مهنة التدقيق و المحاسبة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقية إفيان و القانون الأساسي.[2]و ذلك بناءا على ما صرح به القانون رقم 62-157 المؤرخ في 1962/12/31 المتعلق باستمرار العمل بالتشريع الساري المفعول في نفس التاريخ تبني القوانين السارية المفعول إبان الفترة الإستعمارية نظرا لعدم قدرة المجلس التأسيسي انذاك على سن كل القوانين في وقت وجيز و ذلك لتفادي وجود فراغات قانونية.

3- **الفترة ما بين 1969 الى 1980**: بدأ تنظيم مهنة التدقيق في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية سنة 1969،[3] و فقا للأمر 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لعام 1970،

[1] هوام جمعة،"المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS 2009-2010"،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2010،ص 18.

[2] نفس المرجع السابق،نفس الصفحة.

[3] Samir hadj ali MOHAMED,"le commissariat aux comptes:caracteritique et missions",revue algerienne de comptabilite et d'audit,n 03,3 ieme trimestre,1994,p 10.

بحيث تنص المادة 38 من الامر السابق الذكر على أنه[1]"يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين محافظي حسابات للمؤسسات الوطنية و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري،و في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا من رأسمالها ،و ذلك بقصد التأكد من سلامة و مصداقية الحسابات و تحليل الوضعية المالية للأصول و الخصوم".

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام و واجبات المراقب و اعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية،و خول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- المراقبين العامين للمالية،
- مراقبو المالية،
- مفتشو المالية،

كما يمكن اختيار محافظي الحسابات في الحالات الاستثنائية من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة،فمحاظي الحسابات في تلك الفترة كانوا من موظفي الدولة أي موظفين عموميين و هذا ما يتوافق مع السياسة الإقتصادية السائدة في البلد انذاك و المتمثلة في نمط التسيير المركزي الموجه ،حيث أن محافظ الحسابات كان موظف عمومي لا يحتكم إلى أية معايير علمية و لا عملية و لا يتمتع بأية استقلالية و حيادية.

و الذي ينص على أن الرقابة الدائمة التي يتولاها محافظي الحسابات يجب أن تتم وفق متطلبات الشركات الوطنية و ذلك على النحو التالي:[2]

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها اثار اقتصادية و مالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة إعداد الحسابات و الموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة،
- متابعة مصداقية الجرد و حسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة و التحليلية للمؤسسة و مدى صلاحيتها.
- كما كان لها أيضا تقييم عمليات التسيير من خلال:

[1] قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1970.

[2] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره،ص 110.

- تقييم التسيير المالي و التجاري للمؤسسة محل التدقيق،
- اكتشاف أخطاء التسيير و تقديمها للوزارة الوصية و وزارة المالية.

و من أهم ما ميز هذه الفترة :

- النقص في عدد المدققين المؤهلين علميا و عمليا للممارسة المهنة بسبب غياب سياسة واضحة لتكوينهم، الأمر الذي أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم ،
- غياب الدوام في تدقيق الحسابات الناتج أساسا عن نقص الامكانيات ،و للعدد الكبير من المؤسسات الواجب تدقيقها.[1]
- غياب التنظيم المهني الذي نتج عنه نقص الشفافية في تحديد مقاييس و شروط الالتحاق بالمهنة ،فالشروط كانت تحدد من قبل الادارة بالتوافق مع أهداف المرحلة.
- امتداد المرسوم 173/70 للمجالات التي يشملها تدقيق الحسابات و التي عادة ما تجمع بين مهام متناقضة و غير متلائمة بالمقارنة مع المعايير الدولية مع غياب تحديد عهدة محافظ الحسابات.
- ارتفاع عدد المؤسسات بسبب إعادة الهيكلة المالية و العضوية للمؤسسات العمومية الإقتصادية و التي عرفت تعقد في انماط التسيير و غياب أطر تحكم توليد المعلومات و ضعف التحكم في النظام المحاسبي الأمر الذي ألزم المشرع الجزائري فرض اليات رقابية للحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة.

4- **الفترة ما بين 1980 إلى 1988**:تعتبر سنة 1988 بمثابة نقطة تحول في حياة المؤسسات الإقتصادية العمومية و مهنة التدقيق على حد السواء،و كان ذلك بفعل صدور القانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/01،[2]المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة و في مادته 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية ،أين تتم مراقبة صحتها و قانونيتها و مصداقيتها"،فهذا القانون سمح بإلغاء المادة 38 من قانون المالية لسنة 1970 و توسيع المرسوم 173/70 المتعلق بمهام و واجبات مدقق الحسابات ومنح احتكار تدقيق حسابات المؤسسات العمومية لمجلس المحاسبة تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية و هو سلطة ذات اختصاص قضائي و

[1] نفس المرجع السابق،نفس الصفحة.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01،ص 1507.

إداري مكلف بمراقبة شاملة لمالية الدولة و المؤسسات المنتخبة و المجموعات المحلية و المؤسسات و الهيئات و المرافق التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

فهذه الوضعية التي تتميز بوجود مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية كانت ذات أساس قانوني و التي تبين أن هذه المهمة تعيش فراغ شبه تام فيما يتعلق ب:[1]

- شروط التعيين،
- المهام و الواجبات،
- المسؤوليات و بصفة عامة القانون الأساسي لمدققي الحسابات.

هذا الفراغ استمر الى أن صدر الامر 21/84 الممضى بتاريخ 1984/12/24 و المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 و الذي جاء لاعادة تكييف المهنة ،حيث تنص المادة 196 منه"يتم تعيين مدققين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية و المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية لحصص من رأسمالها الإجتماعي".[2]و لقد تطلب الأمر انتظار حتى سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلالية المؤسسة ،و بالتالي إعادة الإعتبار نهائيا لتدقيق الحسابات في المؤسسات العمومية بما يواكب التغير في الحياة الإقتصادية و بما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.

فالتأخر في التطبيق يمكن تفسيره بعدة أسباب نذكر منها:

- نقص في عدد المهنيين المختصين و المؤهلين،حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين خبيرا انذاك،يقابلة عدد إجمالي للمؤسسات يقارب 1600 مؤسسة.
- غياب التنظيم المهني الذي من شأنه تفعيل ممارسة المهنة .
- الظروف الإقتصادية للمرحلة فرضت احتياجات أخرى ،أهمها إعادة الهيكلة المالية و التنظيمية و التي تتطلب تدقيق الحسابات.

[1] سهام محمد السويدي،مرجع سبق ذكره،ص 112.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 72،المؤرخة في 1984/12/31،يتضمن قانون المالية لسنة 1985،المادة 196،ص 2575.

5- الفترة ما بين 1988 إلى 2010:

إن طبيعة الاقتصاد و احتكار الدولة له كان السبب الرئيسي في بطؤ تطور مهنة تدقيق الحسابات إلى غاية 1988 و هو تاريخ صدور القانون 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالاستقلالية المالية للمؤسسة العمومية ،[1]حيث أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية تخضع للقانون التجاري حسب المادة 03 و يمكن أن تأخذ المؤسسة العمومية أحد الأشكال التالية:

- شركات المساهمة،
- شركات المسؤولية المحدودة،
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري(EPIC).

و أشار هذا القانون إلى كيفية ممارسة الرقابة من خلال المواد من 39 إلى 44.

و تجدر الإشارة إلى أن التدقيق الخارجي عولج بعدد من النصوص القانونية المتوالية و الهادفة إلى تغطية العجز التشريعي و التنظيمي للمهنة،و هذا ما لمسناه في القانون رقم08/91 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،[2] و كذا المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 1996/04/15 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.[3]

كما أن إعادة تنظيم المهنة من الناحية القانونية أوجب تواجد التدقيق الداخلي بمختلف المؤسسات الإقتصادية العمومية و لقد ركز المشرع على تعدد أشكال التدقيق و أدرج عنصر استقلالية المهنيين الذين يزاولون المهنة مع ضرورة التفرق بين التدقيق القانوني و تقييم التسيير الذي يعد مسؤولية مجلس الإدارة.

لذلك فقد نصت المادة 40 من القانون 88-01 على أنه"يتعين على المؤسسات الإقتصادية العمومية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها".[4]

و نصت أيضا المادة 40 من القانون 91-01 على أن"المؤسسات الإقتصادية العمومية مدعومة لاقامة و تدعيم

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 02 المؤرخة في 1988/01/13.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 20 المؤرخة في 1991/05/01،ص 651.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم24المؤرخة في 1996/04/15،ص 05.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12،ص 109.

نظم داخلية لتدقيق المؤسسات و تحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ".[1]

و بالتالي يمكن القول أن هذه الفترة تعتبر محطة تاريخية هامة لتطور التدقيق و المحاسبة في الجزائر،حيث أصبحت المهنة حرة و مفتوحة لجميع من تتوفر فيهم شروط ممارستها دون الرجوع إلى وزارة المالية و بذلك فقد حققت المهنة مكسب ضخم و المتمثل في شرط الاستقلالية و الحياد.

6- **الفترة من 2010 إلى يومنا هذا**:إن قيام الجزائر بإصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و المطبق بداية من سنة 2010،و الذي نتج عنه تغير في قواعد و مبادئ التقييم و التسجيل و التطبيقات المحاسبية مقارنة بالنظام السابق،كما أثر هذا الاصلاح على كافة الجوانب المرتبطة بالمحاسبة و أهمها عملية التدقيق الأمر الذي دفع إلى إعادة تنظيم المهنة بما يتلاءم و متطلبات النظام المحاسبي المالي ومعايير التدقيق الدولية.و كان ذلك من خلال إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية و التي تنص على مجموعة من التغيرات في هيكلة الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر و الفصل بين المهام الثلاث(الخبير المحاسبي،محافظ الحسابات،المحاسب المعتمد) حيث نصت المادة 14 من نفس القانون على أنه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين و غرفة وطنية لمحافظي الحسابات و منظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين،يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية و يجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون"،و يتم التكفل بهم مباشرة من طرف وزارة المالية و منح هذه الأخيرة الكثير من الصلاحيات التي كانت قد فقدتها بعد صور القانون 91-08 و أهمها :[2]

- أصبح منح الإعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27،ص 112.

[2] محمد بلبية،"مهنة المحاسبة و هيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10-01"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات –اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية-،25/24 نوفمبر 2014،جامعة ورقلة،ص532.

- مراقبة النوعية المهنية و التقنية لاعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية،
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية و التكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

كما نصت المادة الرابعة من القانون باعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة و الذي يعمل تحت سلطة وزير المالية و يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية ،كما تنص المادة الخامسة من القانون على إنشاء خمسة لجان متساوية الأعضاء و المتمثلة في:

- لجنة الإعتماد،
- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية،
- لجنة التكوين،
- لجنة الانضباط و التحكيم،
- لجنة مراقبة النوعية.

كما أن القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يتكون من 12 فصلا تندرج ضمنه 84 مادة يمكن تفصيلها فيما يلي:[1]

❖ الفصل الأول:أحكام عامة (يتضمن المواد من 01 إلى 06)

و توضح هذه المواد هدف المجلس الوطني للمحاسبة و اللجان التي تنشأ لدى هذا المجلس و كيفية تشكيلها و صلاحيتها عن طريق التنظيم،و تنص المادة 06 على أداء اليمين من طرف الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

❖ الفصل الثاني:أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد(يتضمن المواد من 07 إلى 13)

[1] القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 و المؤرخة في 11 يوليو 2010م و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

تناولت هذه المواد شروط منح الإعتماد للخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و كل ما يخص الحصول على الإعتماد،كما تنص مواد هذا الفصل على شروط و شهادات و إجازات ممارسة المهنة.

- ❖ الفصل الثالث:المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين(يتضمن المواد من 14 إلى 17)

ركزت هذه المواد على الهيئات الثلاثة المشرفة على المهن الثلاث،،و أيضا فصلت في مهام كل هيئة منهم.

- ❖ الفصل الرابع:ممارسة مهنة الخبير المحاسبي(يتضمن المواد من 18 إلى 21)

ركز هذا الفصل على الخبير المحاسبي حيث عرفت المادة 18 الخبير المحاسبي،أما المواد الأخرى فقد حددت مؤهلات الخبير المحاسبي و المهام الموكلة إليه،كما نصت المادة 21 على كيفية تعديد أتعابه.

- ❖ الفصل الخامس:ممارسة مهنة محافظ الحسابات(يتضمن المواد من 22 إلى غاية 40)

ركز هذا الفصل على محافظ الحسابات حيث عرفت المادة 22 محافظ الحسابات،اما المواد الاخرى فقد فقد حددت المهام الموكلة إليه و ما يترتب على المهام التي يقوم بتا،و كذا كيفية تعيين محافظ الحسابات و شروط التعيين و الاستقالة ،و اتعابه و مدة الاحتفاظ بزبائنه.

- ❖ الفصل السادس:ممارسة مهنة المحاسب المعتمد(يتضمن المواد من 41 إلى 45)

ركز هذا الفصل على مهنة المحاسب المعتمد و قد عرفت المادة 41 المحاسب المعتمد،في حين ركزت المواد الأخرى على شرح مهام المحاسب المعتمد و كيفية تحديد أتعابه.

- ❖ الفصل السابع:شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة(يتضمن المواد من 46 إلى 58)

و قد ركز هذا الفصل على شروط و كيفيات تشكيل شركات(مكاتب)الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات و شركات المحاسبة،كما حدد كيفية الحصول على الإعتماد ،حيث أظهر هذا الفصل الاختلاف بين القانون 10-01 و القوانين السابقة.

- ❖ الفصل الثامن:مسؤوليات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين(يتضمن المواد من 59 إلى 63)

حللت هذه المواد كل أنواع المسؤوليات التي يتحماها الاطراف الثلاث من مسؤوليات مدنية و جنائية و تأديبية.

❖ الفصل التاسع:حالات التنافي و الموانع(يتضمن المواد من 64 إلى 74)

تناولت شرح الاعمال التي يمنع على الاطراف الثلاثة القيام بتا و التي تعتبر محظورة بالنسبة اليهم،و كذا الحالات التي يسمح بتا القانون في حالة الرغبة في ممارسة نشاط ضمن الأنشطة المحظورة عليهم،بالإضافة إلى كل العقوبات الخاصة بممارسة النشاط بطريقة غير شرعية.

❖ الفصل العاشر:أحكام مختلفة(تتضمن المواد من 75 إلى 79)

و قد نصت هذه المواد على عقد التأمين الواجب من قبل كل طرف من الاطراف الثلاث الاكتتاب فيه لضمان مسؤوليتهم المدنية إضافة إلى الإجراءات المتبعة في حالة الوفاة أو الشطب أو الايقاف عمل ممارسة المهنة ،كما تناولت الخبير المحاسبي المتربص و محافظ الحسابات المتربص و المحاسب المتربص.

❖ الفصل الحادي عشر:أحكام انتقالية(تتضمن مادتين فقط 80 و 81)

و التي تكلمتا عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ،و عن المدة القانونية التي تسمح بسريان القانون 91-08.

❖ الفصل الثاني عشر:أحكام نهائية(يتضمن المود 82-83-84)

و التي نصت عن تلقائية اعتماد كل من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين المسجلين في المصف بالهيئات الجديدة المستحدثة و المتمثلة في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،كما نص هذا الفصل على ضرورة الغاء القانون 91-08.

و يمكن تحديد الاختلاف بين القانون 91-08 و القانون 10-01 في سبع نقاط أساسية و هي :

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث التعريف الخاص بالمحاسب القانوني.	هو كل شخص يمارس باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة و الحسابات من كل نوع و فحصها و استقامتها و تحليلها لدى المؤسسات و الشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية.	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصاحقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لاحكام التشريع المعمول به.

من حيث المهام التي يلتزم بها محافظ الحسابات	-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. -يفحص صحة الحسابات السنوية و مدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. -يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. - يفحص صحة الحسابات السنوية و مدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. -يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة و مجلس المديرين أو المسير. -يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها. -يعلم المسيرين بكل تقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.
من حيث شروط التسجيل	-توفر الاجازات و الشهادات المشترطة قانونا. -التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.	-أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها. -التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث الهيئة التابعة لها:	كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين،و محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة.	-يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.

من حيث الاهتمام بالجودة:	لم ترد بخصوصه مواد.	يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة يوما.
من حيث التربصات:	تجري تصرفات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	من حيث تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين،و تجري تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،و تجرى تربصات المحاسبين المعتمدين هلى مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة .

الجدول(3-2):الاختلافات بين القانون 91-08 و القانون 10-01.

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على القانون 91-08 و القانون 10-01.

و بالتالي يمكن القول أن كافة المواد التي يحتويها القانون 10-01 تهدف إلى تأهيل و تفعيل مهنة التدقيق في الجزائر بما يتوافق و المعايير المالية و المحاسبية الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي.كما صدرت العديد من المراسيم التنفيذيه و الأوامر التي تشرح و تدعم محتوى هذا القانون.

III-3-2 التدقيق كأداة لتأكيد جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. (معايير اعداد التقارير المالية):

تؤدى عملية التدقيق من خلال علاقة ثلاثية الأطراف،يمثل فيها المدقق الطرف الثاني و الادارة الطرف الأول و أصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث،فممثلو الطرف الثالث تتعدد و لكن تجمعهم مصلحة مشتركة في التدقيق، باعتباره الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة عن الواقع الفعلي لها و ذلك من خلال ما يعرف بتقرير المدقق،باعتباره المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية،يدلي من خلاله المدقق برأيه الفني المحايد بشأن صحة و دقة و مصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسة

المعنية ،[1] و لتفعيل تقرير المدقق فقد نصت المادة 25 من القانون 10-01 على التقارير القانونية الالزامية التي يصدرها محافظ الحسابات ،و كما نصت نفس المادة على معايير التقرير و كيفية و اجال تسليمه الى الجمعية العامة و الاطراف الأخرى سوف يتم تحديدها من خلال نص قانوني اخر ، و كان ذلك من خلال إصدار المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و اجال إرسالها و خاصة لمادة 02 التي تحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، بما يساعد على توضيح التقارير و سهولة عملية الاتصال للأطراف ذات الصلة ،و كان ذلك من خلال 15 فصلا مفصلا فكل فصل تضمن .

✓ **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات،فالمدقق ملزم باعدا تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه مهمته و يرسله الى الجمعية العامة العادية،و يجب أن ينتهي هذا التقرير بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية و صورتها الصحيحة أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

فالمدقق يقوم بابداء رأيه بعد فحص و تقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة مع تحديد ما إذا كانت الحسابات السنوية الموقعة من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل(الميزانية،حساب النتائج،جدول تدفقات الخزينة،جدول تغير رؤوس الاموال الخاصة و الملحق) قد تم إعدادها طبقا لقواعد و مبادئ النظام المحاسبي المالي،و التي يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات بتوقيعها بالحروف الاولى للتعرف على القوائم المالية المدققة.كما يجب أن يتضمن التقرير كل المعلومات التي تتعلق بمحافظ الحسابات و أن التقرير يتعلق بكيان محدد بوضوح و يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

[1] عبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره ،ص 20.

و يتمحور هذا التقرير حول جزئين:

- **الجزء الأول:التقرير العام للتعبير عن الرأي**

يكون هذا الجزء من ثلاثة أجزاء فرعية و هي:

1. مقدمة:يدرج محافظ الحسابات في المقدمة كافة المعلومات التي تتعلق بطريقة و تاريخ تعيينه و التعريف بالكيان المعني و تاريخ إقفال السنة المالية المعنية و الإشارة إلى إن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان ،و التذكير بمسؤولية المسيرين عند إعداد القوائم المالية و مسؤوليته في التعبير عن رأيه حولها،و تحديد ما إذا تم إرفاق التقرير بالقوائم المالية الأساسية.[1]
2. الرأي حول القوائم المالية:و يشير محافظ الحسابات في هذا القسم إلى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن مهمته قد تمت طبقا لمعايير المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية،و لذلك فهو يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية بإحدى الحالات التالية:رأي بالقبول،أو رأي بتحفظ أو بتحفظات مع إبراز تأثره كل تحفظ على النتيجة و الوضعية المالية للكيان،أو رأي بالرفض مع ابراز التحفظات التي دفعته الى رفضه للمصادقة.
3. فقرة الملاحظات:يتم ادراج الملاحظات الضرورية بعد ابداء الرأي للفت انتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

- **الجزء الثاني:المراجعات و المعلومات الخاصة.**

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاثة المنفصل:[2]

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة،
- المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية،
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الاشارة إليها.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432 الموافق ل 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال تسليمها من خلال المادة 02 منه،ص07.

[2] التوصية رقم 03 من الاجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الإجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/97 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

و لقد حدد هذا الجزء مدة خمسة و أربعون يوما لفحص الحسابات السنوية ، تبدأ المهمة بتاريخ استلام الحسابات المضبوطة من قبل جهاز التسيير المؤهل و تنتهي فعليا بتاريخ التقرير،و في حالة ما إذا تعلق الامر بشركة محافظي الحسابات يجب أن يمضى التقرير من طرف ممثل الشركة و من قبل ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو لمسيرين لهذ الشركة الذين شاركوا في إعداد التقريرأما في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين فيتم إعداد و توقيع تاريخ مشترك و في حالة الاختلاف في الرأي يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

✓ **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة**

يهدف هذا المعيار المنصوص عليه في القانون المتضمن للنظام المحاسبي المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات ،و لذلك فمعيار هذا التقرير لا يختلف عن المعيار المتعلق بتقرير المصادقة عن الحسابات الفردية إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات،و تم الفصل بين التقريرين بغية تسهل نشر المعلومة.

✓ **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.**

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات ،عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية و المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة و الأشخاص 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 و المسيرون المتضامنون،المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة)

فهذا المعيار يهدف الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات،و لذلك فهو يذكر المسيرين الاجتماعيين بطبيعة المعلومات التي يقدمونها له حول هذه الاتفاقيات ليقيد تقريره الخاص حسب احكام المادة 628 من القانون التجاري و ذلك بعد التحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها،بهدف ضمان إطلاع أعضاء الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل والمساهمين و المشاركين و الغير على

الوقائع و الوضعيات و المعلومات التي يجب الاشارة اليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أكبر،و يتضمن التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة اليه،[1]

كما يشير في التقرير بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل و التي لا تزال سارية المفعول و في حالة عدم اخطار محافظ الحسابات باية اتفاقية يعد تقرير خاصا يشير فيه الى هذه الوضعية و في حالة اكتشافه لاتفاقية غير مرخصة فانه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية لتحديد ما اذا تعلق الامر باتفاقية منظمة أو لا،كما لا يقدم المدقق في تقريره الخاص و في اي حال من الاحوال أي راي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات.

✓ معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لاعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان،و يتضمن هذا الكشف كافة التعويضات و على هذا الاساس فالمدقق يتأكد من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ،و يعد التقرير الخاص للمصادقة لاثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار إليها.

✓ معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان و التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة، فمحافظ الحسابات بفحص جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني ،فسنويا يعد الكيان كشفا اسميا لهذه الامتيازات و يصادق محافظ الحسابات على مبلغها الاجمالي استنادا الى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته،في إطار تنفيذ أعماله المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية و تطبيقا للواجبات المهنية .

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432 الموافق ل 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال تسليمها من خلال المادة 02 منه،ص07.

- ✓ **معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.**

نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة،يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يعرض فيه تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان(النتيجة قبل الضريبة،الضريبة على الارباح،النتيجة الصافية،عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المالي الاجتماعي،النتيجة حسب السهم أو الحصة الإجتماعية،مساهمة العمال في النتيجة) التي تعتبر مدققة.

- ✓ **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.**

في اطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات،كما يقوم الكيان باعداد تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية بموجب الاحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية و المحاسبية،[1]يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

- ✓ **معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال.**

يقدر محافظ الحسابات عند أداء مهامه صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لاعداد الحسابات و فق ما تنص أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي،لذلك فمحافظ الحسابات في اطار مهمته يحلل بعض الوقائع أو الاحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال و تتمثل في مؤشرات ذات طبيعة مالية و مؤشرات ذات طبيعة عملية بالاضافة الى مؤشرات أخرى،كما يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها و التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال،و عندما يحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فان محافظ الحسابات يدرس كافة المعلومات و الخطط الخاصة بمواجهة هذه المشاكل بهدف متابعة الاستغلال و يتخذ اجراءات الانذار المنصوص عليها في القانون التجاري عندما يتأكد و بناءا على حكمه الخاص حول مدى استمرارية الاستغلال،كما يستفسر محافظ

[1] محمد بوتين،"المراجعة و تطبيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق"،مرجع سبق ذكره،ص 52.

الحسابات عن الاسباب عندما يرى تاخر معتبرا غير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية لا سيما فيما يتعلق بتطبيق احكام القانون التجاري.

✓ **معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.**

يفحص محافظ الحسابات مدى احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة و يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 بالمئة من رأس المال الإجتماعي و فقا لاحكام القانون التجاري كما يشير عند الإقتضاء الى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل.فمحافظ الحسابات لا يصيغ خلاصات حول أشغاله الا عندما يستخرج اختلالات و مخالفات يجب أن يبلغها في شكل تقرير الى الاجهزة المختصة المؤهلة و الى الجمعية العامة و مجلس الادارة لانه يحق للمجلس اجراء التسويات الملائمة،و يؤدي غياب الاشارة للاختلالات الى اعتبار أن محافظ الحسابات لم يكتشفها اثناء القيام بواجباته،و لا تطبق أحكام هذا الفصل اي لا يقدم محافظ الحسابات تقريرا عندما يكون رأس المال الإجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة.

✓ **معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال**

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رأس المال،تشمل كل من المبلغ و أسباب رفع رأس المال المقترح و أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب و كيفيات تحديد سعر الإصدار.و يتضمن تقرير محافظ الحسابات للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة و فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة(كيفيات تثبيت سعر الاصدار و احترام الحق التفاضلي للاكتتاب) و استنتاجات تشير للملاحظات او لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

✓ **معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال**

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب و شروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون و يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم إلى الجمعية العامة الغير العادية و الجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص بتخفيض رأس المال التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة و فقرة حول الفحوصات المنجزة و خلاصات تتضمن ملاحظات

أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال كما لا يصرح في التقرير بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

✓ معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب،يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية و الكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة،و يقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين،و كذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الإكتتاب عند الإقتضاء.[1]لذلك فمحافظ الحسابات في هذه الحالة يقدم تقريرين للجمعية العامة الغير العادية و الجهاز التداولي المؤهل ،الاول يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها و يعبر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالاصدار لاحقا،و عند الإنتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا يدلي فيه رأيه حول الشروط النهائية للاصدار ،المبلغ النهائي،و تأثير الاصدار على وضعية أصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

✓ معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم،تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها،ليحرر تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الاسهم المقررة،و يقوم كذلك بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتكون من كافة البيانات التي تتعلق بأهداف تدخله و الجهاز المختص بضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح بالإضافة الى خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة مع ارفاق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432 الموافق ل 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال تسليمها من خلال المادة 02 منه،ص07.

✓ **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم**

إذا تم تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل اخر خلال الدورة،يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان،و تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات يتضمن فقرة حول الواجبات المنجزة و خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.[1]

✓ **معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة**

يلتزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من رأس المال لشركة خلال الدورة حسب ما تنص عليه المراسيم التنفيذية و القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي و ذلك من خلال إبراز كل ما يتعلق بالاسم و المقر الاجتماعي و رأس المال الاجتماعي و كذلك الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان و تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية و بالعملة الصعبة عند الإقتضاء.[2]

III-3-2 انعكاسات استخدام أسس القياس و التقييم المحاسبي وفق (SCF) على عملية التدقيق:

لقد أعطيت العديد من المفاهيم للتقييم المحاسبي و رغم الاختلافات الموجودة بينها الا أنها تتقارب من حيث المعنى،و من بين أهم التعاريف ما يلي:

التعريف الذي قدمته الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA في علم 1966 و الذي ترى فيه أن التقييم المحاسبي يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية، الجارية و المستقبلية و ذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية و بموجب قواعد محددة ،[3]أي أنه يعتبر التقييم المحاسبي هو التعبير عن الاحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة باستخدام الارقام بناءا على قواعد محددة و متفق عليها.

كما تم تعريف التقييم المحاسبي أيضا على أنه تخصيص الأعداد للتعبير عن الأشياء أو الأحداث الخاصة بالمؤسسة بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع أو التجزئة،[4]و مع ذلك فان التقييم يتضمن أيضا عملية التبويب و

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432 الموافق ل 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال تسليمها من خلال المادة 02 منه،ص07.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] وليد ناجي الحيالي،مرجع سبق ذكره،ص 100.

[4] إلدون هندرس،"النظرية المحاسبية"،الطبعة الرابعة،ترجمة كمال خليفة أبو زيد،دار المطبوعات الجامعية جوج عوض،الإسكندرية،2008،ص 130.

التعيين،فهذا التعريف يرى أنه إضافة الى التقييم العددي الذي يسمح القيام بالعمليات الحسابية ،يمكن استخدام أساليب أخرى كالتقييم الاسمي و الترتيبي و هو ما عبر عنه بالتبويب و التعيين.

و بالتالي يمكن استنتاج النقاط التالية:

- يهتم التقييم المحاسبي بالاحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة.
- تعتمد المحاسبة بشكل كبير على التقييم الكمي،
- ضرورة وجود قواعد محددة مسبقا تحكم عملية التقييم المحاسبي.

و من أهم العناصر التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هي قواعد و أسس التقييم و القياس الجديدة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية سواء عند الحيازة لأول مرة أو التقييم في نهاية الفترة ، وذلك نتيجة للظّروف الاقتصادية الّتي فرضتها ظاهرة التّضخّم و التغير المستمر في الاسعار ، الامر الذي أدى إلى تعدد طرق القياس و التقييم، فالإضافة الى التكلفة التاريخية و التي تشير إلى مقدار النقدية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه ،أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل،و يسري هذا على العمليات الرأسمالية و العمليات التشغيلية الايرادية ،كما يطبق أيضا هذا المبدأ على الالتزامات حيث يتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوفرة لدى المؤسسة في تاريخ نشوء الالتزام.[1]كما يتعلق الأمر كذلك بتطبيق القيمة العادلة و التي تمثل السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس.[2]

و تتمثل طرق التقييم بالقيمة العادلة فيما يلي:[3]

- طريقة السوق:التقييم وفق هذه الطريقة يتم عن طريق مشاهدة الاسعار المتوفرة في عملية السوق النشطة بما في ذلك الاصول المماثلة و المقارنة.
- طريقة الدخل:التقييم وفق هذه الطريقة يتم بتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماد على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ الإفتراضية.

[1] رضوان حلوة حنان،"النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"،دار وائل للنشر،عمان،2003،ص 419.

[2] IFRS at a glance ,IFRS13,fair value measurement ,LBDO,2014,p 01.

[3] عرابة الحاج،زعيم باهية،أم كلثوم هواري،"دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال و التوجه نحو الدخل الإقتصادي"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات،اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية،جامعة ورقلة،24 و 25 نوفمبر 2014،ص 308.

- طريقة التكلفة:و يعتمد على المبلغ المطلوب حاليا لاحلال المقدرة الخدمية لاصل ما (احلال التكلفة)أي التكلفة الإستبدالية

و رغم أهمية القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال توفيرها لمعلومات مالية ملائمة و نوعية لاتخاذ القرارات. إلا أن مخاطر التدقيق المتعلقة بقياس القيمة العادلة في ازدياد مستمر و خلقت تحديات جديدة أمام المدقق، خاصة في ظل الانتشار الواسع لعمل الخبراء من قبل المؤسسة للامتثال لمتطلبات قياس القيمة العادلة و بشكل أساسي لكل من المشتقات المالية و الاصول غير الملموسة ،نظرا لتعقيد الادوات المالية المستخدمة و شيوع استخدامها و ارتفاع المخاطر المالية المتعلقة بهذه الأدوات،خاصة و أن بعض الادارات لا تفهم مخاطر استخدام الادوات المالية بشكل كامل من جهة و عدم وجود خبرة لدى المدققين في تقنيات و طرق قياس القيمة العادلة من جهة أخرى.[1] فكل هذه القيود أصبحت تشكل تحدي و عبئ على المدققون المطالبون بتقديم مستوى عال من التأكيدات الإيجابية على أن القوائم المالية قد تم إعدادها بشكل عادل في جميع النواحي الجوهرية،[2] و تتمثل هذه القيود و التحديات فيما يلي:

- زيادة تعقيد التقارير و عرض القوائم المالية:بسبب زيادة الايضاحات و التي يرجع سببها الى زيادة التعقيدات في المعاملات و الأحداث و معايير المالية و المحاسبية المرتبطة بها .[3]
- قياس القيمة العادلة:تعدد الطرق و المبادئ و المستويات الخاصة بقياس القيمة العادلة .
- تدقيق القيم المسجلة و المعتمدة على التقديرات المبالغ فيها غير المؤكدة:مما يتطلب من المدقق القيام باجراءات عملية تدقيق إضافية لهذه التقديرات خاصة اذا لم تعالج بشكل كافي التقديرات الغير المؤكدة على التوقعات المحاسبية التي قد تسبب مخاطر هامة و مؤثرة و يجب على المدقق اذا اقتضى الامر وضع نطاق يمكن من خلاله تدقيق و تقييم منطقة التقديرات المحاسبية.
- تقرير التدقيق: زيادة تعقيد العمليات التجارية العالمية و الاستخدام المتزايد للأحكام و التقديرات(القيمة العادلة) و بالتالي فان الصيغة الحالية للتقارير لا تعكس بشكل كافي مقدار الجهد و استخدام الأحكام من قبل المدقق الأمر الذي أدى إلى وضع معايير جديدة خاصة بتقرير المدقق بما يتوافق مع التغيرات المحاسبية إلا

[1] حواس صلاح،مرجع سبق ذكره،ص 159.

[2] عصيمي أحمد زكرياء،"أثر استخدام أساس القيمة العادلة في القياس و الإفصاح المحاسبي على تقدير خطر المراجعة،دراسة استطلاعية"،المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية،العدد 01،الصنف 26،مصر،2012،ص 132.

[3] زينب أسعد أسعد،"دراسة أثر المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS على القيام بمراجعة و تقدير مخاطر القيمة العادلة و التقديرات المحاسبية الأخرى"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات،اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية،جامعة ورقلة،24 و 25 نوفمبر 2014،ص 168.

أن هذا الإصلاح الذي عرفه تقرير التدقيق غير كافي لمعالجة المشاكل الخاصة بالتقديرات المحاسبية غير المؤكدة و المبالغ فيها.

و بناءا على ما تقدم فان واجبات المدقق بشأن قياسات و إفصاحات القيمة العادلة تتمثل فيما يلي:

1- فهم عملية المؤسسة لتحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة و إجراءات الرقابة ذات الصلة و تقييم المخاطر:

يجب على المدقق أن يفهم عملية المؤسسة لتحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة و إجراءات الرقابة ذات الصلة الكافية لوضع منهج تدقيق فعال،و لفهم عملية المؤسسة لتحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة ،على المدقق أن يأخذ في اعتباره ما يلي:[1]

- ✓ اجراءات الرقابة ذات الصلة التي على العملية التي تستخدم لتحديد قياسات القيمة العادلة بما في ذلك الرقابة على البيانات و فصل المهام بين الاطراف المعنية بالمعاملات الضمنية و كذلك المسؤولون عن إجراء التقييمات.
- ✓ خبرة أولئك الأشخاص الذين يقومون بتحديد قياسات القيمة العادلة.
- ✓ الدور الذي تقوم به تقنية المعلومات في العملية.
- ✓ أنواع الحسابات و العمليات التي تتطلب قياسات و إفصاحات القيمة العادلة(ان كانت تنشأ من تسجيل المعاملات الروتينية و المتكررة أم الغير الاعتيادية و الغير الروتينية).
- ✓ مدى اعتماد عملية المؤسسة على منظمة خدمات معينة لتقديم قياسات القيمة العادلة أو البيانات التي تدعم القياس و في هذه الحالة يمتثل المدقق ل ISA 402 .
- ✓ مدى استخدام المؤسسة لعمل الخبراء في تحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة.
- ✓ افتراضات الادارة المهمة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة و الوثائق التي تدعم افتراضات الادارة.
- ✓ الطرق التي تستخدم لتطوير افتراضات الادارة و تطبيقها و مراقبة التغيرات في الإفتراضات.
- ✓ تكامل أنظمة الرقابة على التغير و إجراءات الأمن لنماذج التقييم و أنظمة المعلومات ذات الصلة ،بما في ذلك عمليات المصادقة.

[1] أحمد حلمي جمعة،،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،مرجع سبق ذكره،ص 48.

✓ أنظمة الرقابة على تناسق البيانات المستخدمة في نماذج التقييم و توقيتها و موثوقيتها.

فالمدقق يحصل على فهم لمختلف عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة من أجل تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية و لتصميم طبيعة و توقيت اجراءات التدقيق الإضافية و كذلك تقييم المخاطر الذاتية و مخاطر الرقابة الخاصة بقياسات و إفصاحات القيمة العادلة في البيانات المالية و ذلك لتحديد طبيعة إجراءات التدقيق و توقيتها و نطاقها،مع الأخذ بعين الإعتبار أن الدرجة التي يكون فيها قياس القيمة العادلة عرضة للبيان الكاذب هي عبارة عن مخاطر ذاتية ،و على هذا الأساس يأخذ المدقق في اعتباره الحدود المتأصلة لأنظمة الرقابة في هذه الظروف في تقييم مخاطر الرقابة.

2- تقييم مدى مناسبة قياسات و إفصاحات القيمة العادلة:

يجيب على المدقق تقييم فيما إذا كانت قياسات و إفصاحات القيمة العادلة في البيانات المالية تنسجم مع إطار التقرير المالي الخاص بالمؤسسة،لذلك لابد من حصول المدقق على أدلة تدقيق مناسبة و كافية لدعم هذا التحديد لتقييم فيما إذا كانت محاسبة الأصول أو الالتزامات التي تتطلب قياسات القيمة العادلة مناسبة بموجب إطار التقرير المالي الخاص للمنشأة و تقييم أدلة التدقيق وخصوصا فيما يتعلق بالاصول التي تتميز بطريقة تقييم معقدة الى حد بعيد لتحديد فيما اذا كان قياس القيمة العادلة ينسجم مع تلك الطريقة،و لذلك فاجراءات المدقق تتضمن مجموعة من التساؤلات تتطلب توثيق مناسب للإجابات عن طريق مثلا:[1]

1- الاطلاع على تاريخ الادارة الماضي في تنفيذ أغراضها المعلنة فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات.
2- تدقيق الخطط المكتوبة و الوثائق الأخرى ،بما في ذلك حيثما كان ،الموازنات،محاضر الإجتماعات،....الخ
3- الاطلاع على الأسباب المعلنة للادارة لاختيار مسار محدد من العمل.
4- النظر في قدرة المؤسسة على تنفيذ مسار محدد من العمل بالنظر إلى ظروفها الإقتصادية ،بما في ذلك المدلولات الضمنية لالتزاماتها التعاقدية.

كما يجب على المدقق تقييم فيما إذا كانت طريقة القياس مناسبة في الظروف السائدة في ظل إطار الإبلاغ المالي للمؤسسة و ذلك من خلال استخدام حكمه المهني و عندما تختار الادارة طريقة تقييم محددة من بين طرق بديلة متاحة فالمدقق يكتسب فهم لسبب اختيار الادارة طريقة التقييم بأخذه بعين الاعتبار العديد من الأمور،أما في

[1] أحمد حلمي جمعة،،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،مرجع سبق ذكره،ص 54.

حالة تقوم الادارة بتغيير طريقة التقييم فالمدقق لابد أن يحص على توضيح ملائم ان طريقة التقييم الجديدة التي حدث التغيير لأجلها توفر أساس قياس أكثر مناسبة أو فيما إذا كان التغيير يدعمه تغيير في متطلبات إطار التقرير المالي للمؤسسة أو تغيير في الظروف.

3- استخدام عمل خبير:

قد يتمتع المدقق بالمهارات و المعرفة اللازمة لتخطيط و تنفيذ إجراءات التدقيق المتعلقة بالقيم العادلة كما أنه قد يقرر استخدام عمل خبير ،لذلك و في حالة التخطيط لاستخدام هذا الخبير ،يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية و مناسبة تثبت بأن هذا العمل ملائم لاغراض التدقيق.لذلك يجب على المدقق التأكد فيما إذا كان فهم الخبير لتعريف القيمة العادلة تنسجم مع طريقة الإدارة و متطلبات إطار التقرير المالي،كما يقوم المدقق بتقييم مدى ملاءمة عمل الخبير كدليل تدقيق،من خلال حصوله لفهم الافتراضات و الطرق المهمة المستخدمة و التأكد ان كانت مناسبة و كاملة و معقولة و غالبا ما يتم ذلك من خلال مناقشته هذه المسائل مع الخبير.

4- إجراءات التدقيق استجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية لقياسات القيمة العادلة و الإفصاح عنها للمؤسسة:

تتنوع إجراءات التدقيق المخطط لها من قبل المدقق إلى حد كبير في طبيعتها و توقيتها و نطاقها بسبب المجموعة الواسعة من قياسات القيمة العادلة المحتملة و التي تتراوح بين البسيطة نسبيا الى المعقدة ،لذلك ففهم المدقق لعملية القياس و بما في ذلك في تعقيدها في إرشاد تحديده لمخاطر الإكتشاف و بالتالي يجب على المدقق تصميم و أداء إجراءات تدقيق اضافية استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية للاثباتات المتعلقة بقياسات و إفصاحات القيمة العادلة للمؤسسة و تشمل هذه الاجراءات غالبا ما يلي:[1]

1- اختبار التقديرات الادارية الهامة،و نموذج التقييم،و البيانات الأساسية المتعلقة بتقدير القيمة العادلة.

2- القيام بوضع تقديرات مستقلة للقيمة العادلة بغرض اختبار القيم الموضوعة بالفعل..

3- تدقيق الأحداث اللاحقة و المعاملات اللاحقة.

[1] زينب أسعد أسعد، مرجع سبق ذكره،ص 167.

5- الافصاحات عن القيم العادلة:

يقوم المدقق عادة و بشكل أساسي في تطبيق نفس إجراءات التدقيق كتلك التي تستخدم في تدقيق قياس القيمة العادلة المعترف به في البيانات المالية ،بحيث يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية و ملائمة بان مبادئ التقييم مناسبة بموجب إعداد إطار التقرير المالي للمؤسسة و يتم تطبيقها بشكل منسجم و انه قد تم الإفصاح عن طريقة التقييم و الافتراضات المهمة المستخدمة بشكل مناسب وفقا لإطار التقرير المالي للمنشأة،و إذا تضمن بند معين درجة عالية من الشك في القياس ،يقيم المدقق فيما إذا كانت الافصاحات كافية لإبلاغ المستخدمين بهذا الشك،فالمدقق يقيم فيما إذا كانت افصاحات القيمة العادلة التي تقوم بها المؤسسة تنسجم مع إطار التقرير المالي الخاص بها.

6- تقييم نتائج إجراءات التدقيق و أثرها على تقرير المدقق:

عند إجراء تقييم نهائي فيما إذا كانت قياسات و إفصاحات القيمة العادلة في البيانات المالية تنسجم و إطار التقرير المالي للمؤسسة ،يقوم المدقق بتقييم اتساق المعلومات و أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها خلال تدقيق قياسات القيمة العادلة مع أدلة تدقيق أخرى يتم الحصول عليها خلال التدقيق في سياق البيانات المالية ككل،كأن يتأكد المدقق من وجود علاقة و ارتباط بين معدلات الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة في تحديد القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية و معدلات الفائدة على الافتراضات التي يتم تحملها حاليا من قبل المؤسسة لاكتساب الممتلكات الاستثمارية.

7- التمثيلات الإدارية:

قد يعتمد المدقق على الإقرارات الإدارية عند استخدامها بوصفها أدلة إثبات للتدقيق و بالاعتماد على طبيعة القيم العادلة و أهميتها النسبية و تعقيدها ،فقد تتضمن الإقرارات الإدارية حول قياسات و إفصاحات القيمة العادلة الواردة في البيانات المالية إقرارات حول ما يلي:

- مدى مناسبة طرق القياس ،بما في ذلك الافتراضات ذات العلاقة ،المستخدمة من قبل الإدارة في تحديد القيم العادلة ضمن إطار التقرير المالي المعمول به ،و مدى الاتساق في تطبيق هذه الطرق.

- الأساس الذي تستخدمه الإدارة لتخطي الافتراض المتعلق باستخدام القيمة العادلة المنصوص عليها بموجب إطار التقرير المالي للمؤسسة.
- مدى اكتمال و مناسبة الإفصاحات المتعلقة بالقيم العادلة بموجب إطار التقرير المالي للمؤسسة.
- فيما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب إجراء تعديل على قياسات و إفصاحات القيمة العادلة الواردة في البيانات المالية.

8- الاتصال بأولئك المكلفين بالتحكم:

الاتصال بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالتحكم ،يتطلب تبليغ مسائل التدقيق ذات الأهمية الإدارية إلى أولئك المسؤولين عن مراقبة حسن الأداء في المؤسسة لأنه بسبب الشك الذي كثيرا ما يرتبط بقياسات القيمة العادلة يمكن أن يكون الأثر المحتمل على البيانات المالية لأية مخاطر مهمة ذات أهمية إدارية.

و على هذا الأساس يمن القول أنه تنبي النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية نتج عنه تعديلات عديدة التي كان لها الدور البالغ في الارتقاء بمهمة التدقيق من خلال القانون الذي غير العديد من الأمور من أجل تحسين ممارسة المهنة ، و زيادة كفاءة المدقق عند قيامه بتدقيق العمليات المحاسبية .

خلاصة الفصل الثالث:

إن إصدار معايير التدقيق الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة التدقيق،الأمر الذي يتعين معه السعي نحو توفير نوع من التوفيق و المواءمة بين معايير التدقيق الدولية و المعايير المحلية للدول التي توجد فيها معايير ،و أن تسعى الدول الأخرى التي لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها بعد إلى الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية كمرحلة انتقالية لحين صياغة معايير خاصة بها ،مع ضرورة أن تتماشى مع ظروفها البيئية ،كما أن إصدار هذه المعايير و الإلتزام بها يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي و يجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات سواء على المستوى المحلي أو الدولي وخاصة في ظل المتغيرات و التطورات التكنولوجية.

فأهداف المحاسبة و التدقيق لم تتغير في ظل تكنولوجيا المعلومات،إلا أننا نجد أن بعض العناصر قد تأثرت في ظل تكنولوجيا المعلومات و من أهمها طبيعة الأساليب بحيث أصبح يتم الاعتماد على البرامج الالكترونية الخاصة بعملية المحاسبة و التدقيق،و أصبحت هذه البرامج عنصرا ضروريا لا يمكن الاستغناء عليه لأداء عملية المحاسبة و التدقيق نظرا للمزايا العديدة التي توفرها هذه البرامج من الاقتصاد في الوقت و التكلفة،لكن هذه البرامج لا تمنع من تدخل الأشخاص،مما يتطلب منهم كفاءة علمية و عملية في مجال المحاسبة و التدقيق و في مجال استعمال الحواسب و ذلك من أجل متابعة عمل هذه البرامج ،و بالتالي يمكن القول بأن المحاسبة و التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات يتمان بصفة شاملة و فعالة و فق ما تنص عليه المعايير الدولية.

لذلك فإصدار القانون 10- 01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق بما يتوافق و التغيرات و التحولات الإقتصادية الدولية و تماشيا مع النظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،و الذي اقتضى ان يكون الإشراف على مهنة التدقيق من قبل وزارة المالية ،و كذلك جاء بتعديلات عديدة خاصة بالتسجيل للالتحاق بالتكوين للمهنة إلى غير ذلك، بالإضافة إلى إصدار مرسوم تنفيذي يفرض مجموعة من التقارير التي يلتزم بإصدارها المدقق بالإضافة إلى التقرير الخاص بانتظامية و صدق الحسابات،و مع ظهور بدائل القياس الجديدة و أهمها القيمة العادلة و التي فرضت أن يتوفر لدى المدقق مؤهلات و كفاءة نظرا للتحديات التي يواجهها في تدقيقها، و منه نستخلص أنه كل هذه التغييرات التي عرفها التدقيق نتيجة الاصلاح المحاسبي المتضمن النظام المحاسبي المالي من شأنها تفعيل ممارسة التدقيق في الجزائر و هذا ما سوف نتأكد منه من خلال الدراسة الاستبيانية.

الفصل الرابع:

ممارسة التدقيق في ظل الإصلاح المحاسبي و إصلاح التدقيق في الجزائر(دراسة عينة)

تمهيد الفصل الرابع :

بغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث ،و التأكد من صحة أو نفي الفرضيات المطروحة في بداية الدراسة،و كذلك بغية تدعيم الفصول النظرية بالواقع الميداني،تم إعداد استمارة استبيان و توجيهه لمعدي القوائم المالية –رؤساء قسم المالية و المحاسبة- و مدققي الحسابات بصفة رئيسية ،بالإضافة إلى بعض الفئات المستعملة للمعلومة المالية كالبنوك و إدارة الضرائب ، مع غياب الأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومة المالية ،و على رأسها المستثمرون في السوق المالي نظرا لغياب بورصة فعالة في الجزائر ،و قد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الاستبيانية و عدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة،و من أجل الوصول إلى نتائج أكثر شمولية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات.

كما تم إجراء مقابلات مع فئة إطارات و رؤساء قسم المالية و المحاسبة، بصفتهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية و الأكثر إلماما بالجانب المحاسبي المتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على أساس المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،و كذلك مدققي الحسابات من ذوي الإختصاص و المؤهلين باعتبارهم المسؤولين عن تأكيد صحة و مصداقية المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية، بناءا على ما جاء به الإصلاح و المتغيرات الحديثة التي شملت المهنتين .

فقد شمل البحث عينة مهمة من مدققي الحسابات-مدققين داخليين،محافظي حسابات و خبراء محاسبيين- و معدي القوائم المالية من مؤسسات متنوعة و مختلفة من حيث الحجم و النشاط و الملكية و الطبيعة القانونية- مؤسسات وطنية،شركات لها أسهم و سندات في بورصة الأوراق المالية و كذلك المؤسسات الأجنبية و المتعددة الجنسيات التي تنشط في الجزائر- ،و هذا كله من اجل تحقيق فرضيات الدراسة، و معرفة إذا كانت هناك فروق بين هذه الأطراف في انعكاس الإصلاح الذي شمل مهنتي المحاسبة و التدقيق على فعالية التدقيق ،لذلك تم الاعتماد على استبيان موجه إلى فئتين الأولى تتمثل في رؤساء أقسام المالية و المحاسبة و الثانية مدققي الحسابات و من خلال إجاباتهم سيتم إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

IV-1مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبيانية:

تتطلب الدراسة الميدانية الإعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع،و على هذا الأساس فقد اعتمدنا على الاستبيان و ذلك باعتباره أداة واسعة الإستعمال من قبل الباحثين،لما له من مزايا في مجال قياس و تطابق و جهات النظر مع أفراد العينة الموجه إليها الاستبيان،و هذا من خلال تحليل نتائجه و تكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

IV-1-1تحضير استمارة الاستبيان:

استكمالا لمنهجية البحث و تحقيقا لأغراضه،و لمعرفة مدى فعالية التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و كذا في ظل مختلف المتغيرات التي فرضها المحيط،و بما أن الإستمارة تعتبر من أهم أدوات البحث فقد صممنا استمارة استبانه لجمع البيانات و المعلومات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الاستبيان و تحيينه بعد الإطلاع على الأدبيات و بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث ،مع إجراء بعض التعديلات بما يتلاءم و موضوع البحث و طبيعة الواقع المحاسبي و واقع التدقيق في الجزائر.

و حتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الشكل و المضمون، فقد مر تصميمنا لهذه الاستمارة على ثلاثة مراحل:مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم، مرحلة التصميم النهائي.

- **مرحلة التصميم**:خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد استمارة،و ذلك اعتمادا على محتوى و إشكالية بحثنا ،و انطلاقا من عدة مراجع(كتب،مقالات،أطروحات دكتوراه،...الخ) ،و لقد روعي عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:
  - صياغة أسئلة الإستبيان بطريقة بسيطة و واضحة ،بحيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين،
  - صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى،
  - ربط الأسئلة بالفرضيات و بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها و تسلسلها،
  - احتواء الاستمارة على أسئلة مغلقة (نعم أو لا)، و أسئلة شبه مغلقة (عدة اختيارات) و هذا بغية تسهيل معالجة الإجابات و تحليلها،

و بعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة كان لابد علينا من تقديمها إلى الأساتذة المتخصصين في هذا الجانب من أجل الإطلاع عليها و إعطاء توصيات و ملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الأسئلة و قدرتها على تغطية جميع جوانب البحث،و كذا لتفادي الأخطاء التقنية و المنهجية التي قد نقع فيها و التي قد تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

- **مرحلة إعادة التصميم**:بعد تصميم استمارتين الأولى خاصة بمعدي القوائم المالية و الثانية خاصة بمدققي الحسابات و عرضها على الأساتذة المتخصصين،شرعنا في عملية توزيع أولي على بعض المهنيين (رؤساء قسم المحاسبة و المالية و محافظي الحسابات) في ولاية سيدي بلعباس،بغية اختبار إمكانية فهم و استيعاب المحاسبين و المدققين للأسئلة المطروحة في الإستبيان،و كذا إمكانية الإجابة عليها،لذلك فقد تمكنا من الأخذ بعين الإعتبار عدة ملاحظات، و الخاصة بالاستغناء عن بعض الأسئلة و تعديل البعض الآخر و إضافة أسئلة أخرى ، وجمع الاستمارتين في استمارة واحدة .
- **مرحلة التصميم النهائي للاستبيان**:و هي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمارة البحث،حيث أخذنا بعين الاعتبار جميع الملاحظات و التعديلات المتوصل إليها من خلال المرحلة السابقة،و بعدها قمنا بالتصميم النهائي للاستبيان ،و بعدها مباشرة قمنا بترجمة الاستبيان باللغة الفرنسية لان أغلبية المهنيين سواء في مجال المحاسبة أو في مجال التدقيق يجيدون ممارسة مهامهم باللغة الفرنسية ،ليتم بعد ذلك الاتصال بهم من خلال التسليم المباشر أو من خلال البريد الإلكتروني لمختلف أفراد العينة و في العديد من الولايات(سيدي بلعباس،عين تموشنت،وهران،تلمسان،مستغانم،الجزائر العاصمة،بسكرة،معسكر).

و قد تضمن استبيان الدراسة قسمين،يتضمن القسم الأول أسئلة عامة عن المستوى التعليمي و التخصص العلمي و الخبرة المهنية ،و بعض الأسئلة التي تعطي صورة عن مدى اطلاع المجيب على معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية و كذا مدى إجراء المجيب لتكوين حول النظام المحاسبي المالي،أما القسم الثاني فقد تضمن محورين ،تضمنا مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة لممارسة المحاسبة و التدقيق في ظل إصلاح المهنتين و في ظل المتغيرات التي أفرزها المحيط.

و قد تم تصميم أسئلة المحور الأول في مجال المعلومة المالية و علاقتها بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية ،من خلال ثلاثة مجالات الأول يتضمن مجموعة من الأسئلة التي تتعلق بالإطار المفاهيمي للنظام

المحاسبي المالي و مدى مسايرته للواقع الجديد، أما الثاني فيتضمن مجموعة من الأسئلة التي تتعلق بالخصائص النوعية للمعلومة المالية المقدمة ضمن القوائم المالية ،و في المجال الثالث تم تحديد الأسئلة الخاصة بمعايير التدقيق الدولية و علاقتها بالمعلومة المالية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية،أما المحور الثاني فقد تضمن انعكاس الإصلاحات التي عرفتها مهنة المحاسبة و التدقيق بالإضافة إلى التطورات المتتالية في تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق و المحاسبة في الجزائر ،و فيما يخص تصميم أسئلة المحور الثاني فقد كانت حول مدى ملاءمة الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية لعملية التدقيق ،و كذلك انعكاس استخدام القيمة العادلة في القياس و التقييم المحاسبي على فعالية عملية التدقيق ،بالإضافة إلى تأثر عملية التدقيق بالتطورات التكنولوجية الحديثة و ذلك بعد ربط الأنظمة المحاسبية و أنظمة التدقيق بجهاز الحاسوب الذي يعتمد على مختلف البرامج التي من شأنها تسهيل عمل المحاسبين و المدققين في أقل وقت ممكن و بأقل جهد.

و قد روعي في الأسئلة أن تكون سهلة و واضحة و مختصرة ،كما روعي في معظم الأسئلة إتاحة الفرصة أمام المجيب لإضافة ملاحظات أو اقتراحات لما يتضمنه السؤال،كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لاختبار

مدى مسايرة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي للواقع الجديد ،و كذا اختبار مدى تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي، و التأكد من الارتباط ما بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية ،و مدى فعالية التدقيق في الوقت الحالي من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،و مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة تكنولوجيا المعلومات في الجزائر،من خلال المقابلات الشخصية التي أجريناها مع بعض المديرين الماليين و رؤساء قسم المالية و المحاسبة بمؤسسات مختلفة بالإضافة إلى عدد كبير من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين.

IV-1-2هيكل استمارة الاستبيان :

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة و استشارة ذوي الخبرة و الإختصاص في مجال التدقيق و المحاسبة ،سواء أكاديميين أو مهنيين و بما يغطي فرضيات و أهداف الدراسة ،جاء كما هو مبين في الملحق رقم (01) و الملحق رقم (02) حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئين رئيسيين و هما:

- **الجزء الأول:السمات الشخصية**

و يتعلق بالسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من رؤساء و مديري قسم المالية و المحاسبة و محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين ،من خلال إجابتهم على الأسئلة الخاصة ب (المؤهل العلمي،التخصص الأكاديمي،المنصب،اكتساب شهادات مهنية،عدد سنوات الخبرة في المنصب الحالي،الاطلاع على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية،إجراء تكوين حول SCF) ،و ذلك بهدف الإطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الاستبيان و قدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان ،إضافة إلى قياس تأثير بعض هذه المتغيرات على مدى فعالية التدقيق في ظل الإصلاح المحاسبي الذي يقتضي تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،و من خلال مسايرته للتطورات التكنولوجية الحديثة و قدرته في الإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطرف المتعددة و بالأخص فئة أو عينة الدراسة من مؤسسات و مكاتب محافظي الحسابات موضع الدراسة.

- **الجزء الثاني:مجالات و محاور الإستبيان**

و هو عبارة عن مجالات الدراسة و يتكون من 50 فقرة موزعة على محورين رئيسيين و هما:

- **المحور الأول**: المعلومة المالية و علاقتها بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية، و يتكون من المجالات التالية:
  - ✓ المجال الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومسايرته للواقع الجديد.،و يتكون من 06 فقرات.
  - ✓ المجال الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية و يتكون من 04 فقرات.
  - ✓ المجال الثالث: معايير التدقيق الدولية و علاقتها بالمعلومة المالية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية و يتكون من 11 فقرة.

- **المحور الثاني**: انعكاس إصلاحات المحاسبة و التدقيق و تطورات تكنولوجيا المعلومات على فعالية التدقيق،و يتكون من المجالات:

✓ المجال الأول: ملاءمة الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية لعملية التدقيق،و يتكون من 13 فقرة.

✓ المجال الثاني: انعكاسات استخدام القيمة العادلة على عملية التدقيق و يتكون من 07 فقرات.

✓ المجال الثالث: تأثر عملية التدقيق بالتطورات التكنولوجية الحديثة و يتكون من 09 فقرات.

IV-1-3الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

لقد قمنا بتفريغ و تحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي

Statistical Package for the Social Sciences V.20(SPSS)،حيث قمنا بفرز و تحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الإستبيان العادي.

كما اعتمدنا في بناء قاعدة المعطيات على برنامج(EXCEL 2013)،بحيث تضمنت و رقة الحساب

(96) سطرا وفقا لعدد الإستبيانات المملوءة و الصالحة التي اعتمدت في الدراسة،و ثمانية و خمسون (58) عمودا،بخانة لكل جواب رئيسي أو جواب فرعي،بهذا أصبحت قاعدة الإستبيان مكونة من 96*58=5568 معطية.

و قد تم تكميم (Quantification) المعطيات التي تضمنتها الخانات الناتجة عن تقاطع الأعمدة و الأسطر باتباع أسلوب الترميز العددي كما يلي:

- يرمز للجواب نعم بالعدد (1)،و الجواب لا بالعدد (2)،
- يرمز للخيار الأول موافق بشدة بالعدد (5)،الخيار الثاني موافق بالعدد(4)،الخيار الثالث محايد بالعدد (3)،الخيار الرابع غير موافق بالعدد (2)،و الخيار الخامس غير موافق بشدة بالعدد (1).

و قد تم التأكد من طبيعة التوزيع من خلال حساب معامل كولموجوروف سميرنوف(Z) :

الجدول رقم (4-1):يوضح قيمة معامل كولموجروف و القيمة الاحتمالية:

	الفقرة	معامل كولموجوروف سميرنوف(Z)	القيمة الإحتمالية (Sig)
1	هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين.	3.490	0.000
2	هل الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة جميع الاحداث والعمليات المالية في الوقت الحالي	4.120	0.000
3	هل لجأتم لمعالجة بعض الأحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	3.543	0.000
4	هل هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجتها وفق الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.	3.596	0.000
5	هل ترون ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة الى معايير محاسبية وطنية تتناسب والواقع الحالي للبيئة المحاسبية.	4.769	0.000
6	هل ترون ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون اي مشاكل في الممارسة المحاسبية.	3.648	0.000
7	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم	5.210	0.000
8	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تسمح باجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية والمؤسسات المختلفة	4.377	0.000
9	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة	4.223	0.000
10	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة	3.859	0.000

	والقادمة لمستخدمي القوائم المالية		
11	هل توحيد الممارسات المحاسبية من خلال المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى الى ضرورة وضع معايير تدقيق دولية لتحقيق التوافق الدولي في مجال المحاسبة و التدقيق.	4.275	0.000
12	هل هناك توافق بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع معايير التدقيق الدولية	4.016	0.000
13	هل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية يفرض تبني معايير التدقيق الدولية	4.949	0.000
14	هناك طلب على المعلومات المالية من قبل مستعملوها قبل تدقيقها في ظل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية	3.963	0.000
15	هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق و تحويله الى علم موحد للممارسات يلقى القبول العام دوليا.	5.296	0.000
16	هل زيادة الطلب على المعلومات المالية يكون بعد مصادقة المدقق عليها	5.261	0.000
17	تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل فجوة التفاوت بين ممارسة المهنة بين الدول.	4.861	0.000
18	تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.	5.260	0.000
19	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسن ممارسة التدقيق في الجزائر.	4.992	0.000
20	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في الظروف الراهنة.	4.275	0.000
21	تبني أنظمة قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية يساهم الى حد كبير في دعم و تعزيز حوكمة الشركات.	5.296	0.000
22	تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ساهم في تسهيل تنفيذ مهمة التدقيق	2.703	0.000
23	تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى الى زيادة الطلب على العمل الذي يقوم به المدقق	3.155	0.000

24	المرسوم التنفيذي 91-08 في إطار الإصلاحات التي شهدتها الجزائر لا يتماشى مع تحقيق متطلبات المعايير المالية و المحاسبية الدولية	2.612	0.000
25	إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر تطلب ضرورة إصلاح القانون المنظم لمهنة التدقيق.	2.869	0.000
26	القانون 10-01 كفيل بإصلاح مهنة التدقيق.	2.189	0.000
27	القانون 10-01 غير الكثير من الأمور في مهنة التدقيق	3.013	0.000
28	القانون 10-01 يتلاءم مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	2.740	0.000
29	القانون 10-01 يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية إلى حد كبير.	2.121	0.000
30	أعطى القانون 10-01 لمهنة التدقيق بعد دولي	2.097	0.000
31	ممارسة مهنة التدقيق طبقا للقانون 10-01 ساهم في تحسين جودة خدمات المهنة .	2.200	0.000
32	استحداث مجموعة من التقارير بالإضافة إلى التقرير المتعلق بانتظامية و صدق الحسابات سيزيد من فعالية التدقيق.	2.765	0.000
33	القانون 10-01 يزود مستخدمي المعلومات المالية بتقرير مفصل يساعدهم على اتخاذ قرارات أحسن.	1.933	0.001
34	تتوافق معايير إعداد التقرير في ظل القانون 10-01 مع المعايير الدولية للتدقيق.	2.472	0.000
35	شكل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية تحدي امام مراقبي الحسابات لافتقارهم للمعرفة الفنية حول قياس القيمة العادلة	2.373	0.000
36	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها أكثر تعقيدا من قياس التكلفة التاريخية	2.536	0.000
37	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها مهمة تستغرق وقتا طويلا.	2.511	0.000
38	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان قياسات القيمة العادلة تختلف عبر مختلف الصناعات.	2.427	0.000
39	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لادراكهم ان الاصول والخصوم يتم تقييمها باستخدام افتراضات الادارة والنماذج الرياضية.	2.055	0.000

40	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان معظم الاصول والخصوم ذات الصلة لا يتم تداولها في الأسواق النشطة	2.844	0.000
41	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان الفرص المتاحة لهم لاكتساب المعرفة حول قياس القيمة العادلة محدودة	2.485	0.000
42	تتلاءم المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.	2.045	0.000
43	تتلاءم معايير التدقيق الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات..	2.193	0.000
44	تم ربط النظام المحاسبي المالي مع عناصر تكنولوجيا المعلومات من خلال مجموعة من الضوابط لتحسين جودة المعلومات و تقليص التكاليف.	3.602	0.000
45	يتلاءم القانون 10-01 مع المتغيرات الحاصلة في بيئة تكنولوجيا المعلومات.	1.959	0.001
46	يختلف التدقيق العادي عن التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات.	2.997	0.000
47	استخدام برامج التدقيق الجاهزة تسهل عمل المدقق و تساهم في تقليل الوقت و الجهد.	2.853	0.000
48	اهم الصعوبات التي تواجه المدقق في مجال مهامه هي نقص الخبرة في مجال الحاسوب و البرمجيات .	2.355	0.000
49	لابد ان يكون للمدقق تاهيل علمي و عملي يتلاءم و التطورات التكنولوجية الحديثة.	3.112	0.000
50	ساهمت عناصر تكنولوجيا المعلومات في تفعيل ممارسة مهنة التدقيق و دعم رأي المدقق.	3.009	0.000

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α=0.05)

فمن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف(Z) وجدنا أن القيمة الإحتمالية لكافة عبارات و فقرات الاستبيات أقل من مستوى الدلالة المعنوية و هي (α =0.05)، و هذا ما يؤكد لنا أن التوزيع غير طبيعي أو غير معلمي.لذلك سوف يتم الإعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع.

لذلك فقد استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي، استخدموا بشكل أساسي في وصف عينة الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان.
- معامل ارتباط سبيرمان(Spearman Correlation Coefficient) لقياس درجة الإرتباط،كما يستخدم هذا الإختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات اللامعلمية.
- طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي كمعيار للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني،حيث تم حساب المدى(5-4=4)، و من ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي(5 /4=0.80)،تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية،و من خلال الجدول رقم (4-2) يمكن توضيح طول الخلايا كالأتي:

الجدول رقم(4-2):طول خلايا مقياس ليكرت لاستبيان الدراسة

طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي	درجة الموافقة
متوسط من 1-1.80	غير موافق بشدة
متوسط من 1.81-2.6	غير موافق
متوسط من 2.61-3.4	محايد
متوسط من 3.41-4.20	موافق
متوسط من 4.21-5	موافق بشدة

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

- اختبار الإشارة(Sign Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الإستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد و هي (3،1.5) أم لا.
- اختبار مان-وتني(Mann-Whitney Test) لمعرفة إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات الترتيبية.
- اختبار كاي مربع لمعرفة إذا ما كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات الاسمية.

IV-2منهجية الدراسة الميدانية:

بعد التطرق إلى المراحل التي مر بها إعداد استمارة الدراسة و التأكد من طبيعة توزيع البيانات ،و التأكد كذلك من الأساليب و الاختبارات التي سوف يتم اعتمادها،سنتناول في هذا الجزء تحديد المنهجية التي مر بها نشر و ادراة استبيان الدراسة،و كذا مصادر جمع البيانات و تحديد مجتمع الدراسة و الحدود الزمنية و المكانية و الموضوعية لهذه الدراسة.

IV-2-1نشر و إدارة استمارة الاستبيان:

اعتمدنا في الوصول لأفراد عينة الدراسة على عدة قنوات،و أهمها الاستعانة بالمعارف الشخصية و كذلك بالزملاء الممارسين لمهنة المحاسبة و التدقيق بولاية سيدي بلعباس و خارجها،الأمر الذي مكننا في غالبية الأحيان من الإتصال المباشر بأفراد العينة و الحصول على الإجابة من خلال المقابلة الشخصية مع الفرد المستجوب ،و في بعض الحالات تم الاتصال بالأفراد عدة مرات لاستلام الإجابة كما أن البعض فضل تسليمها بطريقة إلكترونية ،كما أن الكثير من المهنيين امتنعوا عن ملئ الاستمارة و لم يهتموا بالموضوع بحجة عدم وجود الوقت ،أضف إلى ذلك صعوبة الالتقاء بمدققي الحسابات الخارجيين سواء كانوا محافظي حسابات أو خبراء محاسبيين نظرا لتنقلاتهم المتعددة.فالبحث شمل عدة مؤسسات و مكاتب تدقيق من ولايات مختلفة نذكر منها: سيدي بلعباس،عين تموشنت،وهران،تلمسان،مستغانم،الجزائر العاصمة،بسكرة،معسكر،حيث تم التنقل إلى بعض المناطق المذكورة،غير أننا واجهنا العديد من الصعوبات من أجل توسيع عينة الدراسة، خصوصا فيما يتعلق بمشكل سرية و تحفظ عدد كبير من المؤسسات و مكاتب التدقيق الخارجية ،و عدم إدلائها بالمعلومات التي تتعلق بجانب المحاسبة و التدقيق .و على هذا الأساس فقد اعتمدنا في الوصول إلى عينة الدراسة على ما يلي:

- مقابلة أفراد العينة من معدي القوائم المالية في مؤسساتهم و مدققي الحسابات بمكاتبهم و أثناء ممارستهم لمهامهم.
- إيصال الاستبيان إلى أفراد العينة سواء مسؤولي قسم المالية و المحاسبة أو مدققي الحسابات و البقاء على اتصال بهم إلى غاية استرجاع استبيان الدراسة.
- الاستعانة بالزملاء من أصحاب المهنة و كذلك بالمعارف الشخصية في الوصول إلى أحد أفراد العينة سواء مسؤولي المالية و المحاسبة أو مدققي الحسابات.

بعد الانتهاء من وضع إطار عام لاستبيان الدراسة،تم تحميله على ورق عادي(Format A4) أعد باللغتين العربية و الفرنسية و تضمن سبعة و خمسون(57) سؤالا.

و قبل الشروع في توزيع الإستبيان ،تم تحكيمه من قبل مجموعة من الأساتذة و الخبراء المحاسبيين ذوي كفاءة مهنية و علمية مختلفة من محاسبة و تدقيق و إحصاء في كل من جامعة سيدي بلعباس،تلمسان،ورقلة و بسكرة ،و هذا من أجل التأكد من سلامة بناء أسئلة الإستبيان و صياغة أسئلته بشكل مبسط و مفهوم ثم ترجمتها ،و خاصة من حيث ما يلي:

- دقة و وضوح الأسئلة.
- مدى استخدام مصطلحات المحاسبة و التدقيق و توظيفها.
- مدى التنسيق في وضع الأسئلة و ربطها بالفرضيات.
- طريقة طرح الأسئلة لضمان معالجتها من الناحية الإحصائية.
- إدراج بعض الأسئلة بطريقة غير مباشرة ،للتأكد من مدى جدية أفراد العينة في الإجابة على أسئلة الإستمارة.

و في الأخير و بناءا عن الملاحظات و التوصيات الواردة من لجنة التحكيم،و نتائج الإختبار الأولي التي مكنتنا من تدارك النقائص التي وقفنا عليها،توصلنا إلى صياغة الأسئلة بشكلها النهائي كما هو مبين في قائمة الملاحق(انظر الملحق رقم(1) و الملحق رقم (02)).

IV-2-2مصادر جمع البيانات و مجتمع الدراسة:

1-مصادر جمع البيانات:

- **المصادر الثانوية:**

لمعالجة الجانب النظري للدراسة تم الإعتماد على مصادر البيانات الثانوية، و التي تتمثل في القوانين و المراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري في إطار إصلاح النظام المحاسبي و القاضية بتطبيق النظام المحاسبي المالي، و كذلك المتعلقة بإصلاح ممارسة التدقيق من خلال إصدار القانون(10-01)،و كذا الكتب ،الدوريات،المقالات،و

التقارير و الأبحاث و مواقع الانترنت و الدراسات السابقة التي تناولت جانبا من موضوع الدراسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. و مختلف المراجع الأخرى بالعربية و الأجنبية.

- **المصادر الأولية:**

نظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية في تحقيق أهداف الدراسة و التأكد من صدق أو نفي الفرضيات تم اللجوء إلى المصادر الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، من خلال الاستبيان كوسيلة أساسية للبحث و صمم خصيصا لهذا الغرض،و تم استخدامه في عينة من المؤسسات المتواجدة في الجزائر المحلية منها و الأجنبية و المتعددة الجنسيات و المختلفة من ناحية الحجم،النشاط،الملكية،والطبيعة القانونية و كذا مدققي الحسابات و خصوصا الخارجيين.

2-مجتمع و عينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في فئتين أساسيتين الأولى تتمثل في الفئة المعدة للقوائم المالية و تتكون من مسؤولي دائرة المالية و المحاسبة بالمؤسسات الإقتصادية بأنواعها و أحجامها المختلفة ،أما الفئة الثانية فتتمثل في مدققي الحسابات من محافظي حسابات و خبراء محاسبيين ،كما تم الاستعانة بآراء بعض الإطارات الموظفون بالبنوك و مديريات الضرائب باعتبارهم معنيين كذلك بنتائج المحاسبة و تقارير التدقيق.

كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا ،بل قمنا بتوزيع أكثر من 120 استمارة ،شملت مؤسسات مختلفة و مكاتب تدقيق حسابات في مختلف الولايات المذكورة أعلاه سيدي بلعباس،عين تموشنت،وهران،تلمسان،مستغانم،الجزائر العاصمة،بسكرة،معسكر،و تم استرجاع 96 استمارة صالحة للاستعمال.

IV-2-3 الحدود الزمانية و المكانية للدراسة.

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:**محتوى هذه الدراسة يتعلق بمدى تأثر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،و الذي تبعه إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر لعينة من مكاتب مدققي الحسابات و المؤسسات الناشطة في بعض الولايات من الوطن، و المتمثلة أساسا في ولاية سيدي

بلعباس باعتبارها موطن الطالبة بالإضافة إلى ولايات أخرى :تلمسان،عين تموشنت،وهران،مستغانم،الجزائر العاصة،بسكرة،معسكر .

- **الحدود الزمانية**:يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن أو الفترة التي أجريت فيها الدراسة الاستبيانية و التي بدأت في سبتمبر 2014 إلى غاية جوان 2015.
- **الحدود البشرية**:اعتمدت هذه الدراسة على أراء و إجابات مسؤولي المالية و المحاسبة في المؤسسات التي تنشط في الجزائر، و بأصنافها و أحجامها المختلفة بصفتهم المعدين للقوائم المالية و كذا مدققي الحسابات من محافظي حسابات و خبراء محاسبين .
- **الحدود الموضوعية**:اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع و المحاور المتعلقة بممارسة التدقيق في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ،و الذي اقتضي تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية، و الذي اقتضى في نفس الوقت اصلاح مجال التدقيق بما يتوافق و مختلف المتغيرات التي يفرزها المحيط المحلي و الدولي لعينة من معدي القوائم المالية بالمؤسسات و كذا مدققي الحسابات.

IV-3تحليل البيانات و اختبار الفرضيات.

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة،و من أجل إثبات صحة أو نفي الفرضيات الخاصة بها،سيتم الإعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية و ذلك من خلال استخدام البرنامج الإحصائي

Statistical Package for the Social Sciences V.20(SPSS)،و منه سوف يتم تحديد نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة،و و الوصول إلى نتائج تتعلق باختبار فرضيات الدراسة.

IV-3-1اختبار صدق و ثبات الاستبيان

1-اختبار صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان تقييس أسئلة الاستبيان لما وضعت لقياسه ،و قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

1-1 صدق المحكمين:

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة و التدقيق و الإحصاء و بعض محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين،و كذلك بعض المديرين و رؤساء أقسام المالية و المحاسبة للمؤسسات عينة الدراسة ،للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه و كذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته و فهمها،و قد استجبنا لأراء المحكمين ، ،و قمنا بإجراء ما يلزم من حذف و تعديل في ضوء المقترحات المقدمة،و على إثر ذلك توصلنا إلى الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01) و الملحق ر قم (02).

1-2 صدق المقياس:

- الاتساق الداخلي(Internal Validity)

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل مجال من مجالات الإستبيان مع المحور الذي ينتمي إليه هذا المجال،و قد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان ،من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل مجال من مجالات الاستبيان و الدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه.

- نتائج الإتساق الداخلي:(Internal Validity)

الجدول رقم (4-3) :يوضح معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات المحور الأول و الدرجة الكلية للمحور الأول:

	المجال	معامل سبيرمان	القيمة الإحتمالية(Sig)
1	المجال الأول: الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومسايرته للواقع الجديد	0.694	0.000
2	المجال الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية.	0.808	0.000
3	المجال الثالث: معايير التدقيق الدولية و علاقتها بالمعلومة المالية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية.	0.894	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

و الذي يبن أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية(α =0.05)، و التي تبين ان المحور الأول صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (4-4): معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور الثاني:

	المجال	معامل سبيرمان	القيمة الإحتمالية(Sig)
1	المجال الأول ملاءمة الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية لعملية التدقيق.	0.803	0.000
2	المجال الثاني: انعكاسات استخدام القيمة العادلة على عملية التدقيق	0.688	0.000
3	المجال الثالث: تأثر عملية التدقيق بالتطورات التكنولوجية الحديثة	0.864	0.000

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

و الذي يبن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، و التي تبين ان المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

2- ثبات الاستبيان(Reliability):

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الإستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف و الشروط ،و بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان و عدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة،و قد تحققنا من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ و ذلك كما يلي:

- حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) :استخدمنا طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان،و كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-5):يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.

	المجال	معامل الفا كرونباخ
.1	الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومسايرته للواقع الجديد	0.866
.2	الخصائص النوعية للمعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية.	0.866
.3	معايير التدقيق الدولية و علاقتها بالمعلومة المالية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية.	0.866
.4	ملاءمة الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية لعملية التدقيق.	0.858
.5	انعكاسات استخدام القيمة العادلة على عملية التدقيق.	0.852
.6	تأثر عملية التدقيق بالتطورات التكنولوجية الحديثة.	0.854

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

و توضح النتائج المبينة في الجدول أعلاه رقم (4-5)، أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل مجال ،و تتراوح بين (0.852 - 0.869) لجميع مجالات الاستبيان،كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات

الاستبيان تساوي (0.864) و هذا يعني أنه معامل مرتفع (جيد)،و يكون الاستبيان في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم (01)،و بذلك نكون قد تأكدنا من صدق و ثبات الاستبيان الخاص بالدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان و أنه صالح لتحليل النتائج و الإجابة على أسئلة الدراسة و اختبار فرضياتها.

3- معايير قياس الاستبيان:

الجدول رقم (4-6):درجات مقياس ليكرت للإستبيان.

الإستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
الإستجابة	نعم		لا		
الدرجة	1		2		

المصدر:من إعداد الطالبة بالإعتماد على استبيان الدراسة.

4-3-2الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص و السمات الشخصية.

و فيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص و السمات الشخصية:

1- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

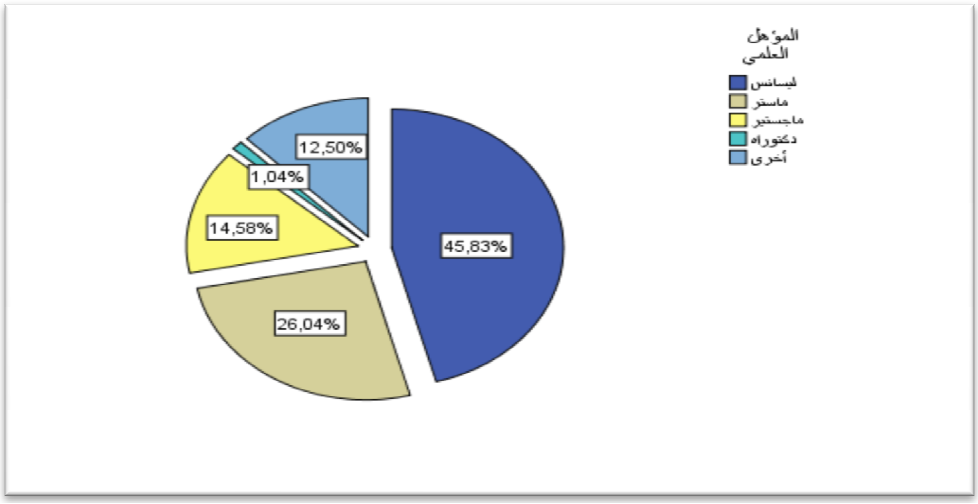
الجدول رقم.4-7):المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية%
ليسانس	44	45.8
ماستر	25	26
ماجستير	14	14.6
دكتوره	01	1
أخرى	12	12.5
المجموع	96	100

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتبين من الجدول رقم (4-7) أن غالبية أفراد العينة من حملة شهادة الليسانس بنسبة (45.8%) من عينة الدراسة،أما حملة الماستر ما نسبته (20%) من عينة الدراسة،و بالنسبة لحملة شهادة الماجستير فهم يمثلون ما نسبته (14.6%)،أما بالنسبة لفئة الدكاترة فهم يمثلون (01%) من عينة الدراسة، و الباقي هم من حملة شهادات أخرى مثل (CMTC,DEUA ,CDE) بنسبة 12.5% و تتعلق هذه النسبة بأصحاب الشهادات القديمة .

و الشكل التالي (4-1) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:



2- توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي:

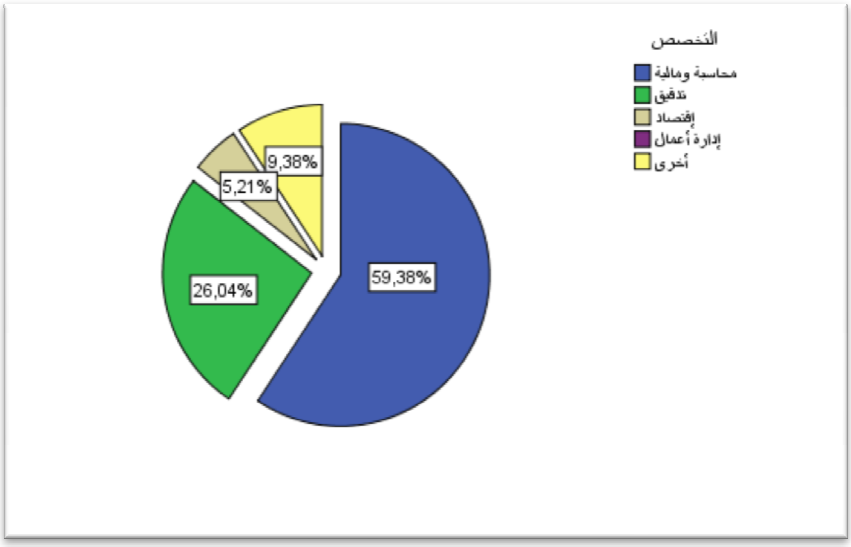
الجدول رقم (4-8): التخصص الأكاديمي.

التخصص الأكاديمي	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة و مالية	57	59.4
تدقيق	25	26
اقتصاد	5	5.2
أخرى	9	9.4
المجموع	96	100

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتبن من الجدول رقم (4-8) أن ما نسبته (59.4 %) من عينة الدراسة هم من المتخصصين في مجال المالية و المحاسبة ،و ما نسبته (26%) مجال اختصاصهم تدقيق ،أما تخصص الاقتصاد فيمثل ما نسبته (5.2%) ،و بقية أفراد العينة بما يمثل (9.4%) هم من تخصصات أخرى كإدارة الأعمال و التسويق ،و تبين هذه النتائج أن أغلبية أفراد العينة يتوفر فيهم الإلمام بجميع جوانب أسئلة الاستبيان كونها تتعلق بمجال تخصصهم و بذلك يمكن القول انه تتوفر لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الإستبيان من الناحية المعرفية.

و الشكل التالي(4-2): يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص



3- توزيع أفراد حسب المنصب:

الجدول رقم (4-9): المنصب.

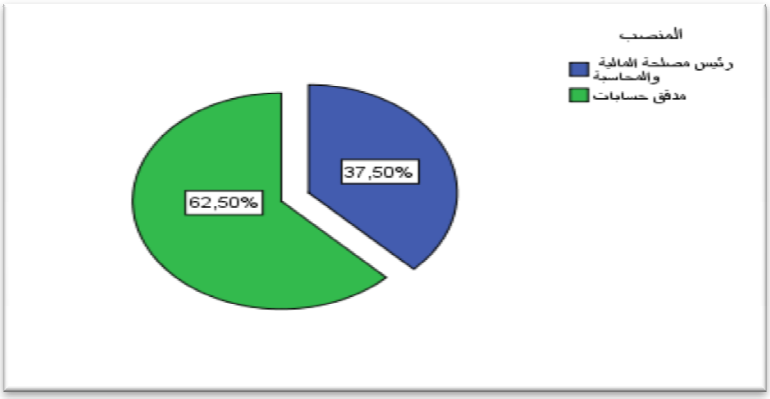
المنصب	العدد	النسبة المئوية %
رئيس مصلحة المالية و المحاسبة	36	37.5
مدقق حسابات	60	62.5
المجموع	96	100

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتضح من الجدول رقم (4-9) أن أغلبية أفراد العينة أي ما يمثل نسبة (62.5%) يتمثلون في مدققي الحسابات و كان ذلك رغبة منا في رفع نسبتهم في العينة بحكم أنهم الأكثر المام بمحتويات الاستبيان مقارنة بالاطراف الأخرى ،أما فئة رؤساء مصلحة المالية و المحاسبة باعتبارهم معدي المعلومات المالية فتتمثل نسبتهم في

(37.5%) و هم الأكثر الماما بالجانب المحاسبي مقارنة بمجال التدقيق،هذا بالإضافة إلى الاستناد إلى أراء بعض الإطارات العاملة على مستوى البنوك و مؤسسات الضرائب،مع غياب الفئة الأكثر استخداما للمعلومات المالية و هم المستثمرون .

و الشكل التالي(4-3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المنصب:



4- **توزيع أفراد حسب الشهادات المهنية المكتسبة:**

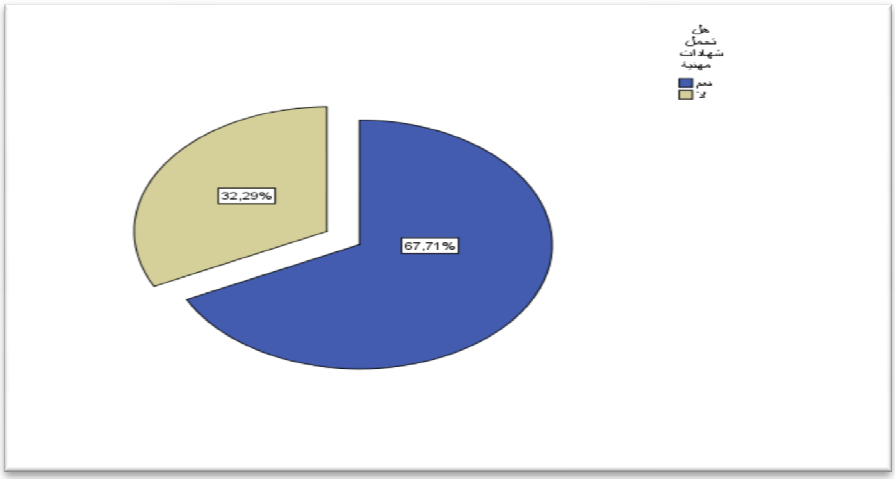
الجدول رقم(4-10):الشهادة المهنية المكتسبة.

الشهادة المهنية المكتسبة	العدد	النسبة المئوية %
نعم	65	67.7
لا	31	32.3
المجموع	96	100

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتضح من الجدول رقم (4-10) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم شهادات مهنية في مجال التدقيق و المحاسبة، بالإضافة الى شهاداتهم الأكاديمية بما يمثل نسبة (67.7 %) ،و باقي أفراد العينة ليس لديهم شهادات مهنية و هم يمثلون نسبة (32.3%) ،و تدل النتائج على أن غالبية أفراد العينة لديهم خبرة مهنية تعزز قدرتهم في الاستجابة لفقرات أسئلة الاستبيان التي تتعلق بممارسة التدقيق و المحاسبة في الوقت الحالي.

و الشكل التالي(4-4) يوضح توزيع أفراد العينة حسب اكتسابهم لشهادات مهنية:



5- توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية المكتسبة:

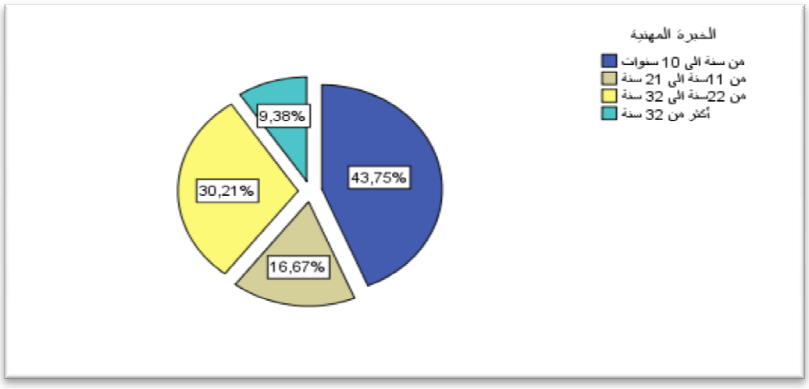
الجدول رقم(4-11) :سنوات الخبرة المهنية المكتسبة.

الخبرة المهنية	العدد	النسبة المئوية %
من 1 سنة الى 10 سنوات	42	43.8
من 11 سنة الى 21 سنة	16	16.7
من 22 سنة الى 32 سنة	29	30.2
أكثر من 32 سنة	9	9.4
المجموع	96	100

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتبين لنا من الجدول رقم (4-11) أن ما نسبته (43.8%) من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة مهنية أقل من 10 سنوات ،و أن ما نسبته (16.7%) تتراوح خبرتهم ما بين 11 الى 21 سنة،في حين أن ما نسبته (30.2%) تتراوح خبرتهم مابين 22 إلى 32 سنة ،و ما نسبته (9.4%) من أفراد العينة لهم خبرة مهنية أكثر من 32 سنة،و هذه النتائج توضح أن أغلبية أفراد العينة تتمتع بخبرة مهنية لابأس بها تمكنهم من الإلمام بالكثير من المشاكل و القضايا التي تتعلق بالتدقيق و المحاسبة من خلال ممارستهم لمهامهم.

و الشكل التالي (4-5):يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات خبرتهم المهنية:



6- توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على معايير التدقيق الدولية أو المعايير المالية و المحاسبية الدولية:

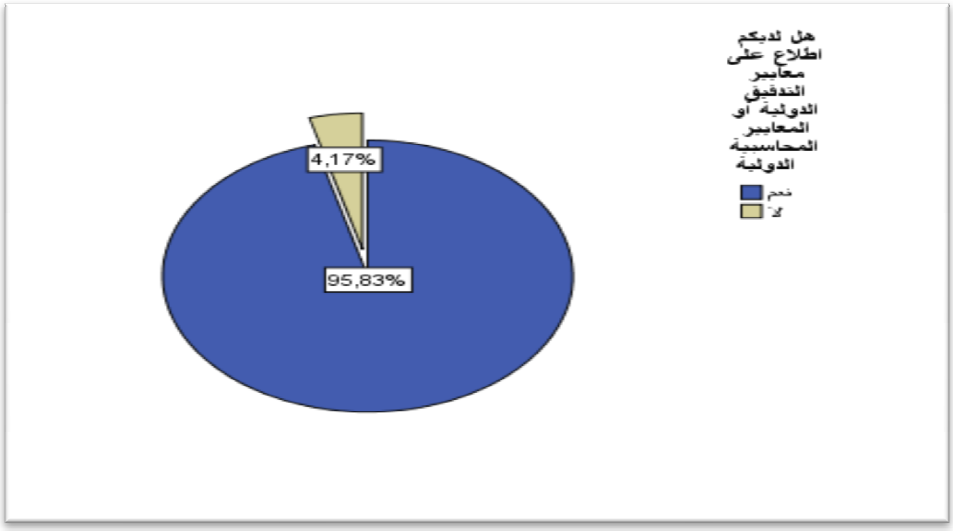
الجدول رقم(4-12):الإطلاع على معايير التدقيق الدولية أو المعايير المالية و المحاسبية الدولية

الإطلاع علة معايير التدقيق الدولية أو المعايير المالية و المحاسبية الدولية	العدد	النسبة المئوية %
نعم	92	95.8
لا	04	4
المجموع	96	100

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتبين لنا من الجدول رقم (4-12) أن ما نسبته (95.8%) من عينة الدراسة لديهم إطلاع على المعايير المالية و المحاسبية الدولية سواء كانوا معدي القوائم المالية أو مدققين ،غير أن الإطلاع على معايير التدقيق الدولية مثلت رأي المدققين فقط و بنسبة كذلك (95.8%)، فأغلبية المحاسبين و إن نكاد نقول جل المحاسبين ليس لديهم اطلاع على معايير التدقيق الدولية لان ليس لديها ارتباط بمهامهم.هذا ما جعلنا نركز أكثر على فئة المدققين و خاصة الخارجيين حتى تكون الاستجابة عالية من قبل عينة الدراسة لان لديهم إلمام و معرفة بما تحتويه عبارات الاستبيان.

و الشكل التالي(4-6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على معايير التدقيق الدولية أو المعايير المالية و المحاسبية الدولية:



7- توزيع أفراد العينة حسب تلقي تكوين يتعلق بالنظام المحاسبي المالي:

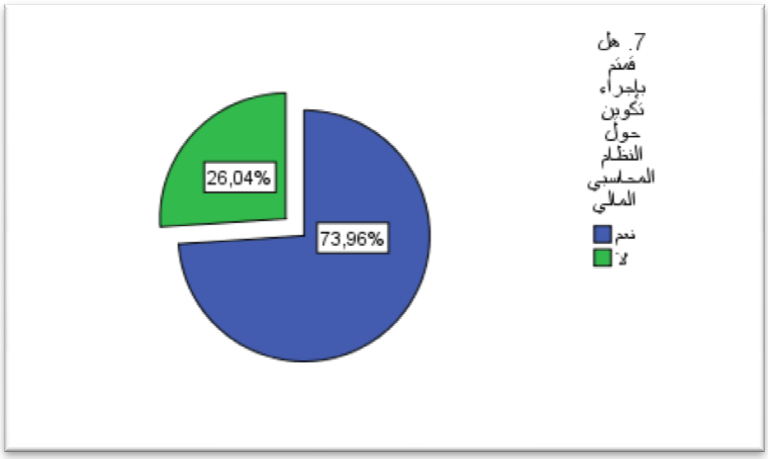
الجدول رقم(4-13):تلقي تكوين يتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

التكوين المتعلق بالنظام المحاسبي المالي	التكرارات	النسب المئوية
نعم	71	74
لا	25	26
المجموع	96	100

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

يبين الجدول رقم (04-13)أن ما نسبته (74%) من أفراد العينة قاموا بإجراء تكوين حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي،و أن ما نسبته (26%) لم يتمكنوا من التكوين في هذا المجال،مما يدل أن أغلبية الأطراف التي تضمنتها عينة الدراسة من معدي القوائم المالية و مدققي الحسابات تمكنوا من إجراء تكوين حول ما يتضمنه النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

و الشكل التالي(4-7) يوضح توزيع أفراد العينة حسب تلقي تكوين يتعلق بالنظام المحاسبي المالي:



IV-3-3اختبار الفرضيات:

لقد تم إيجاد النسب المئوية و التكرارات و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي،من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما و هذا من أجل وصف عينة الدراسة و كل مجال من مجالات استبيان الدراسة،كما تم استخدام اختبار الإشارة (Sign Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الإستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد أم لا.

و لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الاختبارات الغير معلمية (اختبار الإشارة،اختبار مان وتني)،بحيث تعتبر هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات ترتيبية تتناسب مع مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة و الذي يعتبر مقياسا ترتيبيا.

و قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كان متوسط(وسيط)درجة الإجابة يساوي قيمة معينة ،و ذلك في حالة البيانات الترتيبية أو البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي،و بذلك فقد تم اختبار الفرضيات كالتالي:

1- اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية. ويندرج ضمن هذه الفرضية مجموعة فرضيات فرعية و التي سوف يتم اختبار كل واحدة منها على حدى:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** يساعد الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد.

و لاختبار صحة هذه الفرضية تم وضع مجموعة من الأسئلة في استبيان الدراسة و التي تضمنتها الفقرات (08 - 13) للمجال الأول التابع للمحور الأول، و التي تتعلق بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و مسايرته للواقع الجديد.

و قد تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) لاختبار صحة هذه الفرضية.

$H0 : \longrightarrow P=1/2(50\%)$

$H1 : \longrightarrow P\neq1/2(50\%)$

- **الفرضية الصفرية:** لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين المهنيين على أن الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية يساعد على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد عند مستوى الدلالة المعنوية(α =0.05).
- **الفرضية البديلة:** يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المهنيين على أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية يساعد على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد،عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

الجدول رقم (4–14): يوضح النسب المئوية و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و مسايرته للواقع الجديد.

	الفقرة	النسب المئوية		المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		نعم	لا		
1	هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين.	53.1	46.9	1.4688	49
2	هل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة جميع الأحداث والعمليات المالية في الوقت الحالي	65.6	34.4	1.3438	45
3	هل لجأتم لمعالجة بعض الأحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	54.2	45.8	1.4583	49
4	هل هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.	55.2	44.8	1.4479	48
5	هل ترون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية تتناسب والواقع الحالي للبيئة المحاسبية.	79.2	20.8	1.2083	40
6	هل ترون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون أي مشاكل في الممارسة المحاسبية.	43.8	56.3	1.5625	52
	المجال الأول	58.51	41.5	1.4149	47

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05).

من الجدول رقم (4-14) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم(4-14) أن المتوسط الحسابي للفقرة (01) (هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين) هو (1.4688) من الدرجة الكلية (2)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (49%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس،أي ما يمثل نسبة (53.1%) من المهنيين الذين رحبو فيما يقابل (46.9%) من المهنيين الذين لم يرحبو.

و من خلال دراستنا و استجوابنا للمهنيين رأينا أن سبب الإختلاف في ترحيب المهنيين بالإصلاح المحاسبي المتضمن النظام المحاسبي المالي يرجع بنسبة كبيرة للمؤسسات المحلية ،سواءا كانت خاصة أو عمومية و التي لم تكن مهيأة لاستقبال المرجع المحاسبي الجديد رغم النقائص التي عرفها المرجع السابق(المخطط المحاسبي الوطني) ،هذا بالإضافة إلى غياب شروط تطبيق هذا النظام و على رأسها :اقتصاد مؤهل،سوق مالي فعال،الأسواق المتخصصة،التكوين اللازم،..... ، أما الفئات المرحبة فأغلبيتها من المؤسسات الأجنبية و الشركات المتعددة الجنسيات، بالإضافة إلى الأطراف المحلية التي كانت ترى ضرورة المغامرة و التوجه نحو الإصلاح ،رغم اعترافها بتعدد العوائق و ذلك من أجل تحقيق التطور في المجال المحاسبي و توحيد اللغة المحاسبية ،هذا ما جعل نسبة الأطراف المرحبة بالنظام تفوق نسبة الفئة الغير المرحبة.

- يبين الجدول رقم (4-14) أن المتوسط الحسابي للفقرة(02)(هل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة جميع الأحداث والعمليات المالية في الوقت الحالي) هو (1.3438)(من الدرجة الكلية 2)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (45%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (65.6%) من المهنيين الذين ساعدهم على معالجة كافة عملياتهم فيما يقابل (34.4%) من المهنيين الذين لم يساعدهم على معالجة كافة عملياتهم.

فنتائج هذه الفقرة لا تختلف عن نتائج الفقرة التي سبقتها و من خلال تحليل اجابة المهنيين و خاصة فئة معدي القوائم المالية، نجد أغلبية فئات عينة الدراسة تمكنت من معالجة عملياتها وفق الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي باعتباره دستور المحاسبة، و خاصة المؤسسات التي تمارس النشاطات الخدماتية و التجارية و الانتاجية البسيطة و المنتظمة، و يرجع سبب الاختلاف في اجابات عينة الدراسة الى بعض الجهات التي تمارس نشاطات استثنائية و كذلك المؤسسات الصغيرة ، و التي تواجه بعض المشاكل في معالجة بعض

العمليات الخاصة بها ،و رغم ذلك يبقى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي هو المرجع الأساسي الذي يحكم معالجة كافة الأحداث و العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- يبين الجدول رقم (4-14) أن المتوسط الحسابي للفقرة (03)(هل لجأتم لمعالجة بعض الأحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي) هو (1.4583) من الدرجة الكلية (2)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (49%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (54.2%) من المهنيين الذين لجؤوا لمعالجة بعض الأحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي فيما يقابل (45.8%) من المهنيين الذين لم يلجؤوا لذلك.

و كذلك في هذه الفقرة يمكن ارجاع سبب توجه بعض المهنيين لمعالجة فقط بعض الأحداث و العمليات الاستثنائية للمعايير المالية و المحاسبية و ذلك لعدم إلمام الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، و هذه الحالة وجدناها عند الشركات الأجنبية و الشركات المتعددة الجنسيات لان الإطار المفاهيمي النظام المحاسبي المالي ركز على معالجة الأحداث و العمليات التي تتلاءم مع البيئة الإقتصادية الجزائرية دون غيرها ،و هذا هو السبب الذي أدى الى ظهور الاختلاف في عينة الدراسة مع الأخذ بعين الاعتبار العمليات الاستثنائية كذلك.

- يبين الجدول رقم (4-14) أن المتوسط الحسابي للفقرة (04) (هل هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجتها وفق الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي)، هو (1.4479) من الدرجة الكلية (2)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (48%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (55.2%) من المهنيين الذين يرون أن هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ، فيما يقابل (44.8%) من المهنيين الذين يرون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي هو شامل و قادر على معالجة كافة العمليات.

و يرجع السبب في اختلاف إجابات عينة الدراسة كذلك في وجود بعض العمليات التي لم يتطرق اليها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و أهم هذه العمليات التي ركز عليها المهنيين كالامتيازات المتعددة و المختلفة و محاسبة فروع و ملحقات المؤسسات.

- يبين الجدول رقم (4-14) أن المتوسط الحسابي للفقرة (05)(هل ترون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية تتناسب والواقع الحالي للبيئة المحاسبية)هو (1.2083) من الدرجة الكلية (2)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (40%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس) ،أي ما يمثل نسبة (79.2%) من المهنيين الذين يرون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية تتناسب و الواقع الحالي للبيئة الجزائرية ،فيما يقابل (20.8%) من المهنيين الذين يرون انه ليس بحاجة .

و يرجع سبب الاختلاف في إجابات عينة الدراسة كما تم الإشارة إليها في الفقرات السابقة انه هناك مجموع من العمليات لم ينظر في معالجتها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ،كما لا يمكن معالجتها من خلال المعايير المالية و المحاسبية الدولية، لذلك لابد من النظر اليها بما يتلاءم و البيئة الاقتصادية و القانونية و المحاسبية المحلية من خلال معايير وطنية تتوافق بالطبع مع المرجع المحاسبي الدولي.

- يبين الجدول رقم (4-14) أن المتوسط الحسابي للفقرة (06)(هل ترون ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون اي مشاكل في الممارسة المحاسبية) هو (1.5625) من الدرجة الكلية 2،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (52%) و هوأكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (43.8%) من المهنيين الذين يرون أنه الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المالية و المحاسبية الدولية دو أي مشاكل في الممارسة المحاسبية فيما يقابل (56.3%) من المهنيين الذين يرون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية يواجه مجموعة من المشاكل في الممارسة المحاسبية.

و يرجع سبب الاختلاف في عينة الدراسة إلى وجود مجموعة العوائق و التي تشكل عراقيل و مشاكل للتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية، و أهمها غياب الأسواق النشطة و المتخصصة بالإضافة إلى غياب بورصة أوراق مالية فعالية التي نتج عنها غياب المشاركات المالية بالإضافة إلى مشكلة تحديد المعطيات كمعدل التحيين.هذا بالإضافة إلى ضعف أداء المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل المحاسبي مع غياب الحاجة و عدم القدرة على إعداد تقارير مالية رفيعة المستوى ،و هذا كله يرجع إلى خصائص اقتصادنا الغير المؤهل، هذا بالإضافة إلى الإكتفاء بإعداد قوائم مالية معينة حسب ما تطلبه الجهات المعنية و خاصة الميزانية لذلك و لهذا

السبب تم تهميش القوائم المالية الأخرى رغم أهميتها،و ذلك بسبب ضعف الإقتصاد و تخلف الممارسات الإقتصادية و إعطاء أولوية للجانب الضريبي على الجانب الإقتصادي و المالي.

- و بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول يساوي (1.4149) من الدرجة الكلية (2) أي بمتوسط نسبي يقدر ب (47 %) و هو ما يقترب من الدرجة المتوسطة للمقياس أي ما يمثل (58.51 %)من التحقق و(41.5%) عدم التحقق من المهنيين الممارسين للتدقيق و المحاسبة،

و لتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial)،لاختبار إذا ما كان هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية بين متوسطات فقرات المجال الأول و المتوسط الحسابي الفرضي(M=1.50) و ذلك من خلال الجدول رقم (4-15).

الجدول رقم (4-15): يوضح نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial) ،للتأكد من أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية يساعد على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد أم العكس.

	الفقرة	القيمة الإحتمالية(Sig)	درجة التحقق
1	هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين.	0.610	لا يوجد اختلاف بين المتفقين و الغير المتفقين.
2	هل الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة جميع الاحداث والعمليات المالية في الوقت الحالي	0.03	محققة
3	هل لجأتم لمعالجة بعض الأحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	0.475	لا يوجد اختلاف بين المتفقين و الغير المتفقين
4	هل هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجتها وفق الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.	0.358	لا يوجد اختلاف بين المتفقين و الغير المتفقين

5	هل ترون ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة الى معايير محاسبية وطنية تتناسب والواقع الحالي للبيئة المحاسبية.	0.000	محققة
6	هل ترون ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون اي مشاكل في الممارسة المحاسبية.	0.262	لا يوجد اختلاف بين المتفقين و الغير المتفقين
	المجال الأول	0.000	محققة.

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-15) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (4-15) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (01) (هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين) ،حيث كانت القيمة الإحتمالية (Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.610) و هي غير دالة إحصائيا كونها أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)،مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5)،و بما أن قاعدة القرار تشير الى قبول الفرضية الصفرية (H0):التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المهنيين الذين رحبوا و وافقوا على تبني النظام المحاسبي المالي و المهنيين الذين لم يرحبو و لم يوافقو على تبني النظام المحاسبي المالي و بالتالي لا يمكن الحكم على درجة الترحيب و الموافق من عدمها.
- يبين الجدول رقم (4-15)نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (02)(هل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة جميع الأحداث والعمليات المالية في الوقت الحالي) ،فقد كانت القيمة الإحتمالية(Sig) لهذه الفقرة أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، و هي بذلك دالة إحصائيا ،مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5)،و بما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين المتفقين و الغير المتفقين على أن الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي

المالي يساعد على معالجة جميع الأحداث و العمليات المالية في الوقت الحالي، و حسب النسبة المئوية و المتوسط الحسابي النسبي لهذه الفقرة و الذي يقل عن (50%) ،فان هذا الفرق يميل لصالح المهنيين المتفقين أي محققة.

- يبين الجدول رقم (4-15) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرات رقم (3) و (4) المتعلقة ب (هل لجأتم لمعالجة بعض الأحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و هل هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي)على التوالي، فقد كانت القيمة الإحتمالية (Sig) لهذه الفقرات أكبر من مستوى الدلالة (α =0.05) مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرات لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5)،و بالتالي فقاعدة القرار تشير الى قبول الفرضية الصفرية و رفض الفرضية البديلة ،و بالتالي تكون نتيجة اختبار هذه الفقرات كما يلي: لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المهنيين في الاجابة عن الفقرة (3) و (4) كل حسب مضمونها و بالتالي لا يمكن الحكم على درجة التحقق من عدمها لهذه الفقرتين.
- يبين الجدول رقم (4-15) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم 05(هل ترون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية تتناسب والواقع الحالي للبيئة المحاسبية)،فقد كانت القيمة الإحتمالية (Sig) لهذه الفقرة أقل من مستوى الدلالة (α =0.05) و هي بذلك دالة إحصائيا ،مما يدل على متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5)،و بما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المتفقين و الغير المتفقين على أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية تتناسب و الواقع الحالي للبيئة المحاسبية، و حسب النسبة المئوية و المتوسط الحسابي النسبي لهذه الفقرة و التي تقل عن (50%) فان هذا الفرق يميل لصالح المهنيين المتفقين.
- يبين الجدول رقم (4-15) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم 06 (هل ترون أن الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون أي مشاكل في الممارسة المحاسبية) ،حيث كانت القيمة الإحتمالية (Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.262) و هي غير دالة إحصائيا كونها أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)،مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5)،و بما أن قاعدة القرار تشير الى قبول الفرضية

الصفرية (H0) و رفض الفرضية البديلة، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة كما يلي:لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المهنيين في رؤية أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون أي مشاكل في الممارسة المحاسبية.و بالتالي لا يمكن الحكم على درجة تحقق هذه الفقرة.

- و بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال الأول يساوي (47%) و القيمة الإحتمالية (Sig) تساوي (0.000) فهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية(α =0.05) ،مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة لهذا المجال يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5) و بالتالي فنتيجة الاختبار تقتضي رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي تنص على انه يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المهنيين في التحقق من أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية يساعد على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد، و حسب النسبة المئوية و المتوسط الحسابي النسبي لهذا المجال و التي تقل عن (50%) فان هذا الفرق يميل لصالح المهنيين المتفقين مما يؤكد تحقق الفرضية.

و من خلال نتائج اختبار كل فقرات المجال الأول يتبن أن تبني النظام المحاسبي المالي كان أمرا حتميا ،و قد تأخرت الجزائر في إصلاح نظامها المحاسبي مقارنة بالعديد من الدول المجاورة ،و ذلك بسبب تخوف المهنيين من عملية الانتقال للعديد من الأسباب و رغم اعترافهم بنقائص و محدودية المرجع المحاسبي السابق ،إلا أن هذا لم يمنع من وجود فئة مهمة استعجلت و رحبت بالمرجع المحاسبي الجديد و اعتبرته المخرج الوحيد لتحقيق التطور المحاسبي من جهة و التطور الإقتصادي من جهة أخرى،و قد تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا مفاهيميا يتم الاستناد إليه لمعالجة العمليات و الأحداث التي تقوم بها المؤسسة ،و من خلال استجوابنا للمهنيين من خلال فقرات المجال الأول للتأكد من قدرة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد،وجدنا أن أغلبية المستجوبين لن ينكرو ذلك رغم تعدد العراقيل إلا أنهم يرون أن هذا الإطار بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية لمعالجة بعض الأحداث الاستثنائية التي تتعلق بالبيئة المحلية ،و التي لم يأخذها الإطار المفاهيمي بعين الإعتبار هذا بالإضافة إلى تهميش العديد من الأمور الجبائية في هذا الإطار و يبقى قابل للإصلاح و التعديل لتدارك النقائص.

- **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى**:حسب اختبار نتائج (Test Binomiale) للمجال الأول التابع للمحور الأول، ثبت لنا أن هناك اختلاف بين اتفاق المهنيين و عدم اتفاقهم من أن الإطار المفاهيمي

للنظام المحاسبي المالي الحالي والقائم على المعايير المالية والمحاسبية الدولية يساعد على إعداد قوائم مالية تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد ،و بالتالي فان نسبة المهنيين المتفقون تفوق نسبة المهنيين الغير متفقون و هذا ما يؤكد و يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الفرعية الثانية: تتميز المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية.

و لاختبار صحة هذه الفرضية تم وضع مجموعة من الأسئلة في استبيان الدراسة و التي تضمنتها الفقرات من (14الى 17) للمجال الثاني التابع للمحور الأول و التي تتعلق بالخصائص النوعية للمعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية.

$H0 : \longrightarrow P=1/2(50\%)$

$H1 : \longrightarrow P\neq1/2(50\%)$

و قد تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomiale) لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

- الفرضية الصفرية(H0):لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المهنيين الذين يرون تحقق ونسبة المهنيين الذين يرون عدم تحقق تميز المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).
- الفرضية البديلة (H1):يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المهنيين الذين يرون تحقق ونسبة المهنيين الذين يرون عدم تحقق تميز المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

الجدول رقم (4-16) :يوضح النسب المئوية و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي،المتعلقة بمدى تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

	الفقرة	النسب المئوية		المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		نعم	لا		
1	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم	90.6	9.4	1.0938	36
2	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تسمح باجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية والمؤسسات المختلفة	70.8	29.2	1.2917	43
3	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة	67.7	32.3	1.3229	44
4	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والقادمة لمستخدمي القوائم المالية	60.4	39.6	1.3958	47
	المجموع	72.36	27.62	1.2760	43

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05).

من الجدول رقم (4-16) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبن الجدول رقم (4-16) أن المتوسط الحسابي للفقرة (1)(هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم) هو(1.0938) من الدرجة الكلية 2،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب

(36%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل (90.6%) من المهنيون المتحققون و في المقابل (9.4%) من المهنيين الغير المتحققين.

و قد أكد أغلبية المهنيين المستجوبين أن المعلومات المالية الناتجة عن التطبيق الصحيح للمعايير المالية و المحاسبية الدولية تتميز بالسهولة و الوضوح، لأنها تتوفر على قدر كافي من القوائم المالية المترابطة و المتكاملة و المفصلة هذا بالإضافة إلى الشروحات و التفسيرات المتضمنة في الملحقات.

- يبن الجدول رقم (4-16) أن المتوسط الحسابي للفقرة (2)(هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تسمح بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية والمؤسسات المختلفة) هو(1.2917) من الدرجة الكلية 2،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (43%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل (70.8%) من المهنيون المتحققون و في المقابل (29.2%) من المهنيين الغير المتحققين.

و من خلال استجوابنا للمهنيين فقد أكد لنا أغلبيتهم أن التطبيق الصحيح لنفس المبادئ و القواعد المحاسبية و طرق تقييم و عرض القوائم المالية و الملحقات التي تنص عليها المعايير المالية و المحاسبية الدولية و على أساس ثابت عبر الزمن ،يمكن من الوصول إلى قوائم مالية تمكن المستخدمين من إجراء مقارنات عبر الزمن لنفس المؤسسة للتأكد من المركز المالي و مستوى الأداء كما تمكنهم من مقارنة المراكز المالية و مستوى الأداء بين مجموعة من المؤسسات المختلفة.

- يبن الجدول رقم (4-16)أن المتوسط الحسابي للفقرة (3)(هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة) هو(1.3229) من الدرجة الكلية (2)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (44%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل (67.7%) من المهنيون المتفقون و في المقابل (32.3%) من المهنيين الغير المتفقين.

و من خلال تحليلنا لإجابات أغلبية المستجوبين نجدهم كذلك يركزون على أن التطبيق الصحيح للمعايير المالية و المحاسبية الدولية في إعداد و عرض القوائم المالية ، يمكن المستخدمين من التأكد من الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و هذا من أجل التنبؤ و اتخاذ قرارات صحيحة لأنها تعكس الأحداث و العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بدون أية أخطاء أو تحيزات.

- يبن الجدول رقم (4-16)أن المتوسط الحسابي للفقرة (4)(هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والقادمة لمستخدمي القوائم

المالية) هو(1.3958) من الدرجة الكلية 2،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (47%) و هو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل (60.4%) من المهنيون المتفقون و في المقابل (39.6%) من المهنيين الغير المتفقين.

فالمستجوبين كذلك أغلبيتهم أكدوا أن هذه الخاصية تتحقق في ظل تطبيق نفس المبادئ و الأسس التي تقوم عليها المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،مما يمكن المستخدمين من تقدير و التحقق من الأحداث الماضية و الحالية و ذلك من خلال الرجوع الى الوثائق و المستندات أو من خلال استخدام أشخاص ،كما تساعدهم على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل من خلال التقديرات المبنية عن النتائج الصادقة للحاضر و الماضي ،باعتبار أن الأداء السابق (الماضي و الحاضر) يكون عادة مؤشرا جيد للأداء في للمستقبل(الماضي امتداد للمستقبل).

- و بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني يساوي(1.2760) من الدرجة الكلية 2،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (43%) و هو أقل من (50%) الدرجة المتوسطة للمقياس ،فأغلبية المستجوبين كانوا يرون أن التطبيق الصحيح للمعايير المالية و المحاسبية الدولية يمكن من تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية،إلا انه و لتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomiale) لاختبار إذا كان هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية بين متوسطات فقرات المجال الثاني و المتوسط الحسابي الفرضي(1.5) و ذلك من خلال الجدول رقم(4-17).

الجدول رقم(4-17) :يوضح نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial)،لمعرفة مدى تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

	الفقرة	القيمة الإحتمالية (Sig)	درجة التحقق
1	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم	0.000	محققة
2	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تسمح باجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية والمؤسسات المختلفة	0.000	محققة

3	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة	0.001	محققة
4	هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والقادمة لمستخدمي القوائم المالية	0.052	لا يوجد اختلاف بين المتفقين و الغير المتفقين
	المجال الثاني	0.000	محققة

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (**4-17**) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (**4-17**) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة (01)(هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم) و للفقرة (02)(هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تسمح باجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية والمؤسسات المختلفة) و الفقرة (03)(هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة)،أن القيمة الإحتمالية (Sig) لكل واحدة من هذه الفقرات تساوي (α =0.000) و (α =0.000)و (α =0.001) على التوالي، و هي بذلك دالة إحصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α =0.05) ،مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرات يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5)، و بما أم قاعدة القرار تشير الى رفض الفرضية الصفرية(H0) و قبول الفرضية البديلة(H1) و التي تنص على وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المتفقين و الغير المتفقين على محتوى الفقرات الثلاث على التوالي، و بما أن المتوسط الحسابي النسبي للفقرات هو (36%) و(43%) و (44%) على التوالي ،فانه يمكن تأكيد نتيجة التحليل الإحصائي و قد كان هذا الفرق يميل للمهنيين المتفقين بنسبة (90.6%) و (70.8%) و (67.7%) مقابل (9.4%) و (29.2%) و (32.3%) من غير المتفقين للفقرات الاولى و الثانية و الثالثة على التوالي.

- كما يبين الجدول رقم (4-17) نتيجة اختبار ذو الحدين(Test Binomial) للفقرة رقم (04)(هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والقادمة لمستخدمي القوائم المالية) ،حيث تبينت أن القيمة الإحتمالية (Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.052) و بالتالي هي أكبر من مستوى المعنوية (α =0.05) و رغم أنها ليست كبيرة على مستوى الدلالة المعنوية بشكل كبير (0.002)،إلا انه يحكم على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5)، و يرجع ذلك السبب في أن بعض المهنيين يرون ان المعايير المالية و المحاسبية لا يتم تطبيقها بشكل سليم في الوقت الحالي، لذلك و من وجهة نظرنا بخصوص هذه الفقرة فالنقص لا يرجع للمعايير بقدر ما يرجع إلى التطبيق الصحيح لهذه المعايير، و بالتالي فان قاعدة القرار في هذه الحالة تشير إلى رفض الفرضية البديلة (H1) و قبول الفرضية الصفرية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المتفقين و الغير المتفقين على أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والقادمة لمستخدمي القوائم المالية.
- و بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال الثاني يساوي (43%) و القيمة الإحتمالية (Sig) تساوي (0.000) لذلك يعتبر هذا المجال (الخصائص النوعية للمعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية من خلال تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية)،دال إحصائيا كونه أقل من مستوى المعنوية (α =0.05)،مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5) ،و بالتالي فنتيجة الإختبار تكون حسب الفرضية البديلة (H1): يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المهنيين الذين يرون تحقق ونسبة المهنيين الذين يرون عدم تحقق تميز المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، و حسب النسبة المئوية و المتوسط الحسابي النسبي لهذا المجال و التي تقل عن (50%) يبقى هذا الفرق صالحا للمهنيين المتفقين، مما يؤكد تحقق الفرضية.

و من خلال نتائج اختبار كل فقرات المجال الثاني التابع للمحور الأول تبين لنا أن تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية في معالجة و عرض القوائم المالية تمكن من الوصول الى معلومات تتميز بالجودة و التميز و هذا ما أكده أغلبية المستجوبين أما بالنسبة للأطراف الأخرى و التي كانت ترى العكس فقد توصلنا من خلال تحليل اجاباتهم أن عدم التطبيق الصحيح للمبادئ و القواعد التي تقوم عليهم هذه المعايير و ذلك نتيجة لعدم توفر البيئة

الملائمة و تعدد العراقيل و نقص التكوين هو الذي يقف أمام تحقق هذه الخصائص و بالتالي فالعيب ليس في المعايير بقدر ما هو في التطبيق الصحيح و السليم لهذه المعايير و هذا ما رأيناه في أغلبية المؤسسات المحلية.

- **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الثانية**:حسب اختبار نتائج (Test Binomiale) للمجال الثاني التابع للمحور الأول ثبت لنا أن هناك اختلاف بين اتفاق المهنيين و عدم اتفاقهم من تميز المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية ،و بالتالي فان نسبة المهنيين المتفقون تفوق نسبة المهنيين الغير متفقون و هذا ما يؤكد و يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:تنص هذه الفرضية على أنه توجد علاقة ترابط وتلازم مابين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات (18-28) للمجال الثالث(معايير التدقيق الدولية و علاقتها بالمعلومة المالية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية) و لقد تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) لاختبار صحة هذه الفرضية كالأتي:

$H0 : \longrightarrow P=1/2(50\%)$

$H1 : \longrightarrow P\neq1/2(50\%)$

- الفرضية الصفرية(H0):لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المهنيين الذين يرون أنه توجد علاقة ترابط وتلازم مابين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية و الذين يرون عكس ذلك، عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).
- الفرضية البديلة(H1): يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المهنيين الذين يرون أنه توجد علاقة ترابط وتلازم مابين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية و الذين يرون عكس ذلك، عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

- الجدول رقم (4-18):يوضح النسب المئوية و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي المتعلق بمدى الارتباط ما بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية و علاقتهما بالمعلومة المالية:

	الفقرة	النسب المئوية		المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		نعم	لا		
1	هل توحيد الممارسات المحاسبية من خلال المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى الى ضرورة وضع معايير تدقيق دولية لتحقيق التوافق الدولي في مجال المحاسبة و التدقيق.	68.8	31.2	1.3125	44
2	هل هناك توافق بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع معايير التدقيق الدولية.	63.5	36.5	1.3646	45
3	هل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية يفرض تبني معايير التدقيق الدولية.	83.3	16.7	1.1667	39
4	هناك طلب على المعلومات المالية من قبل مستعملوها قبل تدقيقها في ظل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	37.5	62.5	1.6250	54
5	هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق و تحويله الى علم موحد للممارسات يلقى القبول العام دوليا	95.8	4.2	1.0417	35
6	هل زيادة الطلب على المعلومات المالية يكون بعد مصادقة المدقق عليها.	92.7	7.3	1.0729	36
7	تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل فجوة التفاوت بين ممارسة المهنة بين الدول.	81.3	18.5	1.1875	40
8	. تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.	97.9	2.1	1.0208	34
9	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسن ممارسة التدقيق في الجزائر.	84.4	15.6	1.1563	39
10	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في	31.3	68.8	1.6875	56

	الظروف الراهنة.				
11	تبني أنظمة قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية يساهم الى حد كبير في دعم و تعزيز حوكمة الشركات.	95.8	4.2	1.0417	35
	المجال الثالث	75.66	24.32	1.2434	41

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-18) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (01) (هل توحيد الممارسات المحاسبية من خلال المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى إلى ضرورة وضع معايير تدقيق دولية لتحقيق التوافق الدولي في مجال المحاسبة و التدقيق)، هو (1.3125)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (44%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (68.8%) من المهنيين المتفقون مقابل نسبة (31.2%) من المهنيين الغير المتفقون.

فأغلبية المهنيين المستجوبين و خاصة المدققين ركزوا على أن توحيد الممارسات في مجال التدقيق على المستوى الدولي من خلال معايير التدقيق الدولية (ISA) ،كان بسبب التوحيد الذي سبقه في مجال المحاسبة و ذلك من أجل تجنب المشاكل الناتجة عن الاختلاف في ممارسة المهنتين و اللتان تعتبران متلازمتان و مهمتان.

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (02) (هل هناك توافق بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع معايير التدقيق الدولية) هو (1.3646)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (45%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (63.5%) من المهنيين المتحققين مقابل نسبة (36.5%) من المهنيين الغير المتحققين.

فأغلبية المهنيين و خاصة المدققين الذين لديهم دراية و اطلاع على معايير التدقيق الدولية ،فقد أكدوا لنا أن إصدار معايير التدقيق الدولية يتم بالتوافق و التكامل التام مع مبادئ المعايير المالية و المحاسبية الدولية،و خاصة بعد سنة 1987 حيث أصبح الاتحاد الدولي للمحاسبين المتواجد بالولايات المتحدة الأمريكية يتأكد من جودة المعايير المالية و المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية و التي تم اعادة هيكلتها

في اطار مجلس معايير المحاسبة الدولية ،و يصدر معايير التدقيق الدولية بما يتوافق و المعايير المحاسبية و المالية الدولية و هذا كله من أجل تطوير ممارسة المهنتين عبر العالم بما يتوافق و متطلبات العولمة الإقتصادية .

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (03) (هل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية يفرض تبني معايير التدقيق الدولية) هو (1.1667)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (39%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (83.3%) من المتفقون مقابل نسبة (16.7%) من المهنيين الغير المتفقون.

الكل يعلم أن كلا من المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية ليست بإلزامية ،غير أن تحسين و رفع مستوى الأداء في مجال المحاسبة و التدقيق يكون من خلال التطبيق الصحيح للمعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية، باعتبارعها معايير متوافقة و متكاملة و هذا ما أكده أغلبية المستجوبين و خصوصا فئة المدققين.

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (04) (هناك طلب على المعلومات المالية من قبل مستعملوها قبل تدقيقها في ظل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية) هو (1.6250)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (54)و هو أكثر من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (37.5%) من المهنيين المتفقين مقابل نسبة (63.5%) من المهنيين الغير المتفقين.

و لقد أكد أغلبية المستجوبين على أن رغم دور المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية، الا أن هذا لم ينقص من دور التدقيق في تأكيد مصداقية هذه المعلومات، و خصوصا فيما يتعلق بالأطراف الخارجية المستعملة للمعلومة المالية و أعضاء مجلس الإدارة فهم لا يثقون في المعلومات الغير المصادق عليها من قبل المدقق و خاصة الخارجي.

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (05) (هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق و تحويله الى علم موحد للممارسات يلقى القبول العام دوليا) هو (1.0417)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (35%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (95.8%) من المهنيين المتحققين مقابل نسبة (4.2%) من المهنيين الغير المتحققين.

و لقد أجمع أغلبية المستجوبين و إن لم نكد نقول كافة المدققين الذين استجابوا للإجابة على الاستبيان ،على أن الحل الوحيد لتحسن جودة ممارسة التدقيق عبر كافة دول العالم يتحقق من خلال معايير التدقيق الدولية و ذلك نظرا للخصائص الجيدة التي تتميز بها.

- يبين الجدول رقم (4-18)أن المتوسط الحسابي للفقرة (06) (هل زيادة الطلب على المعلومات المالية يكون بعد مصادقة المدقق عليها) هو (1.0729)(من الدرجة الكلية 02)، أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر (ّ36%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (92.5%) من المهنيين المتفقين مقابل نسبة (7.3%) من المهنيين الغير المتفقين.

بالطبع هذا ما جعل اجابة المهنيين لا تتنافى مع الإجابة السابقة و تؤكد الدور الجوهري للتدقيق في تأكيد جودة و مصداقية المعلومات المالية و بشكل يزيد من إظفاء طابع الثقة لدى كافة المستخدمين سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها ،و هذا ما يبين كذلك أن رغم دور المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية ،الا أن التدقيق يبقى العنصر الوحيد الذي يحكم على مدى صدق و جودة هذه المعلومات ،و هذا ما زاد من أهميته مقارنة بالوقت السابق.

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (07) (تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل فجوة التفاوت بين ممارسة المهنة بين الدول)هو (1.1875)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (ّ40%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (81.3%) من المهنيين المتحققين مقابل نسبة (18.5%) من المهنيين الغير المتحققين.

لقد أكد المستجوبين و بنسبة كبيرة و خصوصا المدققين على أن معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليص فجوة التفاوت و الاختلاف ما بين الدول، و ذلك لان من أهم خصائص هذه المعايير أنها قابلة للتطبيق في كافة الدول مهما كانت درجة تأهل اقتصادها.

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (08) (تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن)هو (1.0208)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (34%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (97.9%) من المهنيين المتفقين مقابل نسبة (2.1%) من المهنيين الغير المتفقين.

فبما أن الهدف من التدقيق هو إبداء رأي حول صدق المعلومات المالية و هذا الرأي يجب ان يكون متضمنا في تقرير مكتوب، و قد أكد غالبية المستجوبين الذي لديهم دراية و اطلاع على محتوى التقرير المقدم في ظل اتباع معايير التدقيق الدولية، على أنها تمكن المستخدمين سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها الوصول الى تقرير بشكل مفصل يعكس كافة الحقائق يمكنهم من توجيه و تدعيم أحسن لقراراتهم مع الأخذ بعين الاعتبار تعدد مستعمليه على المستوى الدولي ،لهذا عملت هذه المعايير على رفع مستوى التقرير من حيث الشكل و المضمون.

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (09) (معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسن ممارسة التدقيق في الجزائر) هو (1.1563)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (39%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (84.4%) من المهنيين المتفقين مقابل نسبة (15.6%) من المهنيين الغير المتفقين.

فرغم أن الجزائر قامت مؤخرا بإصلاح القانون المنظم لمهنة التدقيق و هو ما سيتم التطرق اليه بشكل مفصل في المجال اللاحق ،إلا أن أغلبية المستجوبين أكدوا أن معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين ممارسة التدقيق في الجزائر، وقد كان رأيهم هذا قبل الإصلاح و هذا ما أكدناه من خلال الدراسات السابقة و بعده أي بعد إصدار القانون (10-01) ، و ذلك بسبب توافقها و تماشيها مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي و كذلك نظرا لقدرتها على رفع و تحسين مستوى أداء التدقيق باعتبارها معايير مثالية مقبولة على المستوى الدولي.

- يبين الجدول رقم (4-18)أن المتوسط الحسابي للفقرة (10) (معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في الظروف الراهنة) هو (1.6875)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (56%) و هو أكبر من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (31.3%) من المهنيين المتفقين مقابل نسبة (68.8%) من المهنيين الغير المتفقين.

و أكد أغلبية المستجوبين أن معايير التدقيق الدولية غير قابلة للتطبيق في الجزائر في الظروف الراهنة ،و أرجعوا سبب ذلك أن الجزائر لحد الآن لم تطبق المعايير المالية و المحاسبية الدولية على أكمل وجه و لازالت تواجه العديد من العراقيل التي تقف أمام التطبيق الصحيح حتى للمعايير المحاسبية الدولية، لذلك لا يمكن أن تطبق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي،كما أن بعض المستجوبين رأوا أن للجزائر أن تغامر و تطبق معايير

التدقيق الدولية كما غامرت و طبقت المعايير المالية و المحاسبية الدولية و التي كذلك لم تكن مهيأة لتبنيها في تلك الفترة،إلا و أننا إذا نظرنا إلى توجهات الجزائر في الوقت الحالي نجد أنها بدأت تجهز نفسها لاستقبال هذه المعايير على الأقل بعد ثلاث سنوات ،و أهم الإجراءات التي اتخذتها بعين الاعتبار هي تكوين المهنيين التابعين للقطاعات العسكرية باعتبارهم الأكثر تعاملا مع المؤسسات الأجنبية من أجل التحكم في التدقيق الدولي.

- يبين الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي للفقرة (11) (تبني أنظمة قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية يساهم الى حد كبير في دعم و تعزيز حوكمة الشركات) هو (1.0417)(من الدرجة الكلية 02)،أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (35%)و هو أقل من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)،أي ما يمثل نسبة (95.8%) من المهنيين المتفقين مقابل نسبة (4.2%) من المهنيين الغير المتفقين.

تبين لنا أن أغلبية المستجوبين أكدوا و بإجماع أن تبني أنظمة قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية يعزز و يدعم حوكمة الشركات، و أرجعوا ذلك الى أن المبادئ التي تقوم عليها المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية ،من شفافية و مصداقية و إفصاح و مساءلة و التي تعتبر من المتطلبات التي تتحقق بها حوكمة الشركات كتحصيل حاصل.

- و بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث يساوي (1.2434) من الدرجة الكلية 2،و بمتوسط حسابي نسبي يقدر ب (41%) و هو أقل من (50%)،أي ما يبين أن نسبة المهنيين المتفقين(75.66%) أكبر من نسبة المهنيين الغير المتفقين(24.32%)،و لتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial)،لاختبار إذا ما كان هناك اختلاف ذو دلالة احصائية بين متوسطات فقرات المجال الثالث و المتوسط الحسابي الفرضي (1.50)،و ذلك من خلال الجدول

رقم (4-19) .

- **الجدول رقم(4-19):يوضح نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial)،لمعرفة مدى وجود علاقة ترابط وتلازم مابين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).**

	الفقرة	القيمة الإحتمالية	درجة التحقق
1	هل توحيد الممارسات المحاسبية من خلال المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى إلى ضرورة وضع معايير تدقيق دولية لتحقيق التوافق الدولي في مجال المحاسبة و التدقيق.	0.000	محققة
2	هل هناك توافق بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع معايير التدقيق الدولية.	0.011	محققة
3	هل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية يفرض تبني معايير التدقيق الدولية.	0.000	محققة
4	هناك طلب على المعلومات المالية من قبل مستعملوها قبل تدقيقها في ظل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	0.019	غير محققة
5	هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق و تحويله الى علم موحد للممارسات يلقى القبول العام دوليا	0.000	محققة
6	هل زيادة الطلب على المعلومات المالية يكون بعد مصادقة المدقق عليها.	0.000	محققة
7	تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل فجوة التفاوت بين ممارسة المهنة بين الدول.	0.000	محققة
8	. تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.	0.000	محققة
9	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسن ممارسة التدقيق في الجزائر.	0.000	محققة
10	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في الظروف الراهنة.	0.000	غير محققة
11	تبني أنظمة قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية يساهم الى حد كبير في دعم و تعزيز حوكمة الشركات.	0.000	محققة.
	المجموع	0.000	محققة.

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-19) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (4-19) نتيجة الإختبار ذو الحدين (Test Binomial) لكافة فقرات المجال الثالث التابع للمحور الأول ،حيث بينت أن القيمة الإحتمالية (Sig) لكل فقرة من فقرات المجال محصورة ما بين (0.000 و 0.019) و كذا الخاصة بالمجال و التي تساوي (α =0.000) و هي بذلك دالة إحصائيا كونها أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05) ،مما يدل أن متوسط درجة الإستجابة لجميع فقرات المجال تختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي(M=1.5) ،و بما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) و قبول الفرضية البديلة (H1) ،و التي تنص على أنه يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المهنيين المتفقون من وجود علاقة ترابط و تلازم ما بين معايير التدقيق الدولية و المعايير المالية و المحاسبية الدولية و الغير المتفقون من وجود ذلك، و بما أن المتوسط الحسابي النسبي للفقرة هو (41%)،فإنه يمكن تأكيد نتيجة التحليل الإحصائي للجدول رقم (4-19) و يكون بذلك هذا الفرق يميل لصالح المهنيين المتفقين.
- نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:حسب نتائج الإختبار ذو الحدين(Test Binomial) فانه يوجد اختلاف بين المتفقين و الغير المتفقين من المهنيين الممارسين للمحاسبة و التدقيق و الذين شملتهم عينة الدراسة ،مع التأكد من أن نسبة المهنيين الذين يرون أن هناك علاقة ترابط و تلازم ما بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية أكبر من نسبة المهنيين الذين يرون عكس ذلك ،و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة.

تأسيسا على ما سبق و من خلال تحليل النتائج الإحصائية للفرضيات الفرعية الثلاث السابقة،يمكن القول بأن المهنيين الممارسين للمحاسبة و التدقيق متفقون على أن النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية ،حيث كان المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المحور الأول(1.3114) و القيمة الإحتمالية (Sig) تساوي (0.000) لذلك تعتبر فقرات المحور الأول (المعلومة المالية و علاقتها بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير

التدقيق الدولية) دالة إحصائيا كونها أقل من من مستوى الدلالة المعنوية ،مما يدل على أن درجة الإستجابة لجميع فقرات المحور الأول يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=1.5)،و بما أن قاعدة القرار تشير الى رفض الفرضية الصفرية (H0) ،و قبول الفرضية البديلة التي تنص على انه يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المتفقين و الغير المتفقين على أن النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية،و بما أن نسبة المهنيين المتفقين تفوق نسبة المهنيين الغير المتفقين ،أي أغلبية المهنيين متفقين و بالتالي يمكننا تأكيد و قبول صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية.

و يعود سبب إجماع المهنيين سواء محليين أو أجانب و تأييدهم للأنظمة المحاسبية المبنية على المعايير المالية و المحاسبية الدولية، لأنهم تحققوا من قدرتها على تحسين و رفع مستوى الأداء المحاسبي و تحسين جودة المعلومة المالية من خلال التقنيات و الطرق الخاصة بإعداد و عرض القوائم المالية ،هذا بالإضافة إلى دورها في توحيد اللغة المحاسبية عبر كافة دول العالم و ما نتج عنه من استبعاد المشاكل الناتجة عن الاختلافات في الممارسة المحاسبة و ما تبعها من توحيد في المعايير الخاصة بممارسة التدقيق بما يتوافق معها ،حيث قامت هذه المعايير بتحويل المحاسبة من تقنية الى علم موحد للحسابات،لذلك حتم الأمر على الجزائر تحويل محاسبتها من محاسبة جبائية إلى محاسبة مالية تخدم مختلف الأطراف.

- **اختبار الفرضية الثانية:**

تنص هذه الفرضية على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات).

تم اختبار هذه الفرضية من خلال جميع فقرات المحور الأول (01-21)(المعلومة المالية و علاقتها بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية) و قد تم استخدام اختبار كاي تربيع (ك2) لاختبار صحة هذه الفرضية كالأتي:

الفرضية الصفرية(H0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات)،عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

الفرضية البديلة(H1):**و** تعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات)،عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

– الجدول رقم (4–20):يوضح النسب المئوية لردود المهنيين حسب طبيعتهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية و مدى توفيره لمعلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية.

	الفقرة	رئيس مصلحة المالية و المحاسبة		مدقق حسابات	
		نعم	**لا**	نعم	لا
1	هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين.	41.66	58.33	60	40
2	هل الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة جميع الأحداث والعمليات المالية في الوقت الحالي	61.11	38.88	68.33	31.66
3	هل لجأتم لمعالجة بعض الأحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	52.77	47.22	55	45
4	هل هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.	63.88	36.11	50	50
5	هل ترون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة الى معايير محاسبية وطنية تتناسب والواقع الحالي للبيئة المحاسبية.	83.33	16.66	76.66	23.33

6	هل ترون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون اي مشاكل في الممارسة المحاسبية.	44.44	55.55	43.33	56.66
7	هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم	83.33	16.66	95	5
8	هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تسمح بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية والمؤسسات المختلفة	66.66	33.33	73.33	26.66
9	هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة	63.88	36.11	70	30
10	هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والقادمة لمستخدمي القوائم المالية	69.44	30.55	55	45
11	هل توحيد الممارسات المحاسبية من خلال المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى إلى ضرورة وضع معايير تدقيق دولية لتحقيق التوافق الدولي في مجال المحاسبة و التدقيق.	75	25	65	35
12	هل هناك توافق بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع معايير التدقيق الدولية.	88.88	11.11	51.66	48.33
13	هل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية يفرض تبني معايير التدقيق الدولية.	83.33	16.66	83.33	16.66
14	هناك طلب على المعلومات المالية من قبل مستعملوها قبل تدقيقها في ظل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	41.66	58.33	35	65
15	هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة	88.88	11.11	100	00

	مهنة التدقيق و تحويله إلى علم موحد للممارسات يلقى القبول العام دوليا.				
16	هل زيادة الطلب على المعلومات المالية يكون بعد مصادقة المدقق عليها.	94.44	5.55	91.66	8.33
17	تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل فجوة التفاوت بين ممارسة المهنة بين الدول.	88.88	11.11	76.66	23.33
18	تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.	94.44	5.55	100	00
19	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسن ممارسة التدقيق في الجزائر.	86.11	13.88	83.33	16.66
20	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في الظروف الراهنة.	27.77	72.22	33.33	66.66
21	تبني أنظمة قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية يساهم إلى حد كبير في دعم و تعزيز حوكمة الشركات.	100	00	93.33	6.66

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-20) يمكن استخلاص ما يلي:

-يبين الجدول رقم (4-20) أن اختبار الفقرة رقم (01)(هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين) ،أظهر أن مدققي الحسابات هم رحبوا و وافقوا على تبني النظام المحاسبي المالي بنسبة (60%) نظرا لانه يساعدهم في تنفيذ مهمة التدقيق في العديد من الجوانب ،في حين أن أغلبية معدي القوائم المالية بنسبة (58.33%) لم يرحبو و لم يوافقوا على تبني النظام المحاسبي المالي بحيث كانوا يرون أنه ليس من السهل تغيير الذهنيات للانتقال من نظام محاسبي قديم الى نظام محاسبي جديد قائم على المرجع الدولي تواجهه العديد من العراقيل و العقبات.

كما يبين الجدول رقم (4-20) أن باقي فقرات المحور من الفقرة (2) الى الفقرة (21) تظهر أن غالبية المهنيين و باختلاف مناصبهم (معدي القوائم المالية،مدققي الحسابات) لديهم توجه واحد من حيث النسب المئوية سواء في الإتفاق أو في عدم الإتفاق ،و هذا ما يدل على عدم وجود فوارق إحصائية بين المهنيين سواء كانوا معدي القوائم المالية أو مدققي الحسابات في الإتفاق أو عدم الإتفاق حول مضمون الفقرات السابقة،

و سيتم استخدام اختبار كاي تربيع لمعرفة إذا ما كان هناك فروق بين نسبة المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يسمح بتوفير معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، تغزى لاختلاف المهنة من خلال الجدول رقم(4-21).

- **الجدول رقم(4-21): يوضح نتائج اختبار كاي تربيع (كا2)،لمعرفة مدى الإختلاف بين المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يسمح بتوفير معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية.**

	الفقرة	قيمة كاي تربيع(كا2)	القيمة الإحتمالية (Sig)
1	هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين.	3.037	0.081
2	هل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة جميع الأحداث والعمليات المالية في الوقت الحالي	0.520	0.471
3	هل لجأتم لمعالجة بعض الأحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	0.045	0.832
4	هل هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجتها وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.	1.755	0.185

5	هل ترون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية تتناسب والواقع الحالي للبيئة المحاسبية.	0.606	0.436
6	هل ترون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون اي مشاكل في الممارسة المحاسبية.	0.011	0.915
7	هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم	3.605	0.058
8	هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تسمح بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية والمؤسسات المختلفة	0.484	0.487
9	هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة	0.384	0.535
10	هل ترون أن المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والقادمة لمستخدمي القوائم المالية	1.963	0.161
11	هل توحيد الممارسات المحاسبية من خلال المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى إلى ضرورة وضع معايير تدقيق دولية لتحقيق التوافق الدولي في مجال المحاسبة و التدقيق.	1.047	0.306
12	هل هناك توافق بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع معايير التدقيق الدولية.	1.042	0 .301
13	هل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية يفرض تبني معايير التدقيق الدولية.	0.000	1.000
14	هناك طلب على المعلومات المالية من قبل مستعملوها قبل تدقيقها في ظل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	0.427	0.514
15	هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق و تحويله إلى علم موحد للممارسات يلقى القبول العام دوليا	6.957	0.008

16	هل زيادة الطلب على المعلومات المالية يكون بعد مصادقة المدقق عليها.	0.257	0.612
17	تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل فجوة التفاوت بين ممارسة المهنة بين الدول.	2.206	0.136
18	تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.	3.404	0.065
19	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسن ممارسة التدقيق في الجزائر.	0.132	0.717
20	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في الظروف الراهنة.	0.323	0.570
21	تبني أنظمة قائمة على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية يساهم إلى حد كبير في دعم و تعزيز حوكمة الشركات.	2.504	0.114

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05).

من الجدول رقم (4–21) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (**4–21**) أن نتائج اختبار (كا2) لفقرات المحور الأول كلها غير دالة إحصائيا على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين نسبة المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يسمح بتوفير معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية تغزى لاختلاف طبيعة المهنة(معدي القوائم المالية،مدققي الحسابات)،حيث كانت القيمة الإحتمالية (Sig) لجميع فقرات المحور أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)،ما عدا الفقرة رقم (15)(هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق و تحويله إلى علم موحد للممارسات يلقى القبول العام دوليا) فهي دالة إحصائيا حسب اختبار (كا2) لان القيمة الإحتمالية (Sig) لهذه الفقرة تساوي(0.008)، و هي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، إلا أن هذه القيمة لم يتم التوصل إليها بسبب الاختلاف لان النسب تثبت ذلك بل لان كافة المدققين و بدون استثناء كانوا متفقون على أن المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تحسين جودة مهنة التدقيق و

تحويله الى علم موحد للممارسات يلقى القبول العام دوليا و هو نفس اتجاه معدي القوائم المالية و بنسبة كبيرة.

- و بشكل عام يمكن القول بأن نتائج اختبار (كا2) لفقرات المحور الأول غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05) على وجود اختلاف بين نسبة المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يسمح بتوفير معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية تغزى لاختلاف طبيعة المهنة.
- **نتيجة اختبار الفرضية الثانية:**حسب نتائج اختبار (كا2) لفقرات المحور الأول فإنه لا يوجد اختلاف بين نسبة المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يسمح يتوفير معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية يغزى لاختلاف طبيعة المهنة (معدي القوائم المالية،مدققي الحسابات) ،و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.
- **الفرضية الثالثة:**

تنص الفرضية الثالثة على أنه يمكن اعتبار أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية بشكل يزيد و يؤكد شفافية و مصداقية المعلومات لتلبية رغبات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من داخل المؤسسة أو من خارجها.

و لاختبار صحة هذه الفرضية تم وضع مجموعة من الأسئلة في استبيان الدراسة و التي تضمنتها الفقرات من (29 الى 57) التي تتعلق بالمحور الثاني (فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية و مختلف المتغيرات الدولية).

و قد تم استخدام اختبار الاشارة لمعرفة ما إذا كان متوسط(وسيط) درجة الإجابة يساوي قيمة معينة و ذلك في حالة البيانات الترتيبية أو البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي، و في هذه الحالة يتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية (H0)**:متوسط درجة الإجابة يساوي (3) و هي درجة الحياد حسب مقياس ليكرت المستخدم.

- **الفرضية البديلة(H1)**:متوسط درجة الإجابة لا يساوي (3)،حيث إذا كانت (Sig(P-value أكبر من مستوى الدلالة (α =0.05)(حسب نتائج برنامج (SPSS) فانه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ،و يكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة حول الظاهرة موضوع الدراسة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (3)،أما إذا كانت (Sig(P-value أقل من مستوى الدلالة (α =0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن متوسط آراء أفراد العينة يختلف جوهريا عن درجة الحياد،و في هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الحياد،و ذلك من خلال قيمة الإختبار ،فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الحياد و العكس صحيح.

ويندرج ضمن هذه الفرضية مجموعة الفرضيات الفرعية و التي سوف يتم اختبار كل واحدة منها على حدى:

- **الفرضية الفرعية الأولى**: تأثرت عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (29-41) للمجال الأول (ملاءمة الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية لعملية التدقيق) التابع للمحور الثاني، و قد تم استخدام اختبار الإشارة لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

$H0 : M=3 \longrightarrow P=1.5(50\%)$

$H1 : M\neq3 \longrightarrow P\neq1.5(50\%)$

- الفرضية الصفرية(H0): و تعني أن متوسط إجابات أفراد العينة لا يختلف عن درجة الحياد(3) عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).
- الفرضية البديلة(H1):و تعني أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف عن درجة الحياد(3) عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

الجدول رقم(4-22):يوضح النسب المئوية و المتوسط الحسابي و النسبي ،المتعلقة بردود المهنيين حول مدى تأثر عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

	الفقرة	النسب المئوية					المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ساهم في تسهيل تنفيذ مهمة التدقيق	38.5	53.1	6.3	2.1	00	4.2813	71
2	تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى الى زيادة الطلب على العمل الذي يقوم به المدقق	24	56.3	11.5	8.3	00	3.9583	66
3	المرسوم التنفيذي(91-08) في اطار الاصلاحات التي شهدتها الجزائر لا يتماشى مع تحقيق متطلبات المعايير المالية و المحاسبية الدولية	15.6	29.2	44.8	10.4	00	3.5	58
4	اصلاح النظام المحاسبي في الجزائر تطلب ضرورة اصلاح القانون المنظم	31.3	49	10.4	9.4	00	4.0208	67

	لمهنة التدقيق.							
5	القانون (10-01)كفيل باصلاح مهنة التدقيق.	8.3	32.3	39.6	19.8		3.2917	55
6	القانون (10-01) غير الكثير من الامور في مهنة التدقيق	5.2	52.1	32.3	9.4	1	3.51.4	59
7	القانون(10-01)يتلاءم مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	8.3	47.9	34.4	9.4	00	3.5521	59
8	القانون (10-01) يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية الى حد كبير.	4.2	17.7	40.6	34.4	3.1	2.8542	48
9	اعطى القانون (10-01) لمهنة التدقيق بعد دولي	6.3	33.3	29.2	31.3	00	3.1458	52
10	ممارسة مهنة التدقيق طبقا للقانون (10-01) ساهم في تحسين جودة خدمات المهنة .	11.5	33.3	17.7	34.4	3.1	3.1563	53
11	استحداث مجموعة من التقارير بالإضافة إلى التقرير المتعلق بانتظامية و صدق الحسابات سيزيد من فعالية التدقيق.	19.8	49	21.9	9.4	00	3.7917	63
12	القانون(10-01)يزود	16.7	32.3	34.4	15.6	1	3.4792	58

	مستخدمي المعلومات المالية بتقرير مفصل يساعدهم على اتخاذ قرارات أحسن.							
13	تتوافق معايير اعداد التقرير في ظل القانون (10-01) مع المعايير الدولية.	6.3	20.8	47.9	21.9	3.1	3.0521	51
	المجال الاول	15.07	38.94	28.53	16.6	0.86	3.5072	58

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-22) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (01)(تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ساهمت في تسهيل تنفيذ مهمة التدقيق) هو (4.2813) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (71%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ساهمت في تسهيل تنفيذ مهمة التدقيق بدرجة موافق و موافق بشدة، و يرجع السبب في ذلك أن هذه المعايير تسمح بإعداد و عرض معلومات مالية مفصلة ، منظمة ، شاملة و مفهومة أي بشكل يساعد المدقق التأكد من مصداقيتها،
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (02)(تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى إلى زيادة الطلب على العمل الذي يقوم به المدقق) هو (3.9583) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (66%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى إلى زيادة الطلب على العمل الذي يقوم به المدقق بدرجة موافق ، فعلى الرغم من دور المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية إلا أن الأمر لم ينقص من أهمية التدقيق بل زاد من أهميته ،و أكبر دليل على ذلك نجده في القانون المنظم للنظام المحاسبي المالي حيث تم الربط في بعض مواده ما بين المحاسبة المالية و التدقيق كما جاء في مضمونه أن المحاسبة المالية تسهل و تساعد على الرقابة.

- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (03)(المرسوم التنفيذي (91-08) في إطار الإصلاحات التي شهدتها الجزائر لا يتماشى مع تحقيق متطلبات المعايير المالية و المحاسبية الدولية) هو (3.5) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (58%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن المرسوم التنفيذي (91-08) في إطار الإصلاحات التي شهدتها الجزائر لا يتماشى مع تحقيق متطلبات المعايير المالية و المحاسبية الدولية بدرجة محايد و موافق ، فالمدققين أكدوا حجم الاختلالات و الصراعات و التناقضات التي شهدتها عملية التدقيق في ظل القانون (91-08) ،حيث أن أغلبيتهم أكدوا على أن طابع هذا القانون إداري فقط ،و انه كان لابد من إصلاحه حتى في ظل المخطط الوطني المحاسبي وقبل الاصلاح المحاسبي الذي يقتضي تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية لأنه فعلا لا يلائم و لا يتوافق مع التطورات الحاصلة في المنظومة المحاسبية.
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (04)(إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر تطلب ضرورة إصلاح القانون المنظم لمهنة التدقيق)هو (4.0208) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (67%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر تطلب ضرورة إصلاح القانون المنظم لمهنة التدقيق بدرجة موافق، و ذلك أن رغم المشاكل و الفوضى التي عرفها التدقيق في ظل القانون السابق إلا أن إصلاح المهنة و الارتقاء بها كان نتيجة مستقبلية للإصلاح المحاسبي و هذا كله من أجل تحقيق الإحترافية و الاستقلالية التامة للمهنتين، و من أجل الارتقاء بهما و هذا في إطار الإصلاح المالي.
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (05)(القانون (10-01) كفيل باصلاح مهنة التدقيق) هو (3.2917) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (55%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن القانون (10-01)كفيل بإصلاح مهنة التدقيق بدرجة محايد و موافق ،و ذلك لان لحد الآن الإصلاحات الخاصة بالتدقيق في الجزائر مهمة و من شأنها تحسين ممارسة المهنة رغم أنها و لحد الآن لم تكتمل ،و قد تم التلميح في هذا القانون على أنه سوف يتم إصدار مجموعة من المعايير(NAA) التي تتلاءم مع بيئتنا الإقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية من خلال مرسوم و الذي ينتظر صدوره سنة 2016. غير أن الجميع يؤيد المستجدات التي جاء بها القانون (10-01) و يرى أن من شأنها رفع و تحسين مستوى الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر.

- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (06)(القانون (10-01) غير الكثير من الأمور في مهنة التدقيق) هو (3.51.4) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (59%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن القانون(10-01) غير الكثير من الأمور في مهنة التدقيق بدرجة موافق، و ذلك نتيجة الثغرات و النقائص التي تضمنها القانون القديم و بغية تفعيل ممارسة التدقيق في الجزائر فقد عرف القانون الجديد العديد من التغييرات و أهم ما ركز عليه المستجوبين هو خلق هئيات مستحدثة للتكوين و منح الإعتماد و مراقبة النوعية و ذلك بإشراف من وزير المالية و هذا ما اعتبره المدققون أهم تغيير إيجابي من شأنه الرفع من مستوى أداء المهنة.
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (07)(3.5521) هو (القانون (10-01) يتلاءم مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (59%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن القانون (10-01) يتلاءم مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية بدرجة موافق ،و ذلك أنه لحد الآن لم يجدوا إشكال أو أيه مشاكل في تدقيق القوائم المالية المبنية على المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،فهم يعتبرون أن هذا القانون يتكامل مع هذه المعايير التي تبناها النظام المحاسبي المالي لحد الآن.
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (08)(القانون(10-01) يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية الى حد كبير) هو (2.8542) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (48%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن القانون (10-01) يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية إلى حد كبير بدرجة محايد و غير موافق، و ذلك لان اولا الإصلاحات لم تكتمل و ثانيا هناك بعض المشاكل في تدقيق بعض العمليات و أهمها نشاطات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و لذلك لابد على هذا القانون أن يأخذ بعين الإعتبار معايير التدقيق الدولية بما يتوافق بالطبع مع البيئة الجزائرية من أجل اكتمال عملية الاصلاح.
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (09)(أعطى القانون (10-01) لمهنة التدقيق بعد دولي) هو (3.1458) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (52%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن القانون (10-01) أعطى لمهنة التدقيق بعد دولي بدرجة محايد ،و ذلك لأنه و لحد الآن كما ذكرنا سابقا و رغم عدم اكتمال الإصلاحات إلا انه لا يوجد إشكال في تطبيق هذا القانون من قبل الشركات الأجنبية و المتعددة الجنسيات .

- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (10) (ممارسة مهنة التدقيق طبقا للقانون (10-01)ساهم في تحسين جودة خدمات المهنة) هو (3.1563)(من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (53%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن ممارسة مهنة التدقيق طبقا للقانون (10-01) ساهم في تحسين جودة خدمات المهنة بدرجة محايد و موافق و ذلك لان الكل ينتظر تحقق ذلك بعد إصدار المعايير التي تكلمنا عنها سابقا و موافق على ما جاء به القانون الجديد و لحد الآن و خصوصا مقارنة بسابقه ،هم يعتبرون أن من شأنه تحسن مستوى أداء و جودة التدقيق.
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (11)(استحداث مجموعة من التقارير بالإضافة إلى التقرير المتعلق بانتظامية و صدق الحسابات سيزيد من فعالية التدقيق) هو (3.7917) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (63%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن استحداث مجموعة من التقارير بالإضافة إلى التقرير المتعلق بانتظامية و صدق الحسابات سيزيد من فعالية التدقيق بدرجة موافق و موافق بشدة ،و اعتبرها المهنيون أنها من أهم العناصر الايجابية التي جاء بها إصلاح نظام التدقيق، كون أن هذه التقارير الجزئية تخدم مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية و تجيب عن كافة احتياجاتهم و بثقة تامة كونها تمس و تشير إلى كافة النقاط المهمة و بشكل مفصل.
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (12)(القانون (10-01) يزود مستخدمي المعلومات المالية بتقرير مفصل يساعدهم على اتخاذ قرارات أحسن) هو (3.4792) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (58%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن القانون (10-01) يزود مستخدمي المعلومات المالية بتقرير مفصل يساعدهم على اتخاذ قرارات أحسن بدرجة موافق و ذلك لان هذا التقرير المفصل سيمكن المستخدمين التأكد من مصداقية المعلومات المتأتية بالقوائم المالية بشكل يدعم و يوجه قراراتهم الحالية و المستقبلية بما يتوافق و احتياجاتهم المختلفة .كون هذه التقارير دعمت عنصر الشفافية كونها تقدم تقرير شامل ،جامع،مانع و جازم حول القوائم المالية المعدة وفق المعايير المالية و المحاسبية الدولية.
- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (13)(تتوافق معايير إعداد التقرير في ظل القانون (10-01) مع المعايير الدولية) هو (3.0521) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (51%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن معايير اعداد التقرير في ظل القانون (10-01) تتوافق مع المعايير الدولية بدرجة محايد و ذلك لأنهم يرون أن شكل و مضمون التقرير الحالي يختلف نوعا ما عن المعايير الدولية و لكن ليس بصفة كبيرة.

- يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحاسبي للمجال الأول(ملاءمة الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية لعملية التدقيق) هو (3.5072) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (58%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها تأثرت بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية بدرجة موافق ،و ذلك نتيجة إصلاح قانون التدقيق بما يتوافق و النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية، و على هذا الأساس وجدنا أن هذا القانون غير العديد من الأمور و لا يزال في إطار التغيير و هذا كله من أجل الارتقاء بالمهنتين بما يضمن الشفافية و المصداقية و بما يتوافق و متطلبات العولمة الإقتصادية.

إلا انه و لتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار الإشارة،لمعرفة إذا ما كان فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات فقرات المجال الأول و المتوسط الحسابي الفرضي و ذلك من خلال الجدول رقم (4-23).

الجدول رقم (4-23) يوضح نتائج اختبار الإشارة ،لمعرفة مدى تأثر عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

	الفقرة	القيمة الإحتمالية(Sig)	درجة الموافقة
1	تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ساهم في تسهيل تنفيذ مهمة التدقيق	0.000	موافق
2	تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى الى زيادة الطلب على العمل الذي يقوم به المدقق	0.000	موافق
3	المرسوم التنفيذي (91-08) في اطار الاصلاحات التي شهدتها الجزائر لا يتماشى مع تحقيق متطلبات المعايير المالية و المحاسبية الدولية	0.358	محايد
4	اصلاح النظام المحاسبي في الجزائر تطلب ضرورة اصلاح القانون المنظم لمهنة التدقيق.	0.000	موافق
5	القانون(10-01)كفيل باصلاح مهنة التدقيق.	0.083	محايد
6	القانون(10-01) غير الكثير من الامور في مهنة التدقيق	0.185	موافق
7	القانون(10-01) يتلاءم مع المعايير المالية و المحاسبية	0.000	موافق

	الدولية.		
8	القانون(10-01) يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية الى حد كبير.	0.052	محايد
9	اعطى القانون (10-01) لمهنة التدقيق بعد دولي	0.358	محايد
10	ممارسة مهنة التدقيق طبقا للقانون (10-01)ساهم في تحسين جودة خدمات المهنة .	0.358	محايد
11	استحداث مجموعة من التقارير بالإضافة الى التقرير المتعلق بانتظامية و صدق الحسابات سيزيد من فعالية التدقيق.	0.000	موافق
12	القانون (10-01) يزود مستخدمي المعلومات المالية بتقرير مفصل يساعدهم على اتخاذ قرارات أحسن.	0.919	محايد
13	تتوافق معايير اعداد التقرير في ظل القانون(10-01) مع المعايير الدولية.	0.000	موافق
	المجال الأول	0.000	موافق

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-23) يمكننا استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (4-23) نتائج اختبار الإشارة لمعرفة إذا ما كانت متوسط درجة إجابة أفراد العينة تختلف عن درجة الحياد (3) أم لا، ،و لقد تبين أن متوسط فقرات المجال الأول (ملاءمة الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية لعملية التدقيق) تساوي (3.5072) و التي تعني موافق،في حين كانت بعض الفقرات تشير الى الدرجة محايد و السبب في ذلك يرجع الى أمرين يتعلق الاول بمعدي القوائم المالية كون أن أغلبيتهم ليس لديهم دراية بالتدقيق، و الثاني يرجع الى عدم اكتمال الاصلاحات الخاصة بعملية التدقيق في انتظار اصدار المعايير ،و رغم هذا فقد كانت القيمة الإحتمالية (Sig) للمجال الاول (0.000) و هي بذلك دالة إحصائيا كونها أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة للمجال الأول ،تختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=3)،و بما أن قاعدة القرار تشير الى رفض الفرضية الصفرية(H0) و قبول الفرضية البديلة(H1)،تكون نتيجة اختبار هذه

الفرضية قبول الفرضية البديلة(H1) التي تدل على أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف جوهريا عن درجة الحياد (3)،و بما أن إشارة الإختبار موجبة فإن هذا يدل على أن هناك موافقة من قبل المهنيين على أن عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها تأثرت بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

و هذا ما يعني أنه و حسب النتائج رغم أن الإصلاحات التي عرفتها عملية التدقيق لم تكمل ،الا و أن لحد الان فان جل المهنيين و خاصة المدققين يعترفون بأن القانون الجديد غير العديد من الأمور و هذا كله مت أجل الارتقاء و رفع مستوى أداء المهنة و بما يتوافق و متطلبات المرجع المحاسبي الجديد و القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

- **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى**:حسب نتائج اختبار الإشارة للمجال الأول تبين أن المهنيين موافقون على أن عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها تغيرت بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية،مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية(H0) و نقبل الفرضية البديلة(H1) : تأثرت عملية التدقيق و معاييرها و نماذج تقاريرها بالشكل الملائم مع الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

– الفرضية الفرعية الثانية: يوجد تأثير ايجابي لاستخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (42-48)للمجال الثاني التابع للمحور الثاني (انعكاسات استخدام القيمة العادلة على عملية التدقيق)،و قد تم استخدام اختبار الاشارة لاختبار صحة هذه الفرضية كالاتي:

$$H0 : M=3 \longrightarrow P=1.5(50\%)$$

$$H1 : M\neq 3 \longrightarrow P\neq 1.5(50\%)$$

- الفرضية الصفرية(H0):و تعني أن متوسط إجابات أفراد العينة لا يختلف عن درجة الحياد(3) عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)،
- الفرضية البديلة(H1):و تعني أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف عن درجة الحياد (3) عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

الجدول رقم(4-24):يوضح النسب المئوية و المتوسط الحسابي و النسبي بردود المهنيين حول التأثير ايجابي لاستخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق.

	الفقرة	النسب المئوية					المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	شكل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية تحدي امام مدققي الحسابات لافتقارهم للمعرفة الفنية حول قياس القيمة العادلة	16.7	30.2	8.3	34.4	10.4	3.0833	51
2	يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها أكثر تعقيدا من قياس التكلفة التاريخية	22.9	37.5	12.5	24	3.1	3.5313	59
3	يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها مهمة تستغرق وقتا طويلا.	20.8	35.4	13.5	12.5	17.7	3.2917	55
4	يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان قياسات القيمة العادلة تختلف عبر مختلف الصناعات.	19.8	37.5	21.9	6.3	14.6	3.4167	57

5	يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لادراكهم ان الاصول والخصوم يتم تقييمها باستخدام افتراضات الادارة والنماذج الرياضية.	12.5	32.3	24	31.3	00	3.2604	54
6	يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان معظم الاصول والخصوم ذات الصلة لا يتم تداولها في الأسواق النشطة	31.3	43.8	8.3	16.7	00	3.8958	65
7	يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان الفرص المتاحة لهم لاكتساب المعرفة حول قياس القيمة العادلة محدودة	18.8	42.7	25	13.5	00	3.6667	61
	المجال الثاني	20.4	37.05	16.21	19.81	6.54	3.4494	57

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

- يبين الجدول رقم (4-24) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (01)(شكل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية تحدي امام مدققي الحسابات لافتقارهم للمعرفة الفنية حول قياس القيمة العادلة) هو (3.0833) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (51%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن تطبيق المعايير المالية والمحاسبية قد شكل تحدي امام مراقبي الحسابات لافتقارهم للمعرفة الفنية حول قياس القيمة العادلة بدرجة محايد و غير موافق ،و ذلك لان الأغلبية أكدوا أن الجزائر تمكنت من فتح و توفير فرص التكوين المتعلقة

بالنظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية للمهنيين سواء تعلق الأمر بمعدي القوائم المالية أو مدققي الحسابات، و قد استعانت في أغلبيتها على الأجانب مما جعلها تتحمل تكاليف باهضة لإنجاح و تفعيل التكوين في هذا المجال،و لذلك فقد أرجع المهنيين مشكل اكتساب المعرفة الفنية الى درجة الاستفادة من تلك التكوينات ،هذا بالإضافة إلى شيوع استعمال التكلفة التاريخية الأمر الذي جعلهم ينكرون تقبل بديل القياس الجديد الذي يقوم على مبدأ القيمة العادلة.

- يبين الجدول رقم (4-24) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (02)(يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها أكثر تعقيدا من قياس التكلفة التاريخية) هو (3.5313) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (59%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن تدقيق القيمة العادلة شكل تحدي أمام مدققي الحسابات كونها أكثر تعقيدا من قياس التكلفة التاريخية بدرجة موافق و موافق بشدة، و ذلك لان الكل يعلم أن مبادئ تحديد القيمة العادلة معقدة كثيرا مقارنة بالتكلفة التاريخية،كون أن التكلفة التاريخية هي قيمة حيازة الأصل و تبقى ثابتة حتى نهاية عمره الانتاجي،أما تحديد القيمة العادلة فيتطلب توفر مجموع من العوامل و التقنيات لان هذه القيمة يتم إما أخذها من السوق فقط اذا كان السوق نشط و متخصص و يتوفر على كافة شروط المنافسة الحرة، و إذا أرنا ذلك فانه يتحقق فقط بالنسبة للمنتوجات المسعرة على المستوى الدولي ،و في حالة غياب هذه الشروط فان هذه القيمة العادلة يتم تحديدها من الناحية النظرية بالاعتماد على خبير مختص في عملية التقييم المالي يستعمل مجموعة من الطرق و التقنيات كما أن هذه القيمة العادلة تتجدد سنويا و ينتج عنه ما يعرف بفرق إعادة التقييم و هذا ما جعلها أكثر تعقيدا من التكلفة التاريخية.
- يبين الجدول رقم (4-24) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (03)(يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها مهمة تستغرق وقتا طويلا) هو (3.2917) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (55%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن تدقيق القيمة العادلة يشكل تحدي أمام مدققي الحسابات كونها مهمة تستغرق وقتا طويلا بدرجة محايد و موافق ، و ذلك لان مدقق الحسابات مجبر على التأكد من صحة الطرق و الاجراءات التي تم اتباعها في تحديد القيمة العادلة و مدى ملاءمتها ،هذا ما يجعله يستغرق وقتا طويلا مقارنة بتدقيق التكلفة التاريخية.
- يبين الجدول رقم (4-24) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (04)(يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم أن قياسات القيمة العادلة تختلف عبر مختلف الصناعات) هو (3.4167) (من

الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (57%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن مدققي الحسابات يواجهون تحدي في تدقيق القيمة العادلة بسبب أن قياسات القيمة العادلة تختلف عبر مختلف الصناعات أي بدرجة موافق ، و ذلك لان الطرق و الإجراءات الخاصة بقياس القيمة العادية تختلف من حالة إلى أخرى حتى مثلا في تقييم الأصول سواء كانت مادية أو معنوية أو مالية فكل أصل يتم تقييمه بشكل مفصل و منفصل و وفق طرق خاصة به و تختلف هذه الطرق باختلاف الصناعات بالطبع.

- يبين الجدول رقم (4-24) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (05)(يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان الأصول والخصوم يتم تقييمها باستخدام افتراضات الإدارة والنماذج الرياضية) هو (3.2604) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (54%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن تدقيق القيمة العادلة يجعل المدقق يواجه تحديات و ذلك بسبب تقييم الأصول و الخصوم باستخدام افتراضات الإدارة والنماذج الرياضية بدرجة موافق و محايد ،و ذلك لان مختلف الطرق الخاصة بتحديد القيمة العادلة هي عبارة عن صيغ رياضية تتطلب مجموعة من المعطيات كمعدل التحيين مثلا و مؤشر السعر كما تتطلب كذلك افتراضات و تنبؤات الخاصة بالتوقعات المستقبلية و التي يجب أن تحدد بطريقة علمية و رياضية.
- يبين الجدول رقم (4-24) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (06)(يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم أن معظم الأصول والخصوم ذات الصلة لا يتم تداولها في الأسواق النشطة) هو (3.8958) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (65%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن المدققين يواجهون تحدي في تدقيق الأصول و الخصوم بسبب عدم تداولها في الأسواق النشطة بدرجة موافق و موافق بشدة، و ذلك بسبب غياب أو نكد نقول انعدام الأسواق النشطة و المتخصصة في الجزائر سواء تعلق الأمر بالأصول المادية أو المالية و يرجع الأمر في ذلك إلى ضعف أداء المؤسسات سواء الإنتاجية أول المالية مما سبب انعدام وجود هذه الأسواق و التي تعتبر إلزامية لتحديد القيمة العادلة .
- يبين الجدول رقم (4-24) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (07)(يواجه مدققي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان الفرص المتاحة لهم لاكتساب المعرفة حول قياس القيمة العادلة محدودة) هو (3.6667) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (61%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن الفرص المتاحة لهم لاكتساب المعرفة حول قياس القيمة العادلة محدودة بدرجة موافق و موافق بشدة ،و ذلك لان الحكومة الجزائرية أعطت أهمية كبيرة للنظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية و المحاسبية

الدولية أهمية كبيرة عند تطبيقه و اهتمت بالتكوين في تلك الفترة ،الا و أن في الوقت الحالي نجد ان الفرص قد نقصت مقارنة بوقت سابق و لذلك لابد من الإهتمام بفتح تكوينات مستمرة في هذا المجال و تنظيم ملتقيات و تدريس مقاييس خاصة ببدائل القياس لرفع مستوى المعرفة في هذا المجال.

- يبين الجدول رقم (4-24) أن المتوسط الحاسبي للمجال الثاني (انعكاسات استخدام القيمة العادلة على عملية التدقيق) هو (3.4494) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (57%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن التحديات التي يواجهها المدقق في تدقيق القيمة العادلة هي بمثابة انعكاسات ايجابية لرفع مستوى أدائه بدرجة موافق و موافق بشدة ،و ذلك لان هذه التحديات تجعل المدقق يبذل عناية مهنية مركزة للتحقق من البيانات المالية المبنية على القيمة العادلة مما ينعكس ايجابيا على فعالية العمل الذي يقوم به من خلال النتائج المتوصل اليها.

إلا انه و لتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار الإشارة،لمعرفة إذا ما كان فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات فقرات المجال الأول و المتوسط الحسابي الفرضي و ذلك من خلال الجدول رقم (4-25).

الجدول رقم(4-25):يوضح نتائج اختبار الإشارة لمعرفة مدى تأثير استخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق.

	الفقرة	القيمة الإحتمالية (Sig)	درجة الموافقة
1	شكل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية تحدي امام مراقبي الحسابات لافتقارهم للمعرفة الفنية حول قياس القيمة العادلة	0.610	محايد
2	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها أكثر تعقيدا من قياس التكلفة التاريخية	0.052	محايد
3	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها مهمة تستغرق وقتا طويلا.	0.262	محايد
4	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان قياسات القيمة العادلة تختلف عبر مختلف الصناعات.	0.185	محايد
5	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة	0.358	محايد

	لادراكهم ان الاصول والخصوم يتم تقييمها باستخدام افتراضات الادارة والنماذج الرياضية.		
6	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان معظم الاصول والخصوم ذات الصلة لا يتم تداولها في الأسواق النشطة	0.000	موافق
7	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم ان الفرص المتاحة لهم لاكتساب المعرفة حول قياس القيمة العادلة محدودة	0.032	موافق
	المجال الثاني	0.000	موافق

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-25) يمكننا استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (4-25) نتائج اختبار الإشارة لمعرفة إذا ما كانت متوسط درجة إجابة أفراد العينة تختلف عن درجة الحياد (3) أم لا، و لقد تبين أن متوسط فقرات المجال الأول (انعكاسات استخدام القيمة العادلة على عملية التدقيق) تساوي (3.4494) و التي تعني موافق،في حين كانت بعض الفقرات تشير إلى الدرجة محايد و السبب في ذلك يرجع إلى أمرين يتعلق الأول بمعدي القوائم المالية كون أن أغلبيتهم ليس لديهم دراية بمتطلبات تطبيق القيمة العادلة و كذلك بالتدقيق ، و الثاني يرجع إلى أن أغلبية المدققون لم يحصل لهم شرف تدقيق القيمة العادلة لعدم تطبيقها من قبل المؤسسات في الجزائر ،و رغم هذا فقد كانت القيمة الإحتمالية (Sig) للمجال الثاني (0.000) و هي بذلك دالة إحصائيا كونها أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة للمجال الأول ،تختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=3)،و بما أن قاعدة القرار تشير الى رفض الفرضية الصفرية(H0) و قبول الفرضية البديلة(H1)،تكون نتيجة اختبار هذه الفرضية قبول الفرضية البديلة(H1) التي تدل على أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف جوهريا عن درجة الحياد (3)،و بما أن إشارة الإختبار موجبة فإن هذا يدل على أن هناك موافقة من قبل المهنيين على أنه يوجد تأثير ايجابي لاستخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق .

و هذا ما يعني أنه و حسب النتائج أن تدقيق القوائم المالية التي يكون أساس التقييم فيها مبني على القيمة العادلة تجعل المدقق يواجة تحديات كبيرة و هذه التحديات قد تكون جزئية كنقص الخبرة نتيجة قلة التكوين المستمر و بذل المزيد من الجهد و الوقت، كما قد تكون كلية أي ترتبط بالاقتصاد الكلي كغياب الأسواق النشطة و المتخصصة و غياب الخبراء المختصين في عملية التقييم هذا ما يجعله يبذل جهد أكبر ،و كذلك حتى إن كانت هذه الشروط متوفرة فان مسؤولية و واجب المدقق في تدقيق القيمة العادلة يزيد عن تدقيق التكلفة التاريخية من خلال التأكد من كافة الإجراءات المتبعة في الوصول إلى القيمة العادلة، و هذا ما ينعكس ايجابيا على النتائج التي قد يتوصل إليها و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثانية.

- نتيجة اختبار الفرضية الفرعية االثانية:حسب نتائج اختبار الإشارة للمجال الثاني تبين لنا أن هناك موافقة من قبل المهنيين على أنه يوجد تأثير ايجابي لاستخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق . ،مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية(H0) و نقبل الفرضية البديلة(H1) : يوجد تأثير ايجابي لاستخدام معايير القياس والتقييم المحاسبي وفق القيمة العادلة المستوحات من المعايير المالية والمحاسبية الدولية على عملية التدقيق،و هذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد تأثير ايجابي للتطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الأنظمة المحاسبية و أنظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (49-57)للمجال الثالث(تأثر عملية التدقيق بالتطورات التكنولوجية الحديثة) ،و قد تم استخدام اختبار الإشارة لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

$H0 : M=3 \longrightarrow P=1.5(50\%)$

$H1 : M\neq3 \longrightarrow P\neq1.5(50\%)$

- الفرضية الصفرية(H0):و تعني أن متوسط إجابات أفراد العينة لا يختلف عن درجة الحياد(3) عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).
- الفرضية البديلة(H1):و تعني أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف عن درجة الحياد (3) عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

الجدول رقم(4-26):يوضح النسب المئوية و المتوسط الحسابي و النسبي بردود المهنيين حول مدى تأثير التطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الأنظمة المحاسبية و أنظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا.

	الفقرة	النسب المئوية					المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	تتلاءم المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.	28.1	30.2	35.4	6.3	00	3.8021	63
2	تتلاءم معايير التدقيق الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.	28.1	30.2	35.4	6.3	00	3.8021	63
3	تم ربط النظام المحاسبي المالي مع عناصر تكنولوجيا المعلومات من خلال مجموعة من الضوابط لتحسين جودة المعلومات و تقليص التكاليف.	17.7	41.7	18.8	16.7	5.2	3.5	58
4	يتلاءم القانون(10-01)مع المتغيرات الحاصلة في بيئة تكنولوجيا المعلومات.	9.4	27.1	30.2	32.3	1	3.1146	52

5	يختلف التدقيق العادي عن التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات.	10.4	50	18.8	18.8	2.1	3.4792	58
6	استخدام برامج التدقيق الجاهزة تسهل عمل المدقق و تساهم في تقليل الوقت و الجهد.	46.9	35.4	16.7	1	00	4.2813	71
7	اهم الصعوبات التي تواجه المدقق في مجال مهامه هي نقص الخبرة في مجال الحاسوب و البرمجيات .	24	18.8	10.4	33.3	13.5	3.0625	51
8	لابد ان يكون للمدقق تاهيل علمي و عملي يتلاءم و التطورات التكنولوجية الحديثة.	36.5	50	7.3	1	5.2	4.1146	69
9	ساهمت عناصر تكنولوجيا المعلومات في تفعيل ممارسة مهنة التدقيق و دعم رأي المدقق.	25	55.2	15.6	2.1	2.1	3.9896	66
	المجال الثالث	25.12	37.62	20.95	13.08	3.23	3.6829	61

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (01) (تتلاءم المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.) هو (3.8021) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (63%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن تتلاءم المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع التغيرات

الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات الى حد كبير بدرجة موافق و موافق بشدة و ذلك لان الكل يرى أن هذه المعايير متطورة بشكل يتلاءم مع التقنيات التكنولوجية الحديثة.

- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (02)(تتلاءم معايير التدقيق الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات) هو (3.8021) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (63%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن معايير التدقيق الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات بدرجة موافق و موافق بشدة ،و ذلك لان كذلك الكل يجمع أن هذه المعايير متطورة بشكل يتلاءم مع التطورات التكنولوجية الحديثة.
- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (03)(تم ربط النظام المحاسبي المالي مع عناصر تكنولوجيا المعلومات من خلال مجموعة من الضوابط لتحسين جودة المعلومات و تقليص التكاليف) هو (3.5) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (58%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن النظام المحاسبي المالي تم ربطه مع عناصر تكنولوجيا المعلومات من خلال مجموعة من الضوابط لتحسين جودة المعلومات و تقليص التكاليف بدرجة موافق و ذلك من خلال الإشارة الى المرسوم الذي ينظم كيفية مسك المحاسبة من خلال الإعلام الآلي و هي إلزامية لكافة المؤسسات مهما كان حجمها و طبيعتها القانونية.
- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (04)(يتلاءم القانون 10-01 مع المتغيرات الحاصلة في بيئة تكنولوجيا المعلومات) هو (3.1146) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (52%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن القانون 10-01 يتلاءم مع المتغيرات الحاصلة في بيئة تكنولوجيا المعلومات بدرجة محايد و موافق و ذلك لان هذا القانون تطرق من جهة إلى تدقيق البيانات الالكترونية و لكن لم يتطرق إلى استعمال البرامج الالكترونية الجاهزة في عملية التدقيق و لهذا كانت نسبة الحياد مرتفعة في انتظار اكتمال الإصلاحات.
- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (05)(يختلف التدقيق العادي عن التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات) هو (3.4792) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (58%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن التدقيق العادي يختلف عن التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات بدرجة موافق و موافق بشدة و ذلك سواء تعلق الأمر بالتدقيق من خلال الحاسوب أو التدقيق باستخدام الحاسوب أو التدقيق حول الحاسوب فان الأمر يختلف تماما عن التدقيق اليدوي.

- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (06)(استخدام برامج التدقيق الجاهزة تسهل عمل المدقق و تساهم في تقليل الوقت و الجهد.) هو (4.2813) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (71%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن استخدام برامج التدقيق الجاهزة تسهل عمل المدقق و تساهم في تقليل الوقت و الجهد بدرجة موافق و موافق بشدة و ذلك لما تتميز به هذه البرامج المتخصصة من تكنولوجيا عالية تساعد المدقق في عدم تضييع الوقت و الجهد.
- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (07)(اهم الصعوبات التي تواجه المدقق في مجال مهامه هي نقص الخبرة في مجال الحاسوب و البرمجيات) هو (3.0625) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (51%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن المدققين تواجههم صعوبات في تنفيذ مهامهم نتيجة نقص الخبرة في مجال الحاسوب و البرمجيات بدرجة محايد و ذلك لان أغلبية المدققين أكدوا لنا أنهم أجروا تكوينات في مجال الحاسبوب و البرمجة من أجل التحكم أكثر.
- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (08)(لابد ان يكون للمدقق تاهيل علمي و عملي يتلاءم و التطورات التكنولوجية الحديثة) هو (4.1146) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (69%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن لابد ان يكون للمدقق تاهيل علمي و عملي يتلاءم و التطورات التكنولوجية الحديثة بدرجة موافق و موافق بشدة ،و ذلك لان التحكم أكثر في التكنولوجيات الحديثة يجعل المدقق يرفع من مستوى الأداء في مهمته و التوصل الى نتائج أفضل، إضافة الى تجنب المخاطر و التي نراها تتعدد سواء في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات أو في حالة استخدام البرامج الجاهزة لعملية التدقيق و التي من شأنها التأثير على فعالية التدقيق.
- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للفقرة (09)(ساهمت عناصر تكنولوجيا المعلومات في تفعيل ممارسة مهنة التدقيق و دعم رأي المدقق) هو (3.9896) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (66%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن عناصر تكنولوجيا المعلومات قد ساهمت في تفعيل ممارسة مهنة التدقيق و دعم رأي المدقق بدرجة موافق و موافق بشدة ،و ذلك نظرا للمزايا المتعددة التي توفرها التكنولوجيا الحديثة بشكل يساعد و يمكن المدقق على أداء مهامه بشكل موسع و أفضل ،إضافة إلى طبيعة الأدلة الإلكترونية الواسعة و التي تدعم رأيه بالإضافة كذلك إلى إمكانية عرض نتائج التقرير الكترونيا.

- يبين الجدول رقم (4-26) أن المتوسط الحاسبي للمجال الثالث (تأثر عملية التدقيق بالتطورات التكنولوجية الحديثة) هو (3.6829) (من الدرجة الكلية 5)،أي بمتوسط نسبي يقدر ب (61%)،أي أن غالبية المهنيين متفقون على أن تطورات تكنولوجيا المعلومات قد أثرت ايجابيا على مهنة التدقيق و المدققين بدرجة موافق و موافق بشدة و ذلك نظرا لقدرة اعتماد المدققين على تنفيذ عملية التدقيق من خلال الاعتماد على برامج متخصصة في التدقيق، تمكنهم من الوصول الى نتائج أفضل لكن لابد من الأخذ بعين الإعتبار المخاطر المتعددة الناجمة عن هذه التكنولوجيات الحديثة و التي من شأنها التأثير على نتائج التدقق.
- إلا انه و لتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار الإشارة،لمعرفة إذا ما كان فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات فقرات المجال الأول و المتوسط الحسابي الفرضي و ذلك من خلال الجدول رقم (**4-27**)

الجدول رقم(4-27) :يوضح نتائج اختبار الإشارة لمعرفة مدى مدى تأثير التطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الانظمة المحاسبية و انظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا.

	الفقرة	القيمة الإحتمالية (Sig)	درجة الموافقة
1	تتلاءم المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.	0.019	موافق
2	تتلاءم معايير التدقيق الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.	0.126	محايد
3	تم ربط النظام المحاسبي المالي مع عناصر تكنولوجيا المعلومات من خلال مجموعة من الضوابط لتحسين جودة المعلومات و تقليص التكاليف.	0.083	محايد
4	يتلاءم القانون(10-01)مع المتغيرات الحاصلة في بيئة تكنولوجيا المعلومات.	0.011	موافق
5	يختلف التدقيق العادي عن التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات.	0.052	محايد
6	استخدام برامج التدقيق الجاهزة تسهل عمل المدقق و تساهم في	0.000	موافق بشدة

	تقليل الوقت و الجهد.		
7	اهم الصعوبات التي تواجه المدقق في مجال مهامه هي نقص الخبرة في مجال الحاسوب و البرمجيات .	0.185	محايد
8	لابد ان يكون للمدقق تاهيل علمي و عملي يتلاءم و التطورات التكنولوجية الحديثة.	0.000	موافق
9	ساهمت عناصر تكنولوجيا المعلومات في تفعيل ممارسة مهنة التدقيق و دعم رأي المدقق.	0.000	موافق
	المجال الثالث	0.000	موافق

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-27) يمكننا استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (4-27) نتائج اختبار الإشارة لمعرفة إذا ما كانت متوسط درجة إجابة أفراد العينة تختلف عن درجة الحياد (3) أم لا، و لقد تبين أن متوسط فقرات المجال الثالث (تأثر عملية التدقيق بالتطورات التكنولوجية الحديثة) تساوي (3.6829) و التي تعني موافق،في حين كانت بعض الفقرات تشير إلى الدرجة محايد و السبب في ذلك يرجع لمعدي القوائم المالية كون أن أغلبيتهم ليس لديهم دراية بمدى استعمال التكنولوجيا لتفيذ عمليات التدقيق،و رغم هذا فقد كانت القيمة الإحتمالية (Sig) للمجال الثالث(0.000) و هي بذلك دالة إحصائيا كونها أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الإستجابة للمجال الثالث ،تختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=3)،و بما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية(H0) و قبول الفرضية البديلة(H1)،تكون نتيجة اختبار هذه الفرضية قبول الفرضية البديلة(H1) التي تدل على أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف جوهريا عن درجة الحياد (3)،و بما أن إشارة الإختبار موجبة فإن هذا يدل على أن هناك موافقة من قبل المهنيين على أنه يوجد تأثير ايجابي للتطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الأنظمة المحاسبية و أنظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا.

و هذا ما يعني أنه و حسب النتائج التي تحصلنا عليها أن اعتماد التكنولوجيا الحديثة سواء في معالجة البيانات المالية المالية أو في عملية التدقيق سهل عملية التدقيق من خلال تقليص الجهد و الوقت المبذول من جهة و ساهم في رفع و تحسين مستوى أداء المهنة من جهة أخرى ،نظرا لطبيعة النتائج التي يمكن الوصول اليها،الا ان هذا النوع من التدقيق يتطلب من المدقق أن تكون له تأهيل علمي و عملي في مجال الحاسوب و البرمجيات مع اتخاذ التدابير والتي من شأنها استبعاد كافة المخاطر الناجمة عن استعمال التكنولوجيات الحديثة و التي من شأنها التأثير على عمل المدقق.

- **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:**حسب نتائج اختبار الإشارة للمجال الثالث تبين لنا على أن هناك موافقة من قبل المهنيين على أنه يوجد تأثير ايجابي للتطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الأنظمة المحاسبية و أنظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا،مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية(H0) و نقبل الفرضية البديلة(H1):يوجد تأثير ايجابي للتطورات التكنولوجية الحديثة على عملية التدقيق في ظل ربط الأنظمة المحاسبية و أنظمة التدقيق الحديثة بعناصر هذه التكنولوجيا،و هذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة.
- تأسيسا على ما سبق و من خلال تحليل النتائج الإحصائية للفرضيات الفرعية الثلاث السابقة،يمكن القول بأن المهنيين الممارسين للمحاسبة و التدقيق متفقون على أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية بشكل يزيد و يؤكد شفافية و مصداقية المعلومات لتلبية رغبات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من داخل المؤسسة أو من خارجها ،حيث كان المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المحور الأول(3.5465) و القيمة الإحتمالية (Sig) تساوي (0.000) لذلك تعتبر فقرات المحور الثاني (فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية و مختلف المتغيرات الدولية.) دالة إحصائيا كونها أقل من مستوى الدلالة المعنوية ،مما يدل على أن درجة الإستجابة لجميع فقرات المحور الثاني يختلف جوهريا عن درجة الحياد و هي (M=3)،و بما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) ،و قبول الفرضية البديلة التي تنص على انه يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المتفقين و الغير المتفقين على أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية بشكل يزيد و يؤكد شفافية و مصداقية المعلومات لتلبية رغبات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من داخل المؤسسة أو من خارجها ، و بما أن إشارة الإختبار موجبة فإن هذا يدل على أن هناك موافقة من قبل المهنيينK و

بالتالي يمكننا تأكيد و قبول صحة الفرضية الثالثة و التي تنص على أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية بشكل يزيد و يؤكد شفافية و مصداقية المعلومات لتلبية رغبات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من داخل المؤسسة أو من خارجها.

و يعود سبب إجماع المهنيين سواء محليين أو أجانب على أن إصلاح نظام التدقيق من خلال القانون (10-01) ساهم في تفعيله بما يتوافق و احتياجات مستعملي المعلومات المالية ،و ذلك من خلال إحداث تغييرات جوهرية مقارنة بسابقه مع الأخذ بعين الإعتبار المتطلبات الدولية ، و هذا كله من أجل الارتقاء بمهنتي التدقيق و المحاسبة و تحويلهما إلى علم بدل من تقنية، و في انتظار زيادة فعاليته من خلال صدور المعايير و التي ستعطيه مزيدا من الارتقاء و التنظيم لان التدقيق في الجزائر كان يقتصر فقط على المراسيم و القوانين و التي أثبتت محدوديتها في رفع و تحسين مستوى أداء المهنة.

- **الفرضية الرابعة**:تنص هذه الفرضية على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات).

تم اختبار هذه الفرضية من خلال جميع فقرات المحور الثاني (29-57)(فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية و مختلف المتغيرات الدولية) و قد تم استخدام اختبار مان وتني لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

- **الفرضية الصفرية(H0)**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات)عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).
- **الفرضية البديلة(H1)**:**و** تعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات)،عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05).

– الجدول(4–28): يوضح نتائج اختبار مان وتني،لمعرفة مدى الاختلاف بين المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية :

	الفقرة	القيمة الإحتمالية (Sig)
1	تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ساهم في تسهيل تنفيذ مهمة التدقيق	0.288
2	تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى الى زيادة الطلب على العمل الذي يقوم به المدقق	0.655
3	المرسوم التنفيذي(91–08)في إطار الإصلاحات التي شهدتها الجزائر لا يتماشى مع تحقيق متطلبات المعايير المالية و المحاسبية الدولية	0.001
4	إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر تطلب ضرورة إصلاح القانون المنظم لمهنة التدقيق.	0.712
5	القانون(10–01) كفيل بإصلاح مهنة التدقيق.	0.208
6	القانون (10–01) غير الكثير من الأمور في مهنة التدقيق	0.003
7	القانون (10–01) يتلاءم مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية.	0.000
8	القانون (10–01) يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية إلى حد كبير.	0.065
9	أعطى القانون (10–01) لمهنة التدقيق بعد دولي	0.573
10	ممارسة مهنة التدقيق طبقا للقانون (10–01) ساهم في تحسين جودة خدمات المهنة .	0.386
11	استحداث مجموعة من التقارير بالإضافة الى التقرير المتعلق بانتظامية و صدق الحسابات سيزيد من فعالية التدقيق.	0.955
12	القانون(10–01) يزود مستخدمي المعلومات المالية بتقرير مفصل يساعدهم على اتخاذ قرارات أحسن.	0.564
13	تتوافق معايير إعداد التقرير في ظل القانون (10–01) مع المعايير الدولية.	0.293
14	شكل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية تحدي أمام مراقبي الحسابات لافتقارهم للمعرفة الفنية حول قياس القيمة العادلة	0.000
15	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها أكثر تعقيدا من	0.005

	قياس التكلفة التاريخية	
16	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة كونها مهمة تستغرق وقتا طويلا.	0.015
17	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم أن قياسات القيمة العادلة تختلف عبر مختلف الصناعات.	0.249
18	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم أن الأصول والخصوم يتم تقييمها باستخدام افتراضات الإدارة والنماذج الرياضية.	0.000
19	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم أن معظم الأصول والخصوم ذات الصلة لا يتم تداولها في الأسواق النشطة	0.165
20	يواجه مراقبي الحسابات تحدي في تدقيق القيمة العادلة لإدراكهم أن الفرص المتاحة لهم لاكتساب المعرفة حول قياس القيمة العادلة محدودة	0.112
21	تتلاءم المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.	0.790
22	تتلاءم معايير التدقيق الدولية مع التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.	0.313
23	تم ربط النظام المحاسبي المالي مع عناصر تكنولوجيا المعلومات من خلال مجموعة من الضوابط لتحسين جودة المعلومات و تقليص التكاليف.	0.006
24	يتلاءم القانون (10-01) مع المتغيرات الحاصلة في بيئة تكنولوجيا المعلومات.	0.137
25	يختلف التدقيق العادي عن التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات.	0.099
26	استخدام برامج التدقيق الجاهزة تسهل عمل المدقق و تساهم في تقليل الوقت و الجهد.	0.002
27	أهم الصعوبات التي تواجه المدقق في مجال مهامه هي نقص الخبرة في مجال الحاسوب و البرمجيات .	0.818
28	لابد ان يكون للمدقق تأهيل علمي و عملي يتلاءم و التطورات التكنولوجية الحديثة.	0.960
29	ساهمت عناصر تكنولوجيا المعلومات في تفعيل ممارسة مهنة التدقيق و دعم رأي المدقق.	0.011
	المحور الثاني	0.299

المصدر:من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول رقم (4-28) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (4-28) أن نتائج اختبار مان وتني لفقرات المحور الثاني أغلبيتها غير دالة إحصائيا على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين نسبة المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تغزى لاختلاف طبيعة المهنة(معدي القوائم المالية،مدققي الحسابات)،حيث كانت القيمة الإحتمالية (Sig) لاغلبية فقرات المحور أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (=0.05)،ما عدا الفقرات رقم (3،6،7،14،16،18،23،26،29) فهي دالة إحصائيا حسب اختبار مان وتني لان القيمة الإحتمالية (Sig) لهذه الفقرات أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، الا أن هذه القيمة لم يتم التوصل إليها بسبب الاختلاف بل و كما أشرنا سابقا ان أغلبية معدي القوائم المالية لم تكن لهم دراية بكل ما يتعلق بالتدقيق ،هذا ما جعل بعض اجاباتهم عن الأسئلة التي تتعلق بالتدقيق تحدث بعض الفرق،
- و بشكل عام و بما أن القيمة الاحتمالية لإجمالي المحور الثاني تساوي (α =0.299) يمكن القول بأن فقرات المحور الثاني غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)على وجود اختلاف بين نسبة المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تغزى لاختلاف طبيعة المهنة.
- نتيجة اختبار الفرضية الرابعة:حسب نتائج اختبار مان وتني لفقرات المحور الثاني فإنه لا يوجد اختلاف بين نسبة المهنيين المتفقين و الغير المتفقين على أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تغزى لاختلاف طبيعة المهنة(معدي القوائم المالية،مدققي الحسابات ،و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

خلاصة الفصل الرابع:

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإستبيانية التركيز على محورين رئيسيين يتعلقان بتقييم مدى فعالية التدقيق في الإجابة عن الإحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة و المستعملة للمعلومة المالية في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و هي كالآتي:

- أولا: المعلومة المالية و علاقتها بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية.
- ثانيا: فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية و مختلف المتغيرات الدولية.

و قد خلصت نتائج الدراسة الإستبيانية بعد تحليل استمارة الإستبيان إلى ما يلي:

- من خلال تحليل بيانات الدراسة الميدانية لعينة معدي القوائم المالية و مدققي الحسابات في الجزائر تبين أن أغلبتهم يرون أن النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية، وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية و ذلك لقدرة كل من المعايير المالية و المحاسبية الدولية في رفع كفاءة العمل المحاسبي من جهة و من جهة أخرى قدرة معايير التدقيق الدولية على تحسين جودة التدقيق و تحويله إلى علم موحد للممارسات دوليا ،مع عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المهنيين المتفقين و الغير المتفقين لاختلاف طبيعة مهنتهم(معدي القوائم المالية،مدققي حسابات) في تأكيد ذلك.
- كم أوضحت نتائج الدراسة أن غالبية المهنيين يرون أن الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية في إطار النظام المحاسبي المالي ،و الذي تطلب إصلاح نظام التدقيق في الجزائر بطريقة متوافقة و متكاملة ووفق المتطلبات الدولية و التكنولوجيات الحديثة،قد نتج عنه ظهور القانون (10-01) و الذي غير الكثير من الأمور في مهنة التدقيق و هذا كله من أجل تفعيل ممارسة التدقيق في الجزائر بما يتوافق و تلبية رغبات مستخدمي المعلومة المالية بشكل يضمن لهم المتابعة ،وقد أكد المستجوبين و خاصة المدققين الذين مارسوا مهامهم في القانون السابق(91-08) و هم يمارسون في إطار القانون الحالي(10-01) و رغم عدم اكتمال الإصلاحات الخاصة به ، أنه مثل قفزة نوعية بخصوص تنظيم و تفعيل ممارسة التدقيق في الجزائر بما يتوافق و احتياجات كافة الاطراف المهتمة بنتائجه.

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية في الجزائر لعينة من معدي القوائم المالية و مدققي الحسابات ،معالجة الإشكالية التي تدور معالمها حول مدى فعالية التدقيق في الإجابة عن الإحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة و المستعملة للمعلومة المالية و هذا في ظل حتمية تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية في الجزائر.من خلال الفصول الأربعة للأطروحة،و انطلقنا من الفرضيات الأساسية،و باستخدام الأساليب و الأدوات المشار إليهم في المقدمة.

فاختلاف الأنظمة الإقتصادية و المالية و كذا التطبيقات المحاسبية بين الدول نتج عنه تعدد المشاكل و الصعوبات أمام المؤسسات و المستثمرين للحصول على معلومات مالية تفيدهم في اتخاذ القرارات و إجراء عملية المقارنة و تقييم الأداء،مع ارتفاع تكاليف التحويل المحاسبي و تأخر إعداد القوائم المالية ،و لذلك ظهرت و تطورت الاتحادات و الهيئات المهنية التي تسعى بشكل مستمر إلى ضبط القواعد المحاسبية من أجل حماية المحاسبة من جهة،و تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية من جهة أخرى عن طريق توحيد المفاهيم و القواعد و الإجراءات من خلال إصدار المعايير المالية و المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) ، و التي تهدف إلى تقليص الفوارق في التطبيقات المحاسبية بين دول العالم،و حققت الدور البارز في تحسين نوعية المعلومات المالية من خلال تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة و إيجاد أسس عامة لعرض المعلومات في القوائم المالية، و كذا تطور هذه المعايير وفقا للحاجات المالية و الإقتصادية الدولية و لهذا الأساس لقيت قبولا عاما في الكثير من الدول .

و مع توجه الجزائر نحو الإنفتاح الإقتصادي و تبني اقتصاد السوق ، ظهرت ضرورة خلق محيط يتلاءم مع متطلبات الأسواق الدولية و المنافسة لجلب المستثمر الأجنبي،كما أصبحت المعلومة المالية أداة هامة لاتخاذ القرارات لعدة أطراف سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها ،و على أساس أنها لا تبقى بعيدا عما يحدث في العالم من تحولات اقتصادية ،كان لابد من إصلاح النظام المحاسبي و توفير مرجع محاسبي يتوافق و المرحلة الجديدة التي يترتب عنها دخول شركاء أجانب و مستثمرين،الأمر الذي يستوجب التحدث معهم بلغة واحدة تقدم معلومات صادقة و موثوقة ، و كخطوة أساسية وضع مرجع محاسبي ملائم من شأنه توليد تحفيزات للمبادرة على الإستثمار،و من هذا المنطلق فإن تصميم مرجع محاسبي جديد يعتمد على أسس و مبادئ المرجع الدولي أصبح حتمية لا مفر منها،و خصوصا في ظل اتضاح قصور المخطط الوطني المحاسبي و عدم مسايرته للمتطلبات الإقتصادية الناتجة عن التحولات الجديد التي عرفتها الجزائر، كما أن إبقاءها تطبيق النظام السابق في ظل الظروف الحالية قد يزيد من مشاكل المؤسسات الإقتصادية و يثقل كاهلها و يرفع من تكلفة اندماجها في الإقتصاد العالمي

،لذلك بادرت الجزائر إلى الإصلاح و تجسد الإصلاح المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي كأداة تعمل على توفير معلومة مالية مفهومة و شفافة و موثوق بها و قابلة للمقارنة على الصعيد الدولي ،و الذي لم يتبنى نصوص المعايير المالية و المحاسبية الدولية صراحة ،غير أنه يتوافق بدرجة كبيرة معها من حيث الإطار التصوري،المبادئ المحاسبية ،القواعد المحاسبية للتسجيل و القوائم المالية المطلوبة،و الذي انعكس تطبيقه نتيجة تغير الممارسات و التطبيقات المحاسبية تبعا لتغير المفاهيم و المبادئ و قواعد التسجيل و التقييم المحاسبي على جوانب عديدة ،و خاصة المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة و النظام الجبائي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي،لكن و لحد الساعة نجد أن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و منذ تبنبها للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 لازالات تواجه العديد من التحديات منها ما يرتبط بالبيئة الجزئية و الأهم ترتبط بالبيئة الكلية ،و التي تشكل عائقا في تحقق خصائص المعلومة المالية التي جاء بها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي،مما كان يستوجب على الجزائر فرض هذا النظام بصفة تدريجية في ظل غياب الظروف و المتطلبات الأساسية لنجاح النظام.و على هذا الأساس لازال يشكل تطبيقه صعوبة لدى المهنيين و خاصة الفئة المعدة للقوائم المالية مما يستلزم من المؤسسات تسخير إمكانياتها و اعتماد سياسة تكوين طويلة المدى لمعدي القوائم المالية و هذا من أجل إنجاح المرجع المحاسبي الجديد.

و لاستكمال الإستفادة من مزايا النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية وطنيا و دوليا استوجب الأمر تكييف جميع الجوانب المرتبطة به مع متطلباته ،و من أهم هذه الجوانب التي تطلب الأمر إصلاحها هي التدقيق،إذ تم إعادة تنظيم المهنة باستبدال القانون (91-08) و الذي عرف العديد من المشاكل و استحالت متابعة تطبيقه في ظل الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية إلا أن إصلاح التدقيق لم يتم بتبني معايير التدقيق الدولية التي تتلاءم إلى حد كبير مع هذه الأخيرة و كما كان يتوقعه أغلبية المهنيين بل تم من خلال إصدار القانون (10-01) المتعلق بالخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، إذ تأثرت العديد من الأمور بهدف تطوير و تفعيل ممارسة المهنة من جهة و للتوافق مع مبادئ النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى و التي يرى المهنيون أنها ايجابية في معظمها رغم عدم اكتمال الإصلاحات التي تتعلق بطرح مجموعة من المعايير التي تتعلق بالبيئة الإقتصادية الجزائرية.

- **نتائج اختبار الفروض:**

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدنا عليها و التي جمعت ما بين الدراسة النظرية من جهة ، و من الجهة الأخرى محاولة تقييم مدى فعالية التدقيق في ظل الإصلاح المحاسبي المتضمن تبني النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية، و ما تبعه من إصلاح و الذين رحب به كافة المهنيين و المتعلق بنظام التدقيق من خلال الدراسة الميدانية ،و لقد توصلنا من خلال اختبار الفروض إلى ما يلي:

- بخصوص اختبار الفرضية الأولى و التي تنص على أن النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية.فقد تم تأكيدها ،و هذا يعني أن المهنيين المتمثلين في معدي القوائم المالية و مدققي الحسابات كونهم الفئة التي تتعامل بنسبة كبيرة مع النظام المحاسبي المالي فقد أكد أغلبيتها أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ساعد على رفع كفاءة العمل المحاسبي ،و ساعد على إعداد قوائم مالية متعددة تلبي احتياجات جميع الأطراف و تساير الواقع الجديد و ذلك رغم تعدد العوائق المرتبطة بالجانب الجزئي و الجانب الكلي ،هذا بالإضافة إلى غياب بعض المعايير التي تتلاءم مع البيئة الإقتصادية الجزائرية وعدم الاهتمام بالتكوين المستمر للمهنيين للتحكم أفضل في مبادئه و قواعده، إلا أن الأغلبية يثبتون أن تطبيقه ملائم في الوقت الحالي و يتوافق مع المتغيرات الدولية،و خصوصا بحكم ارتباطه بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية و التي أكد الأغلبية أنها تساهم في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية في ظل توفر الظروف المناسبة و احترام المبادئ و القواعد و الإجراءات الأساسية التي تقوم عليها هذه المعايير و يبقى تحقق هذه الخصائص قائم على مدى توفر البيئة المناسبة لتطبيق المعايير، إذ بغياب الشروط يتعذر تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية و التي لا يرجع السبب فيها إلى المعايير بقدر ما يرجع إما لعدم التطبيق الصحيح للمعايير، أو غياب البيئة الإقتصادية المناسبة لتطبيق هذه المعايير،و بما أن الأغلبية متأكدة أن معايير التدقيق الدولية ترتبط ارتباطا وثيقا بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية بحكم أن المحاسبة و التدقيق مهنتان متلازمتان لذلك فالتوافق في مجال المحاسبة تبعه التوافق في مجال التدقيق بحكم أن الهيئة المكلفة بإصدار معايير التدقيق الدولية تأخذ بعين الاعتبار المعايير المالية و المحاسبية الدولية عند إصدار معاييرها ،لذلك فتبني نظام قائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية يتطلب تبني معايير التدقيق الدولية و هذا من أجل تحقيق العديد من الامتيازات سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

- أما بخصوص اختبار الفرضية الثانية و التي تنص على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبة الدولية يوفر معلومات تتسم بالخصائص النوعية، وتلبي احتياجات جميع الأطراف في ظل تبني معايير التدقيق الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات).فقد تحققت بحكم أن أغلبية المهنيين سواء كانوا معدي القوائم المالية أو مدققي حسابات أجمعوا و أكدوا و في نفس الاتجاه ،أن الإصلاح المحاسبي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية و المتضمن النظام المحاسبي المالي ساهم من خلال إطاره المفاهيمي على تحسين الممارسة المحاسبية، و اعترفوا كذلك بقدرة المعايير على تحسين و تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية ،و أن عدم تحقق بعض الخصائص في الجزائر لا يرجع إلى المعايير بقدر ما يرجع إلى البيئة الإقتصادية و المالية الغير ملائمة ،فهم يعترفون بدور و فضل المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تطوير المحاسبة و تحويلها من تقنية إلى علم موحد للحسابات يتعدد مستخدمي مخرجاته ، و أن تبني نظام قائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية يكتمل يتبني معايير التدقيق الدولية نظرا لقدرتهما على تحسين ممارسة المهنتين على المستوى الدولي.

- أما بخصوص اختبار الفرضية الثالثة و التي تنص على انه يمكن اعتبار أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية بشكل يزيد و يؤكد شفافية و مصداقية المعلومات لتلبية رغبات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من داخل المؤسسة أو من خارجها،فقد تم تأكيدها لانه تبني المعايير المالية و المحاسبية سهلت تنفيذ مهام التدقيق نظرا للخصائص التي تتميز بها في إعداد و عرض القوائم المالية بشكل مفصل و مفهوم للغاية و إتباعها بشرح مفصل من خلال الملاحق.كما أن الاصلاح المحاسبي القاضي بتبني النظام المحاسبي القائم على المعايير المالية و المحاسبية و الذي تطلب إصلاح نظام التدقيق بما يتوافق معه نتج عنه إصدار القانون (10-01) المتعلق بالخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.وقد اتفق المستجوبين و أكد أغلبيتهم و خاصة المدققين أن جل التغييرات الجوهرية التي جاء بها القانون (10-01) أثرت ايجابا على رفع و تحسين ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر و أكدوا ان الأمر كان يستجوب إصلاح المهنة قبل إصلاح النظام المحاسبي نظرا للمشاكل و التعقيدات التي عرفتها في ظل القانون السابق (91-08)، هذا بالإضافة الى عدم تماشيه مع المرجع المحاسبي الجديد القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية .

فالمهنيون أكدوا أن كل التغييرات و الإرشادات و الإجراءات التي جاء بها القانون (10-01) سواء المتعلقة بتنفيذ المهمة أو المتعلقة بإعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على المهنة، بالإضافة إلى استحداث مجموعة من التقارير بالإضافة إلى التقرير الخاص بانتظامية و صدق الحسابات ،كما أن من بين أهم المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد هو مفهوم القيمة العادلة كلبديل للقياس مما جعل المدقق يواجه مجموعة من التحديات تتطلب منه كفاءة عالية تنعكس اثرها على فعالية العمل الذي يقوم به و بالتالي فكل هذه الأمور ساهمت في تفعيل ممارسة المهنة بما يتلاءم و احتياجات مستخدمي المعلومة المالية في انتظار اكتمال الإصلاحات من خلال إصدار المعايير الموتقعة سنة 2016 و التي يرى فيها المهنيون ضرورة الأخذ بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولية بما يتوافق و البيئة و الاقتصادية المحلية.كما أن تطور تكنولوجيا المعلومات و توسع استعمالها في كافة المجالات قد أثر إيجابا على مهنة التدقيق و المدققين ،فتدقيق البيانات المالية المعدة الكترونيا أو استعمال تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، قد ساهم في تفعيل ممارسة التدقيق بما يتلاءم و متطلبات المعايير المالية و المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية مع ضرورة الحيطة و الحذر لتفادي المخاطر الناجمة عن استعمال التقنيات التكنولوجية الحديثة .

- أما بخصوص اختبار الفرضية الرابعة و التي تنص على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أن عملية تدقيق القوائم المالية فعالة في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مدقق حسابات).فقد تم تأكيدها ،كون أن المهنيون متفقون سواء كانوا معدي القوائم المالية أو مدققي الحسابات و في نفس الاتجاه، على أن إصلاح نظام التدقيق في الجزائر تم بما يتوافق و النظام المحاسبي المالي القائم على تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية ،بشكل يزيد و يؤكد شفافية و مصداقية المعلومات المالية المطلوبة من قبل كافة الأطراف المستخدمة لها سواء كانت داخلية أم خارجية.

- **عرض نتائج الدراسة:**

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- أظهرت نتائج الدراسة أن ما نسبته (79.2%) من المهنيين المستجوبين بصفة معدي القوائم المالية أو مدققي الحسابات يرون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية تتناسب و الواقع الحالي للبيئة المحاسبية،و حسب ما أكده المستجوبين أن هناك بعض العمليات لم

يأخذها بعين الاعتبار الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ،كما أنه لا يمكن معالجتها من خلال الاستناد إلى المعايير المالية و المحاسبية الدولية و ذلك نظرا لأنها عمليات استثنائة تتعلق بالبيئة المحلية، و لهذا يفضلون أن تخصص لها معايير محلية وطنية غير مخالفة للمرجع المحاسبي الدولي و المتمثل في المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

- أظهرت نتائج الدراسة أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية إلى حد كبير فتطبيقه ملائم و قد ساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي لكن ليس بالسهولة، إذ تعترضه عدة مشاكل و عوائق لحد الساعة كون الإقتصاد الجزائري لا يزال يفتقد الأسس التي تتطلبها المعايير المالية و المحاسبية الدولية، كبورصة فعالة و أسواق متخصصة و نشطة تتوفر فيها شروط المنافسة و هذا ما لمسناه من خلال استجوابنا للمهنيين ،إذ أن رغم دور و إسهام المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين و تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية و هذا ما أكده أكثر من (72.36%) إلا أن ما نسبته (27.62) لا ينكرون فضل المعايير بل يؤكدون أن العوائق التي تكلمنا عنها سابقا هي التي تحول من تحقق بعض الخصائص النوعية للمعلومات المالية في البيئة المحلية مع عدم وجود فروق ذات إحصائية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (معدي القوائم المالية ،مدققي حسابات).
- أظهرت نتائج الدراسة أنه رغم اعتراف مختلف الأطراف بدور المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومات المالية ،الا أن الطلب عليها يزيد بعد مصادقة المدقق و هذا ما أكده (92.7%) من المهنيين ،كون أن أي نظام يحتم حدوث أخطاء و تجاوزات أو تلاعبات ،و لذلك يجب أن تكون متابعة و تشخيص محكم لاكتشاف الثغرات .
- أظهرت النتائج أن أغلبية المستجوبين بنسبة (84.4%) يرون أن معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين ممارسة التدقيق في الجزائر ،إلا أن ما نسبته (68.8%) من نفس العينة المستجوبة يجمعون على أن هذه المعايير غير قابلة للتطبيق في الظروف الراهنة نظرا لعدة أسباب ،باعتبار أن المعايير هي التي بإمكانها تنظيم المهنة ،و أن في الجزائر ما هو موجود و لحد الآن مجرد قوانين و مراسيم و تعليمات لا يمكنها أبدا أن ترقى إلى المعايير،لذلك فالمهنيين ينتظرون و بحفاوة اكتمال إصلاح التدقيق بصدور المعايير التي تم التلميح لها في القانون (10-01) والتي من شأنها إضافة المزيد من الفعالية إلى ممارسة التدقيق بما يخدم مصلحة الأطراف المستعملة لنتائجه .

- يظهر لنا جليا كذلك من خلال القانون (10-01) و خصوصا من خلال المرسوم التنفيذي الذي يتعلق بالتقارير الجزئية التي لابد أن يتضمنها تقرير المدقق ،أن هذا القانون زاد من أهمية التدقيق الداخلي كوظيفة استشارية تدعم و تعزز نظام الرقابة الداخلية، و هذا من خلال إجبار المدقق على إعداد تقرير خاص بفعالية نظام الرقابة الداخلية .
- ظهر كذلك لنا من خلال استجوابنا لمعدي القوائم المالية و لكافة المؤسسات، سواء كانت المحلية أو الأجنبية أو المتعددة الجنسيات أنه و لحد الآن لن يتم تطبيق بديل القياس الخاص بالقيمة العادلة.
- ظهر لنا من خلال استجوابنا للمدققين بأنه لم تحظرهم برامج التدقيق الجاهزة، و التي يتم اعتمادها في العديد من الدول و أنه لحد الآن لم يرد و لا نص قانوني يتعلق بتنفيذ مهام التدقيق من خلال هذه البرامج ،كما ورد بخصوص مسك المحاسبة من خلال الإعلام الآلي في القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- ظهر لنا كذلك من خلال استجواب المهنيين أن لديهم بعض القصور في فهم بعض المتغيرات التي تتعلق بالمرجع المحاسبي الجديد، و خصوصا فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة.

– إقتراحات الدراسة:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذا الموضوع،يمكننا وضع مجموعة من الإقتراحات التي نرى بأنها مناسبة من أجل تحسين و تفعيل ممارسة التدقيق و المحاسبة في الجزائر كالتالي:

- ضرورة إتمام الإصلاح المحاسبي المتضمن النظام المحاسبي المالي بإصلاح الجهات التي ترتبط به، كإصلاح المنظومة المالية ،و تفعيل دور بورصة الأوراق المالية في تمويل المؤسسات، من خلال الانضمام للمنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية.
- ضرورة تعامل الجزائر مع المنظمات المهنية في مجال التدقيق و المحاسبة ،و زيادة تفعيل عضويتها في تلك المنظمات لان ذلك يفعل على تحقيق فعالية أكبر، من خلال مواكبة التطورات و المستجدات المستمرة.
- إرسال بعثات لتكوينهم في الدول المتطورة في مجال المحاسبة و التدقيق لنقل الخبرة و تكوين مهنيين مؤهلين لضمان سير المهنتين كما ينبغي.
- تكوين خبراء مختصين في التقييم المالي للتمكن من تحديد القيمة العادلة من الناحية النظرية.

- ضرورة فتح تخصصات مهنية خاصة بالتدقيق ،تقوم على المواصفات و الشروط الدولية لتوفير إمكانيات و خبرات أحسن على المستوى المحلي.
- ربط الجانب الأكاديمي بالجانب المهني،من خلال ربط الجامعة بالمجال المهني ليحصل الطالب على نظرة متكاملة لكلا الجانبين.
- ضرورة ربط المعايير المحلية التي سيتم إصدارها لاحقا بمعايير التدقيق الدولية و بما يتوافق و البيئة المحلية، من أجل تخفيف المشاكل التي تتعلق بالشركات المتعددة الجنسيات.
- إعادة النظر في القانون الخاص بتحديد أتعاب المدقق ،و الذي من شأنه تفعيل ممارسة المهنة.
- ضرورة فرض الصرامة و الرقابة المحكمة في تطبيق القانون (10-01) لسد جميع الثغرات التي يمكن التلاعب بها ،و خصوصا في إطار الإعداد للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة ،و التي سينتج عنها اكتساح لمكاتب الخبرة الأجنبية في مجال المحاسبة و التدقيق،و ما هو ما سيؤثر على عمل أصحاب المهنة في الجزائر.

- **أفاق الدراسة:**

تناولت هذه الدراسة موضوع فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية في الجزائر بالتركيز على عينة من المهنيين و المتمثلين في معدي القوائم المالية و مدققي الحسابات ،كما أن هذه الدراسة تفتح أفاق لمعالجة إشكاليات بحثية من خلال النتائج المتوصل إليها، و نذكر منها التحديات التي تواجه المدقق في التأكد من القيمة العادلة،كذاك توصلت الدراسة إلى أن هناك الصعوبات التي تواجه تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

و من خلال ما سبق يمكن اقتراح معالجة المواضيع التالية:

- متطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر في الظروف الراهنة.
- توحيد تقارير التدقيق بما يتلاءم و توحيد القوائم المالية على المستوى الدولي.
- تحديات التدقيق في ظل المحاسبة الإبداعية.
- معايير التدقيق المحلية (NAA) و علاقتها بمعايير التدقيق الدولية(دراسة مقارنة).

قائمة المراجع المعتمدة

1-قائمة المراجع المعتمدة باللغة العربية:

1- الكتب:

1. ابراهيم أحمد الصعيد،"نظم المعلومات المحاسبية"،دار الفكر المعاصر،دمشق،1996.
2. أبو الفتوح علي فضالة،"المراجعة العامة"،الطبعة الثانية،دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع،القاهرة،1996.
3. أحمد حامد حجاج،كمال الدين سعيد،سلطان المحمد العلي السلطان، ،"المراجعة بين النظرية و التطبيق " ،الطبعة العربية،دار المريخ للنشر،الرياض،المملكة العربية السعودية،1989.
4. أحمد حسن علي حسن،" نظم المعلومات المحاسبية"، دار الجمعية للنشر، مصر،2003 .
5. أحمد حسين علي حسين"تحليل وتصميم النظم"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
6. أحمد حلمي جمعة و اخرون،"نظم المعلومات المحاسبية-مدخل تطبيقي معاصر-"،الطبعة الاولى،دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان،الاردن،2003.
7. أحمد حلمي جمعة،" المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2002.
8. أحمد حلمي جمعة،"التدقيق الحديث للحسابات"،الطبعة الأولى،دار صفاء للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،لطباعة،عمان،الأردن،2009.
9. أحمد حلمي جمعة،"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة"،سلسلة الكتب المهنية،الطبعة الأولى،دار صفاء للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2009.
10. أحمد فوزي ملوخية،"نظم المعلومات الإدارية"،الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
11. أحمد محمد نور،"تصميم و إدارة النظام المحاسبي"،مؤسسة شباب الجامعة،مصر،2000.
12. ادريس عبد السلام اشتيوي،"المراجعة معايير و اجراءات"،الطبعة الخامسة،منشورات جامعة قار يونس،بنغازي،ليبيا،2008.
13. إلدون هندرس،"النظرية المحاسبية"،الطبعة الرابعة،ترجمة كمال خليفة أبو زيد،دار المطبوعات الجامعية جوج عوض،الإسكندرية،2008.
14. امارجيل،"حوكمة الشركات و حتمية التطبيق التدريجي-حوكمة الشركات في القرن الحادي و العشرين-"،مركز المشروعات الدولية الخاصة،غرفة التجارة الأمريكية،واشنطن،2003.

15. أمين أحمد السيد لطفي،"الإتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات"،دار النهضة العربية،القاهرة،1997.

16. أمين السيد أحمد لطفي،" التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

17. أمين السيد أحمد لطفي،"المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات"،الطبعة الأولى الدار الجامعية،الإسكندرية مصر، 2004.

18. أمين السيد أحمد لطفي،" المراجعة باستخدام العينات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

19. أمين السيد أحمد لطفي،"المحاسبة و المراجعة الدولية"،الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،2010.

20. أمين السيد أحمد لطفي،"المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال"،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2005.

21. أمين السيد أحمد لطفي،"دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكيد"،الدار الجامعية،الإسكندرية،2007.

22. أمين السيد أحمد لطفي،"فلسفة المراجعة"،الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،2008.

23. أمين السيد أحمد لطفي،نظرية المحاسبة"القياس و الإفصاح و التقرير المالي عن الإلتزامات و حقوق الملكية"،الجزء الثاني،الدار الجامعية الإسكندرية ،2007.

24. أمين عبد الله خالد،"علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان ،الأردن،2006.

25. إيهاب نظمي إبراهيم،"التدقيق القائم على مخاطر الأعمال،حداثة و تطور"،الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،عمان،2009.

26. إيهاب نظمي،هاني العزب،"تدقيق الحسابات-الإجراءات-"،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2012.

27. إيهاب نظمي،هاني العزب،"تدقيق الحسابات-الإطار النظري-"،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن،2012.

28. بن ربيع حنيفة،"الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS"،الجزء الأول،دار هومة للنشر،الجزائر،2010.

29. توفيق محمد شريف،"المحاسبة الالكترونية-استخدام الحاسب الآلي و الانترنت في تنفيذ المهام المحاسبية-"،دار النهضة،القاهرة،مصر،2004.

30. ثناء القباني، "المحاسبة الدولية"، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003.

31. ثناء محمد طعيمة،"نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الإستثمارية"،الطبعة الأولى،دار ايتراك للنشر،القاهرة،2002.

32. جون سولفيان،جين روجرز،كاترين كوشتا هلبلينج،"حوكمة الشركات في القرن الحادي و العشرون"،ترجمة سمير كرم،مركز المشروعات الدولية الخاصة،واشنطن،2009.

33. حاتم محمد الشيشني،"أساسيات المراجعة-مدخل معاصر-"،المكتبة العصرية للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر،2007.

34. حازم هاشم الألوسي،"الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق"،الطبعة الأولى،الجزء الأول، الجامعة المفتوحة،طرابلس،ليبيا،2003.

35. الحبيطي قاسم وسقا زياد،"نظم المعلومات المحاسبية"،وحدة الحدباء للصناعة و النشر،الموصل العراق،2003.

36. حسين القاضي و مأمون حمدان،"نظرية المحاسبة"،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2007.

37. حسين القاضي،"المحاسبة الدولية"،الدار العلمية الدولية للنشر،عمان،2000.

38. حسين القاضي،حسن دحدوح،"أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية"،مؤسسة الوراق،عمان،1999.

39. حسين القاضي،مأمون حمدان،"المحاسبة الدولية و معاييرها"،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2008.

40. حسين عبيد،شحاته السيد،"المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2007/2006.

41. حفناوي محمد يوسف،"نظم المعلومات المحاسبية"،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2001.

42. حكمت أحمد الراوي،"نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة"،الطبعة الأولى،مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،1999.

43. خالد أمين عبد الله،"علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية " ،الطبعة الرابعة،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2007.

44. خالد أمين عبد الله،"علم تدقيق الحسابات"،الطبعة السادسة،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2012.

45. خالد جمال الجعارات،"معايير التقارير المالية الدولية 2007"،الطبعة الأولى،إثراء للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2008.

46. خالد راغب الخطيب،خليل حمود الرفاعي،"الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات"،دار المستقبل للنشر،عمان،1998.

47. خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،"علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي"،الطبعة الأولى،دار المستقبل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2009.

48. الخلايلة،محمود عبد الحليم،"التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية"،الطبعة الثالثة،مطابع الدستور،الأردن،2004.

49. دونالد كيسو و جيري بجانت،"المحاسبة المتوسطة"،الجزء الأول،تعريب أحمد حامد حجاج،دار المريخ للنشر،الرياض،العربية السعودية،2005.

50. الراوي حكمت،"نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة(نظري مع حالات دراسية)"،الطبعة الأولى،مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،1999.

51. رضوان حلوة حنان،"النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"،دار وائل للنشر،عمان،2003.

52. رضوان حلوة حنان،"النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر ،عمان،الأردن،2006.

53. رضوان حلوة حنان،"مدخل النظرية المحاسبية(الإطار الفكري-التطبيقات العملية)"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2009.

54. روبرت ميجز،جان ويليامز،سوزان هكا،مارك بتيز،"المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"،ترجمة مكرم عبد المسيح ،و محمد عبد القادر الديسطي،دار المريخ،السعودية ،2006.

55. ريتشارد شرويدر و اخرون،تعريب :خالد علي أحمد كاجيجي،إبراهيم ولد محمد فال:"نظرية المحاسبة"،دار المريخ للنشر،الرياض،المملكة العربية السعودية،2006.

56. زاهرة توفيق سواد،"مراجعة الحسابات و التدقيق"،الطبعة الأولى،دار الراية للنشر و التوزيع،الأردن،عمان،2009.

57. سليم إبراهيم الحسينية،"تظم المعلومات الإدارية"،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2002.

58. سهام محمد السويدي،"دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر-دراسة ميدانية-"،الدار الجامعية،الإسكندرية،2011/2010.

59. سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان،"نظم المعلومات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2001.

60. سونيا محمد البكري،"نظم المعلومات الإدارية-المفاهيم الأساسية-"،الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع،الإسكندرية،2000.

61. شعيب شنوف،"محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"،الجزء الثاني ،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،2009.

62. شعيب شنوف،"محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"،الجزء الأول،مكتبة الشركة الجزائرية بودواو،الجزائر،2008.

63. طارق عبد العال حماد،"دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2006.

64. طارق عبد العالي حماد،"موسوعة معايير المحاسبة الدولية"،الجزء الأول،الدار الجامعية،مصر،2003.

65. عباس مهدي الشيرازي،"نظرية المحاسبة"،الطبعة الأولى،ذات السلاسل للطباعة و النشر،الكويت،1990.

66. عبد الحي مرعي و عطية عبد الحي مرعي، "المحاسبة الإدارية"،الدار الجامعية للنشر و التوزيع،الاسكندرية،مصر،1997.

67. عبد الحي مرعي،محمد سمير الصبان،"دراسات في تطور الفكر المحاسبي"،الدار الجامعية،الإسكندرية،1990.

68. عبد الفتاح الصحن،حسن أحمد عبيد،شريفة علي حسن،"أسس المراجعة الخارجية"،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2007.

69. عبد الفتاح الصحن،فتحي رزق السوافري،"الرقابة و المراجعة الداخلية"،الدار الجامعية،الإسكندرية،2004.

70. عبد الفتاح محمد الصحن و اخرون،"أسس المراجعة"،الأسس العلمية و العملية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2004.

71. عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش،" أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر 2000.

72. عبد الكريم الرمحي،"تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية"،الطبعة الأولى،من نشر المؤلف،الأردن،2002.

73. عبد المالك عمر زيد،"المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي-الاطار التاريخي للمحاسبة-"،الجزء الأول،الطبعة الأولى ،عمان ،الأردن،2002.

74. عبد الوهاب نصر علي،" خدمات مراقب الحسابات لسوق المال"؛ الدار الجامعية؛ مصر، 2002.

75. عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،"مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة" ،الدار الجامعية،الاسكندرية،2007.

76. عدنان بن حيدر بن درويش،"حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة"،اتحاد المصارف العربية،الأردن،2007.

77. عوف محمود الكفراوي،"سياسة الإنفاق العام في الإسلام"،مؤسسة شباب الجامعة،الإسكندرية،1984.

78. عيد حامد معيوف الشمري،"معايير المراجعة الدولية و مدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية"،الطبعة الأولى ،الإدارة العامة للبحوث،الرياض،المملكة العربية السعودية،1994.

79. غسان فلاح المطارنة،"تدقيق الحسابات المعاصر"،الناحية النظرية،الطبعة الثانية،دار الميسرة للنشر و التوزيع ،الأردن،2006.

80. غسان فلاح المطارنة،"تدقيق الحسابات المعاصرة"،الطبعة الأولى،دار الميسرة،عمان،2000.

81. فتحي رزق السوافيري،أحمد عبد المالك محمد،"دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية"،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية،2003.

82. فتحي رزقي السوافيري،سمير كامل السيد،محمود مراد مصطفى،"الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية"،الدار الجامعية الجديدة للنشر،الإسكندرية،2002.

83. فهمي صلاح الدين عبد الرحمن،"مقارنة المعايير المحاسبية الدولية:شرح،تحليل"،نقد،المكتبة الأنقلو المصرية،مصر،2000.

84. كمال خليفة أبو زيد،و اخرون،"دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية"،دار المطبوعات الجامعية،الاسكندرية،2008.

85. كمال عبد العزيز النقيب، "مقدمة في نظرية المحاسبة"،دار وائل للنشر،عمان،الأردن ،بدون ذكر سنة النشر.

86. لعشيشي جمال،"محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي"،متيجة للطباعة،براقي، الجزائر،2011.

87. محمد أبو نصار،جمعة حميدات،"معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية"،الجوانب النظرية و العلمية ،دار وائل للنشر،الأردن،2008.

88. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،"المراجعة و تدقيق الحسابات(الايطار النظري و الممارسات التطبيقية)"،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2005.

89. محمد السيد سرايا،"أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل"،كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،2005.

90. محمد السيد سرايا،"أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل-الاطار النظري-المعايير و القواعد-مشاكل التطبيق العملي-"،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2007.

91. محمد الفيومي محمد،علاء الدين محمد الدميري،أيمن أحمد أحمد شتيوى،"دراسة متقدمة في المراجعة"،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2008.

92. محمد الفيومي، عوض لبيب،،"أصول المراجعة " ،المكتب الجامعي الحديث،الأزاريطة،الإسكندرية،1998.

93. محمد المبروك أبو زيد،"المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية"،الطبعة الأولى ،ايتراك للنشر و التوزيع،القاهرة،2005.

94. محمد بوتين ،" المحاسبة العامة للمؤسسة "، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1991 .

95. محمد بوتين،"المراجعة و تطبيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق"،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.

96. محمد بوتين،"المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005.

97. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

98. محمد سمير الصبان،" نظرية المراجعة و آليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

99. محمد سمير الصبان،عبد الله هلال،"الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"،الدار الجامعية،الإسكندرية،1998.

100. محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،"المراجعة الخارجية،المفاهيم الأساسية و اليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية"،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2002.

101. محمد سمير كامل، "أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات " ، دار الجامعية الجديد للنشر، الإسكندرية،1999.

102. محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا و مشاكل محاسبية معاصرة"، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000.

103. محمد عبد الفتاح محمد، "المراجعة، مدخل قياس و ضبط المخاطر"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإبراهيمية، 1999.

104. محمد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب ،"دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"،الطبعة الأولى،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2009.

105. محمد مصطفى سليمان،"دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري(دراسة مقارنة)"،الدار الجامعية،الإسكندرية،2009.

106. محمد مطر،موسى السويطي،"التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس،العرض و الإفصاح"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2008.

107. محمود السيد الناغي ،"المراجعة-إطار النظرية و الممارسة-"،الطبعة الثانية،مكتبة الجلاء الجديدة للنشر،مصر،1992.

108. محمود السيد الناغي،"دراسات في المعايير الدولية للمراجعة-تحليل و إطار للتطبيق-"،الطبعة الأولى،المكتبة العصرية للنشر و التوزيع،المنصورة،مصر،2000.

109. محمود السيد الناغي،"دراسات في نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية"،الطبعة الأولى،المكتبة العصرية،مصر،2002.

110. محمود المرسي لاشين،"التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدولة الإسلامية"،الطبعة الأولى،دار الكتاب اللبناني،بيروت،بدون ذكر سنة النشر.

111. محمود محمد عبد السلام البيومي،"المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية"،منشأة المعارف،الإسكندرية،مصر،2003.

112. مصطفى صالح سلامة،"نظم المعلومات المحاسبية"،الطبعة الأولى،دار المستقبل للنشر و التوزيع،عمان،2010.

113. مفيد عبد اللاوي،"النظام المحاسبي المالي الجديد"،الطبعة الأولى،مزوار للطباعة و النشر ،الجزائر،2008.

114. منصور أحمد البديوى،شحاته السيد شحاته،"دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة"،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2003.

115. ميرزا،عباس علي و جراهام جيه هولت،و ماغنوس ،"المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"،المطابع المركزية ،الأردن،2006.

116. نبيه بن عبد الرحمن الجبر ،محمد علاء الدين عبد المنعم،"المحاسبة الدولية"،الجمعية السعودية للمحاسبة ،1998.

117. نرميز أبو العطا،"حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"،إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة،غرفة التجارة الأمريكية،واشنطن،2003.

118. هادي التميمي،"مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية"،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2006.

119. هوام جمعة،"المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS 2009-2010"،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2010.

120. هوامة جمعة، "تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

121. وجدي حامد حجازي،"المعايير الدولية للمراجعة-شرح و تحليل-"،دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع،الاسكندرية،2010.

122. وليام توماس،أمرسون هنكي،"المراجعة بين النظرية و التطبيق"،دار المريخ للنشر،المملكة العربية السعودية،2006.

123. وليد ناجي الحيالي،"النظرية المحاسبية"،الجزء الأول،منشورات الأكاديمية العربية بالدنمرك،2007.

124. ياسين أحمد العيسي،"أصول المحاسبة الحديثة"،الجزء الأول،دار الشوق،عمان،الأردن،2003.

125. يحي حسين عبيد،ابراهيم طه عبد الوهاب،"أصول المراجعة:الأبعاد العلمية و معايير التطبيق"،الطبعة الأولى،مكتبة الجلاء الجديدة،مصر،2001.

126. يحي محمد أبو طالب ،"التقارير المالية الدولية و نظرية المحاسبة وفقا لاحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية"،شركة ناس للطباعة ،مصر،2006.

127. يحي محمد أبو طالب،"المحاسبة العالمية في ضوء معايير المحاسبة المصرية المحدثة لعام 2007"،بدون ذكر ادارة النشر،القاهرة،2007.

128. يوسف محمود جربوع ،سالم عبد الله حلس،"المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية"،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،2001.

129. يونس محمد جربوع،"مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق"،الطبعة الأولى ،مؤسسة الوراق عمان،عمان الأردن،2000.

2- القوانين و المراسيم:

1. الأمر رقم 02-08،الصادر بتاريخ 24 رجب 1429هـ و الموافق ل 27 جويلية 2008،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري، ،العدد 42.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 02 المؤرخة في 1988/01/13.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 72،المؤرخة في 1984/12/31،يتضمن قانون المالية لسنة 1985،المادة 196،ص 2575.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 20 المؤرخة في 1991/05/01.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 24المؤرخة في 1996/04/15.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01.
9. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 و المؤرخة في 11 يوليو 2010م و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
10. القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ و الموافق ل 25 نوفمبر 2007 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74.
11. القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ و الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74،المادة رقم 03.
12. القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1993.
13. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715 مكرر 4.
14. قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1970.
15. القرار الصادر بتاريخ 28 ربيع االأول 1430 هـ و الموافق ل 25 مارس 2009م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19.
16. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008،المحدد لأسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة،الجريدة الرسمية ،الجزائر،عدد 19،2009.

17. التوصية رقم 03 من الاجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الإجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/97 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.
18. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432 الموافق ل 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال تسليمها من خلال المادة 02 منه.
19. المرسوم التنفيذي 08-156 الصادر بتاريخ22 جمادى الاولى 1429هـ و الموافق ل 28 ماي 2008،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 27.
20. المرسوم التنفيذي 09-110 الصادر في 12 ربيع الثاني 1430 هـ و الموافق ل 08 أفريل 2009،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 21.
21. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر الصادر في مارس 2009.
22. نصوص و تشريعات،قانون المالية التكميلي،الجريدة الرسمية،العدد 42،المادة 62،المؤرخ في 2008/07/27.

3- المجلات العلمية المحكمة:

1. أ،م،د علاء فريد عبد الأحد،"أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية"،مجلة المثنى للعلوم الادارية و الاقتصادية،المجلد 02،العدد 03،2012،العراق.
2. إبراهيم شاهين،"مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية"،مجلة المحاسبين،العدد 05،الكويت،1995.
3. أبو نصار محمد و الذنيبات علي،"أهمية تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية و مدى كفايتها في تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية"،مجلة دراسات العلوم الإدارية،الجامعة الأردنية،المجلد 32 العدد 1،الأردن،2005.
4. أيمن محمد نمر الشنطي،"دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات-دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية-"،العدد 27،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادي،العراق،2011.
5. بشرى عبد الوهاب محمد حسن،"دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات و آلياتها"،مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية،المجلد 09،العدد 22،العراق،2012.
6. توفيق محمد شريف،"رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"،مجلة إدارة العامة،العدد الخامس،الرياض، سبتمبر 1987.

7. جودي محمد رمزي،"إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية"،مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية،جامعة محمد خيضر بسكرة،العدد السادس،ديسمبر 2009.

8. رضا جاو حدو،إيمان بن قارة،"مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية–دراسة ميدانية– "،مجلة دراسات النهضة،العدد الأول،المجلد 14،،العراق،يناير2013.

9. شنوف شعيب ،" أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية" ، مجلة جديد الاقتصاد ، العدد الأول ، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين ، الجزائر ، 2006.

10. صادق الحسني،"استقلال المراجع،دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهن"،مجلة دراسات العلوم الإدارية،العدد 01،المجلد 26،عمان،1999.

11. طلال حمدونة،علا لم حمدان،"مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في فلسطين و أثره على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية"،مجلة الجامعة الإسلامية،العدد الأول،المجلد السادس عشر،غزة،فلسطين،2008.

12. عاشور كتوش،"متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر"،مجلة اقتصاديات شمال افريقيا،العدد السادس،الجزائر السداسي الاول ،2009.

13. عبد الرحمن ابراهيم الحميد،"مجلة أخبار المحاسبة"،العدد الرابع،الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر،الدوحة،سبتمبر 2007.

14. عبد الصمد نحم الجعفري،إياد رشيد القريشي،"دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين،جامعة بغداد،2006.

15. عصيمي أحمد زكرياء،"أثر استخدام أساس القيمة العادلة في القياس و الإفصاح المحاسبي على تقدير خطر المراجعة،دراسة استطلاعية"،المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية،العدد 01،الصنف 26،مصر،2012.

16. عقبة الرضا"تدقيق الحسابات في ظل نظم المعلومات المحاسبية"،مجلة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين،دمشق،سوريا،2008.

17. علام حمدان،"مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق – التدقيق الالكتروني في فلسطين و اثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية" ،العدد الاول ،المجلد السادس عشر،مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات العليا،الأردن،2008.

18. علي الذنيبات،، دراسات ، العلوم الإدارية ، "مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق" ، المجلد 30 ، العدد 12،الأردن،2003.

19. علي عبد القادر ذنيبات،"الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف(غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي"،مجلة العلوم الإدارية،المجلد 31،العدد 02،الأردن،2004.

20. غادة أحمد نبيل،"إطار مقترح لتطوير المعايير المحاسبية المصرية لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات في ضوء الإطار الفكري المشترك لكل من IASB-FASB"،مجلة البحوث الإدارية،ربع سنوية ،علمية ،محكمة،العراق،يناير 2011.

21. قورين حاج قويدر،"أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة و جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"،العدد 10،مجلة الباحث،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة ورقلة،2012.

22. ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،"بيئة المؤسسة و مؤشرات تكييفها لتكنولوجيا المعلومات"،العدد الخاص بمؤتمر الكلية،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية،العراق،2013.

23. م.ق.د .علي كاظم حسين،"دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد –بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات–"،مجلة دراسات محاسبية و مالية،العدد 23،المجلد 08،الفصل الثاني،العراق،2013.

24. ماهر موسى درغام،رأفت حسين مطير،"إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين–دراسة ميدانية على قطاع غزة–"،العدد 01،المجلد 28،المجلة العربية للإداراة،العراق،يونيو 2008.

25. مجدي محمد سامي،"دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و أثرها على جودة القوائم المالية"،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،جامعة الإسكندرية،العدد رقم 02،المجلد رقم 46،يوليو 2009.

26. محمد عطية مطر،"أثر النظم المحاسبية و المعايير المهنية في تعزيز فاعلية و كفاءة نظام حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية"،مجلة دراسات،كلية العلوم الإدارية و المالية،الجامعة الأردنية،العدد 02،المجلد 36،الأردن،2009.

27. محمد ياسين غادر، "دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد رقم 25، 2004.

28. محمود شوقي عطا الله،"المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات"،مجلة المحاسبة،و الإدارة،و التأمين،العدد الثامن،كلية التجارة،جامعة القاهرة،1971.

29. مصطفى أحمد الشامي،"دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي"،العدد الأول،المجلة العربية للعلوم الإدارية،جامعة الكويت،2002.
30. منهج المهارات المالية و المحاسبية،مجلة يصدرها مركز الخبراء المهنية للإدارة،عمان،2000.
31. نزار عبد الحميد الباروي،"مستلزمات الجودة الشاملة و إمكانية تطبيقها في المنظمات العربية،رؤية مستقبلية"،مجلة المنصورة،المجلد الأول،العدد الأول،جامعة المنصورة،بغداد،العراق،2000.

4- الندوات و الملتقيات:

1. ابراهيم بورنان،الطاهر مخلوف،"النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية"،مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،جامعة سعد دحلب البليدة،2009.
2. أحسين عثماني،سعاد شعابنية،"النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات و أثره على بورصة الجزائر"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني:حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،يومي 06-07 ماي 2012،جامعة محمد خيضر ،بسكرة.
3. الأزهر عزه،رشيد خالدي،"النظام المحاسبي المالي و منهجية المراجعة في ظل المعايير الدولية للمراجعة(دراسة تحليلية)"،مقال مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات،جامعة ورقلة،يومي 25/24 نوفمبر 2014.
4. ايت محمد مراد،أبحري سفيان،"النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر،تحديات و أهداف"،مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS،جامعة سعد دحلب البليدة 13-14-15 أكتوبر 2009.
5. بتول محمد،سلمان علي،"حوكمة الشركات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"،الملتقى الدولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة-دراسة و تحليل تجارب وطنية و دولية-،19/18 ماي 2011،جامعة البليدة.
6. بوراس أحمد،كرماني هدى،"أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة و على تسيير المؤسسات"،الملتقى الدولي الأول حول"المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"،جامعة عنابة،21 و 22 نوفمبر 2007.

7. جميل أحمد،سفير محمد،"تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية و الإفصاح"،مقال مقدم ضمن فعاليات الملتقى الوطني حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الإداري،07/06 ماي 2012،جامعة بسكرة.

8. حميداتو صالح،زلاسي رياض،بوقفة علاء،"دور معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في تحسين المعلومات المالية"،مداخلة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011،جامعة البليدة.

9. زينب أسعد أسعد،"دراسة أثر المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS على القيام بمراجعة و تقدير مخاطر القيمة العادلة و التقديرات المحاسبية الأخرى"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات،اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية،جامعة ورقلة،24 و 25 نوفمبر 2014.

10. عرابة الحاج،حواس عبد الرزاق،مهدي نزيه،"دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"،مداخلة الملتقى العلمي الدولي الاولي حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية.تجارب،تطبيقات و افاق،المركز الجامعي بالوادي،14/13ديسمبر 2009.

11. عرابة الحاج،زعيم باهية،أم كلثوم هواري،"دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال و التوجه نحو الدخل الإقتصادي"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات،اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية،جامعة ورقلة،24 و 25 نوفمبر 2014.

12. عزوز علي،متناوي محمد،"متطلبات تكييق القواعد الجنائية مع النظام المحاسبي المالي"،مداخلة الملتقة الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية،المركز الجامعي بالوادي،يومي 17 و 18 جانفي 2010.

13. لدرع خديجة،عبد الرحيم ليلى،"قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS1)"،مداخلة الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الإقتصادية الجزائرية،متطلبات التوافق و التطبيق،جامعة سوق أهراس،25-26 ماي 2010.

14. محمد الهاشمي حجاج،حسام مسعودي،"دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق SCF في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة(باتنة)"،مقال مقدم ضمن فعاليات الملتقى الوطني واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر،يومي 06/05 ماي 2013،جامعة الوادي.

15. محمد بلبية،"مهنة المحاسبة و هيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10-01"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات –اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية-25/24، نوفمبر 2014،جامعة ورقلة.

16. محمد سمير الصبان،"معايير المراجع و تقرير المراجع الخارجي"،الندوة الأولى لسبل تطوير المحاسبة،جامعة الملك سعود،الرياض،المملكة العربية السعودية،1981.

17. محمد عجيلة،مصطفى بن نوي،"اليات النظام المحاسبي المالي الجزائري و الابداع المحاسبي-ارتباطات و سياسات"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي المتمحور حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،جامعة ورقلة،يومي 29-30 نوفمبر 2011.

18. مسعود دراوسي،ضيف الله محمد الهادي،"مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة(قياس و تقييم لبنود القوائم المالية)"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الاول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية،17-18 جانفي 2010.جامعة الوادي.

19. مصطفى حسن بسيوني السعدني،"المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العربى الاول حول التدقيق الداخلى فى اطار حوكمه الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات الماليه – تدقيق الشركات الصناعيه) – القاهره – جمهوريه مصر العربيه – 24-26 سبتمبر 2005 .

20. مداني بن بلغيث،"تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد-قراءة في النصوص القانونية و التنظيمية"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية،تجارب،تطبيقات و افاق،المركز الجامعي بالوادي،18/17 جانفي 2010.

21. منصوري الزين،"أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و ابعاد الإفصاح و الشفافية،دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي و المالي الجديد المطبق في الجزائر"،مداخلة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011،جامعة البليدة.

22. ناصر مراد،"النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي"،مداخلة الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية،المركز الجامعي الوادي،يومي 17 و 18 جانفي 2010.

23. هواري سويسي،بدر الزمان خمقاني،"نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،جامعة ورقلة،يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

5- الرسائل و الاطروحات:

1. حواس صلاح،"التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"،أطروحة دكتورة في علوم التسيير تحت إشراف الاستاذ الدكتور قادة أقاسم، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2008/2007.

2. روتال عبد القادر،"التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية"،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،تخصص محاسبة و تدقيق،تحت إشراف الدكتور حواس صلاح،جامعة الجزائر،2009/2008.

3. صديقي مسعود،"نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في العلوم الإقتصادية فرع تخطيط اقتصادي،جامعة الجزائر،2003-2004.

4. مداني بن بلغيث،"أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر"،أطروحة لنيل شهادة الدكتوره في العلوم الإقتصادية.،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2004.

6- اصدارات المنظمات و الهيئات المهنية:

1. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،"المحاسبة الأساسية و إعداد البيانات المالية"،المطابع المركزية،عمان،الأردن،2003.
2. هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.GCCAAO،"الإطار الفكري للمحاسبة المالية"،السعودية،2003.

2- قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

1- الكتب:

1. Barbe ODILE et Didelot LAURENT, "Maitriser les IFRS",5 ieme édition, Groupe Revue Fiduciaire, paris 2010.
2. Bécour. J.C.Bouquin H,"Audit operationnel :Entrepreneuriat,gouvernance et performance", 3 ieme édition,Economica,paris,2008.
3. Bernard BESSON, Jean Claude POSSIN," L'audit d'intelligence économique",2^{iéme} édition, Dunod, Paris 2002.
4. Bernard GRAND,Bernard VERDALLE,"audit comptable et financier",Dallos,paris,1999.
5. Bernard RAFFOURNIER et Autre,"Comptabilité internationale" ,Vuibert,paris,1997.
6. Bernard RAFFOURNIER,"Les normes comptables internationales (IAS/IFRS)",edition economica, paris,2005.
7. Berneto PASCAL,"Normes IFRS application aux étas financiers",2 iemes édition,Dunod,paris,2006.
8. C LIONEL,V GERNAR,"audit et contrôle interne",Dallos,paris,1992.
9. Catherine MAILLET-BAUDRIET,Anne LE MANH,"Les normes Comptables Internationales IAS/IFRS",5 ieme edition ,edition foucher, france,2007.
10. Catrine LESNARD, Sylvie VEERBRUGHE," Organisation et gestion d'entreprise", édition Dunod, Paris, 1995.
11. Claude CHARON,"pourquoi des normes d'audit",in R.F.C ,N 326.paris.2000.
12. Colmand BRUNO et Autres,"Comptabilite Financiere-Normes IAS/IFRS",Pearson educaction,paris 2008.
13. Dick WOLFGANG et Missonier-PIERA,"Comptabilité financiére en IFRS",Pearson éducation,paris,2006.

14. Disle CHARLOTTE et Maéso ROBERT,"DCG 9-Introduction à la comptabilite 2012/2013",Manuel et applications,Dunod,paris,2013.
15. Djelloul SACI, "comptabilité de l'entreprise et système economique, lexperience algerienne", OPU, alger, 1991.
16. Ensault BERNARD et Autres,"Comptabilite Financiere",Presse universitaire de France,paris,2001.
17. Eve CHIAPELLO et autre," les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier", la decouverte, paris, France, 2005.
18. Fernand SYLVAINE,"Dectionnaire de la comptabilité et des disciplines connexes ICCA",repris par Bernard CHRISTOPHE ,Brève histoire du rapport environnentaux,in R.F.C. ,N 324,paris 7-8/2000,1982.
19. François PASQUALINI,"le principe de l'image fidèle en droit comptable",LITEC.Paris,1992.
20. GEORGE EGG," Les mots de l'audit", édition liaison, paris, 2000.
21. Gérard VALIN, J.F GAVANOU, C.GUTMANN, J. LE VOURC'H," Contrôlor et Auditor", Dunod, Paris, 2006.
22. Grégory HEEM,"Lire les états financiers en IFRS",édition d'organisation,paris,2004.
23. Hervé PUTEAUX ,US GAAP,"comprendre et utiliser les états financiers américains",Comundi,paris,oct-2004.
24. Hutin HEVRE,"tout la finance",edition d'organisation,paris,2005.
25. J BERGERET,"La personnalité normale et pathologique",2 ieme édition,dunod,paris,1985.
26. J.C BECOUR,H,bouquin,"audit operationnel,entrepreneur ait,gouvernance et performance",3 ieme edition,economica,paris, 2008.
27. J.F COMBES et MM.C Labrousse publi,"audit financier et contrôle de gestion",union editions,paris,1997.
28. Jacques RENARD, Jean Michel CHAPLAIN, Préface de Louis Gallois, "Théorie et Pratique de l'Audit interne", Eyrolles , 6éme édition, Paris, 2008.
29. Jean François DHENIN,Bregitte FOUMIE, "50 Thèmes d'initiation à l'économie d'entreprise", édition Breal , Paris, 1998.
30. JEAN-CHRISTOPHE PIC et Nathan BOIGIENMAN,"To do list finance-de 40 plans d'action+150best pratices",Vuibert,paris,2013.
31. Le jeune GERARD,"audit et commissariat aux compte",gualin,paris,2007.

32. LUCBER&Noël EQUILBERY, "Organisation, Théorie, Application", édition D'organisation, 2ieme édition, Paris, 2003.
33. Marc GERRETSEN et Françoise GINTRAC,"Normes IAS/IFRS, application aux états financiers", bordeaux, édition Dunod.
34. Marc THORIN, ," L'Audit informatique ", Hermes science publications, Paris 2000.
35. Merinda SERGE, Jose Maria BUSTA," L'art des bases des données", édition Eyrolles, Paris, 1984.
36. Mokhtar BELAIBOUD,"Pratique de l'audit", Berti éditions, Alger- 2005.
37. Nahmias MURIEL,"L'essentiel des normes IAS/IFRS",éditions d'organisation,paris,2004.
38. Patrick BOISSELIER, "Contrôle de gestion", 2ieme édition, librairie Vuibert, Paris 2001.
39. Pige BENOIT,"Gouvernance,contrôle et audit des organisation",edition economica,paris,2008.
40. R.MARCINIAK & F.ROWE," Système d'information dynamique et organisation", Economica, paris, France, 1997.
41. Robert OBERT, "pratique des normes IAS/IFRS",4 ieme édition, Dunod, Paris, 2008.
42. Robert REIX, "Systèmes d'information et management des organisations",5ieme édition, librairie Vuibert, Paris, 2005.
43. Saheb BECHAGHA,"Pour un référentiel comptable algerien qui réponde aux exigences de l'économie de marché",Dar el-houda,alger,2003.
44. Simons PASCAL,"audit financier",edition d'organisation,paris,France,1987.
45. Skinner .M ROSS , Milbum J ALEX,Adaptation Française ,Nadi CHLALA ,Jaques FORTIN,"Normes Comptables(Analyse et Concepts)",2 ieme Edition,Québec,CANADA,2003.
46. Stéphan BRUN, "L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS", Gualino éditeur, paris, 2004.
47. Tort ERIC,"organisation et management des systémes comptable";dunod edition,paris,2003.

2- القوانين و المراسيم:

1. Système comptable financier, Projet 06 B2004, Document de travail élaboré par le conseil national de comptabilite,Alger.
2. Projet de système comptable Financier, Conseil de la comptabilité, ministère des finances, Février 2005.
3. Ministere des finances,Conseil Natinal de la Comptabilite,Projet de system comptable financier,juillet 2006.
4. Instruction n 2 du 29 octobre 2009,portant la première application du SCF2010,direction générale de la comptabilite,ministere des finance novembre 2009.
5. Ministere de finances,Instructions n 02 du 29 octobre 2009 portant premier application du systhem comptable financier,alger,2010.

3- المجلات:

1. Alain DORISON," Audit et information financiere"; revue française de l'audit et du conseil informatique n°55, Association française de l'audit et du conseil informatique, Paris avril – juin 1998.
2. C. CHARRON ,"Pourquoi des normes d'audit", Revue française de comptabilité, n°236, Octobre 2000.
3. CODE IFRS-Normes et interpretations ,textes consolidés à jour au 15 mars 2011,6 iéme édition,groupe revue fiduciaire,paris. 2011.
4. J. FOURNIER,"l'orientation et la planification d'une mission d'audit",revu française de comptabilite,n333 ,avril 2001.
5. Pascal DUMONTIER , Denis DUPRE,"Pilotage Bancaire(les normes IAS et la réglementation",Revue banque édition,2005.
6. Samir hadj ali MOHAMED,"le commissariat aux comptes:caracteritique et missions",revue algerienne de comptabilite et d'audit,n 03,3 ieme trimestre,1994.
7. Simon C et Stolowy H,"Vingt ans d'harmonisation comptable internationale",in revue deC.C.A,paris.1999.

3- المراجع باللغة الانجليزية:

1- الكتب:

1. Abbas Ali MIRZA, Orrell MANGUERS, J Holt GRAHAM ,"IFRS Pratical implementation guide and workbook",2 end edition,John wiley and sons INC, New jersey,USA,2008.
2. Arens,Alvin A,and Elder,Randal J,and Mark S,Beasley,"Auditing and assurance services:An integrated approach",10 th edition,new york,2010.
3. Hand Book of international auditing,IAPS No,1008,risk assessement and internal control-CIS caracteristic and consideration,IFAC,ethics pronouncements,2004.
4. Hinton METTHEW,"Introducing inforamtion management:the business approach",Taylor&Francis,London,British,2006.
5. Jv MASSIER,F WILLIAM,M STEVEN,GLOVER andP DOUGLAS , "Prrawitt,auditing and assurance serviees-asystematic approch-",fourth edition,megraw-hill ine,2006.
6. Leonard W.Vona,"Fraud risk assessement building a fraud audit program",USA,2008.
7. S.Most KENNETH, Accounting theory,2 nd ed,Grid publishing,Inc,1982.
8. Timotlay LOUWERS,J ramsay ROBERT,J SINASON ,H DAVID and stawser JERRY," auditing and assurance serviees",international edition,megraw-11;II,the,new york,2005.
9. Van greuning,K. HENNIE,"International financial reporting standars-a pratical guide-",4 ieme edition,the world bank,washington,2006.

2- المجلات:

1. American Institute of certified public accountants,International financial reporting standards,new york,2004.
2. DEZOORT F.T,HERMANSON D,R,ARCHAMBEAULT D,S and REED S,A,"audit committee effectiveness:a synthesis of empical committee literature",journal of accounting literature,vol 21 ,2002.
3. Financial Accounting Standard Board,Qualitative characteristics of accounting information,SFAC N 2,may 1980.

3- الندوات و الملتقيات:

1. M ALAMGIR,"Corporate gouvernance-arisk perspective,paper presented to:corporate gouvernance and reform,paving the way to financial stability and development",a conference organized by the egyptian banking institute,cairo,7/8 may 2007.

4- اصدارات المنظمات و الهيئات المهنية:

1. IFRS at a glance ,IFRS13,fair value measurement ,LBDO,2014. Maxime BALY, les enjeux de la normalisation comptable internationale, TEMA 2004. www.planetema.nethttp://www.iasb.org
2. IASB,Agenda consultation,london,26 july 2011.
3. IASB,Open letter from Hans Hoogervorst,london,26 july 2011.

4- المواقع الالكترونية:

1. هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج http://www.gccaao.org/smd1.html
2. سمير الريشاني،مقدمة في معايير المحاسبة الدولية،مقال منشور على شبكة الانترنت على الموقع التالي: http://www.kantakji.com/media/174664/lecture2011-1-9.pdf
3. أشرف حنا ميخائيل،تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات،مقال منشور على الموقع التالي:
4. http://iefpedia.com/cgi-sys/suspendedpage.cgi
5. نادر يونس رمضان،محمد حويش علاوي الشجيري،"دور الابلاغ المالي الالكتروني في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية"-دراسة ميدانية لاراء عينة من معدي و مستخدمي المعلومات المحاسبية في اقليم كوردستان العراق-،مقال منشور على الرابط التالي: http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=35304
6. Peter WALTON,Petit historique de IASC/IASB, http://www.kpmg.fr/
7. http://www.deloitte.com

قائمة الملاحق

-الملحق رقم 03:مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS-

العلمي المؤهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	44	45,8	45,8	45,8
	ماستر	25	26,0	26,0	71,9
	ماجستير	14	14,6	14,6	86,5
	دكتوراه	1	1,0	1,0	87,5
	أخرى	12	12,5	12,5	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

التخصص

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ومالية محاسبة	57	59,4	59,4	59,4
	تدقيق	25	26,0	26,0	85,4
	إقتصاد	5	5,2	5,2	90,6
	أخرى	9	9,4	9,4	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

المنصب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	والمحاسبة المالية مصلحة رئيس	36	37,5	37,5	37,5
	حسابات مدقق	60	62,5	62,5	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

مهنية شهادات تحمل هل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	65	67,7	67,7	67,7
	لا	31	32,3	32,3	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

المهنية الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 10 الى سنة من	42	43,8	43,8	43,8
	سنة 21 الى سنة11 من	16	16,7	16,7	60,4
	سنة 32 الى سنة22 من	29	30,2	30,2	90,6
	سنة 32 من أكثر	9	9,4	9,4	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

الدولية المحاسبية المعايير أو الدولية التدقيق معايير على اطلاع لديكم هل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	92	95,8	95,8	95,8
	لا	4	4,2	4,2	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

المالي المحاسبي النظام حول تكوين بإجراء قمتم هل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	71	74,0	74,0	74,0
	لا	25	26,0	26,0	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	Les catégories définies par 8. هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاقى ترحيب و موافقة كافة المهنيين. <=1,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,610	Retenir l'hypothèse nulle.
2	Les catégories définies par 9. هل الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة جميع الاحداث والعمليات المالية في الوقت الحالي <=1,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	Les catégories définies par 10. هل لجأتم لمعالجة بعض الاحداث والعمليات المالية للمعايير المحاسبية الدولية لعدم إمكانية معالجتها <=1,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,475	Retenir l'hypothèse nulle.
4	Les catégories définies par 11. هل هناك عمليات خاصة لا يمكن معالجتها وفق الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي. <=1, 50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,358	Retenir l'hypothèse nulle.
5	Les catégories définies par 12. هل ترون ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة الى معايير محاسبية وطنية تتناسب والواقع الحالي للبيئة المحاسبية. <=1,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
6	Les catégories définies par 13. هل ترون ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع استخدام المعايير المحاسبية الدولية دون اي مشاكل في الممارسة المحاسبية. <=1,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,262	Retenir l'hypothèse nulle.
7	Les catégories définies par 14. هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم <=1 ,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
8	Les catégories définies par 15. هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تسمح بإجراء مقارنات معتبرة بين الفترات المالية المتتالية والمؤسسات المختلفة <=1,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
9	Les catégories définies par 16. هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة <=1,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification e
05.

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
10	Les catégories définies par هل ترون ان المعلومات المقدمة من خلال القوائم الاتصالية المالية تساعد متخذي القرار على تقدير الاحداث et >1,50 1,50=> surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,052	Retenir l'hypothèse nulle.
11	Les catégories définies par هل توجد الممارسات المحاسبية من خلال المعايير المالية و المحاسبية الدولية أدى الى ضرورة وضع معايير تدقيق دولية et >1,50 1,50=> surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
12	Les catégories définies par هل هناك توافق بين المعايير المالية و المحاسبية الدولية مع معايير التدقيق الدولية et 1,50=> >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,011	Rejeter l'hypothèse nulle.
13	Les catégories définies par هل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية يفرض تبني معايير التدقيق الدولية et >1,50 1,50=> surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
14	Les catégories définies par هناك طلب على المعلومات المالية من قبل مستخدميها قبل تدقيقها في ظل تبني المعايير المالية و المحاسبية الدولية et >1,50 1,50=> surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,019	Rejeter l'hypothèse nulle.
15	Les catégories définies par هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق و تحويله الى علم موحد للممارسات et >1,50 1,50=> يلقى القبول العلم دوليا surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
16	Les catégories définies par هل زيادة الطلب على المعلومات المالية يكون بعد مصادقة المدقق عليها et >1,50 1,50=> surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
17	Les catégories définies par تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل فجوة التفاوت بين ممارسة المهنة بين الدول. et >1,50 1,50=> surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification es

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
18	Les catégories définies par 25. تساعد المحاور الدولية للشرق مستخدمي تقرير الدفق على اتخاذ قرارات أحسن. =>1,50 1,50 et surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
19	Les catégories définies par 26. محاور الشرق الدولية هي الحل الأمثل لتحسن ممارسة الشرق في الجزائر. =>1,50 1,50 et surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
20	Les catégories définies par 27. محاور الشرق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في الظروف الراهنة. =>1,50 1,50 et surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
21	Les catégories définies par 28. تبني أنظمة قائمة على المحاور الدولية و المحاسبة الدولية و محاور الشرق الدولية يساهم الى حد كبير في دعم و تعزيز حوكمة الشركات. =>1, 50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
22	Les catégories définies par المجال الأول: الاطار المفاهيمي للتنظيم المحاسبي الدولي ومسايرته للواقع الجديد =>1,50 1,50 et surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
23	Les catégories définies par المجال الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية. =>1,50 1,50 et surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
24	Les catégories définies par المجال الثالث: محاور الشرق الدولية و علاقتها بالمعلومة المالية في ظل تبني محاور المحاسبة الدولية <=1,50 et >1,50 surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
25	Les catégories définies par المحور الأول: المعلومة المالية و علاقتها بالمحاور المالية و المحاسبة الدولية =>1,50 1,50 et surviennent avec les probabilités 0,5 et 0,5.	Test binomial à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification es