الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

في العلوم الاقتصادية . تخصص: محاسبة وجباية

بعنوان

أثر النظام المحاسبي المالي الجديد على التدقيق الخارجي

مع دراسة عينة على محافظي الحسابات لولاية سعيدة

إعداد الطالبة:

خراف خديجة

عتو رقية

تحت إشراف:

لشلاش عائشة

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ .....رئيسا

الأستاذ .....مشرفا

الأستاذ .....ممتحنا

الأستاذ .....ممتحنا

السنة الجامعية 2013 . 2014

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم و السلام على أشرف المرسلين

أما بعد أتقدم بهذا العمل المتواضع إلى:

إلى من باع راحة شبابه ليشق لي الطريق و أشعل سنين عمره ليضيء لي الطريق،إليك أبي الغالي شفاه الله و حفظه و رعاه.

إلى من وضعت تحت قدميها الجنة فكانت نبع الحنان و منبع الأمان وسر السعادة,إليك أمي الحبيبة حفظك الله.

إلى رفيق دربي زوجي**"مراح عبد الله "** و أمه أطال الله في عمرها و كل عائلة مراح كبيرا و صغيرا.

إلى ورود بيتنا إخوتي و أخواتي خيرالدين ,كريمة,فؤاد ,محمد الأمين ,راضية.

إلى زوجة أخي عومرية ,خالتي مريم,جدتي يشفيها الله و يطيل في عمرها.

إلى الكتكوتين أكرم و دنيا.

إلى بنوتتي الغالية مايا.

إلى كل عائلة عتو صغيرا و كبيرا.

إلى صديقتي خراف خديجة و كل عائلة خراف.

إهداء

بداية الحمد لله الذي لولا توفيقه وعونه لما تم هذا العمل.

إلى روحه الطاهرة أفضل الخلق سيدنا محمد صلوات الله عليه.

إن الحمد والشكر والفضل أولا وقبل كل شيء لله سبحانه وتعالى الذي وفقني

في دراستي وثبت عزيمتي ،وكان عليه توكلي و استنادي و كان حسبي وهو

رب العرش العظيم .

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى منبع الحنان الذي لطالما ارتويت منه

إلى أعظم وأسمى عبرة إلى من أثارت صدري وكانت خير سند لي في الحلوة والمرة .

إلى من تجرعوا تعبي،إلى من خطفوا حزني دمعة إلى من أحاطوني بحبهما من أول نظرة

إلى والدتيا العزيزتين

و والدي رحمة الله عليه و إخواني وزوجاتهم و أخواتي وأزواجهم، وكل عائلتي كبيرا و صغيرا

و إلى من رافق درب حياتي زوجي العزيز و استحملني في مشواري الدراسي "**مازوني مهدي**"

و إلى أبنتي فاطمة الزهراء و ابني محمد

وإلى عائلة زوجي خصوصا والديه أطال الله في عمرهما و إلى الإخوة و الأخوات الأعزاء

إلى رفيقة دربي و من صاحبني في مشواري الدراسي "**عتو رقية**" و ابنتها مايا و كل عائلتها

كلمة شكر وتقدير

أول شكري هو لله رب العالمين

الذي رزقني العقل و وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة **" لشلاش عائشة"**

على كل ما قدمته لنا من مساعدة ونصائح و إرشادات طيلة مدة إنجاز هذا العمل.

و إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل

الفهرس

الإهداء
الشكر
الملخص..... I
قائمة المحتويات:..... III
قائمة الجداول: V
قائمة الأشكال:..... V
قائمة الرسومات البيانية VI
قائمة الملاحق: VI
قائمة المختصرات:..... VI
المقدمة..... 01

الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي بين إلزامية التطبيق وتحديات الواقع

مقدمة الفصل 06
المبحث الأول: الأسس النظرية لبناء معايير المحاسبة الدولية..... 07
المطلب الأول: مبررات التوجه نحو توحيد معايير المحاسبة الدولية..... 07
المطلب الثاني: الإطار المؤسسي لمعايير المحاسبة الدولية 08
المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية و معايير التقارير المالية و إسهامها في جودة المعلومة.. 14
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي و متطلبات تطبيقه في البيئة الجزائرية 18
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي و القانوني للنظام المحاسبي و المالي 18
المطلب الثاني: أهداف وأهمية و خصائص النظام المحاسبي المالي الجديد 20
المطلب الثالث: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني 22
المبحث الثالث: التحديات التي تواجه تبني النظام المحاسبي المالي..... 24
المطلب الأول: النظام المحاسبي و المالي و إشكالية القياس و التقييم – القيمة العادلة 24
المطلب الثاني: النظام المحاسبي و جودة المعلومة المالية:..... 27
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي و فعالية الاتصال المالي..... 30
خاتمة الفصل:..... 31

الفصل الثاني: مهنة التدقيق الخارجي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد

مقدمة الفصل: 33

المبحث الأول : مبادئ أساسية للتدقيق..... 34
المطلب الأول : ماهية التدقيق..... 34
المطلب الثاني : أنواع التدقيق و فرضياته 40
المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة قبولا عام 44
المبحث الثاني: الإجراءات التنظيمية لممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر..... 47
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر..... 47
المطلب الثاني : المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة منظمة لمهنة التدقيق في الجزائر..... 51
المطلب الثالث : محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين بين الحقوق و الواجبات 53
المبحث الثالث: انعكاس تبني نظام محاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي..... 57
المطلب الأول : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية 57
المطلب الثاني: التدقيق الخارجي الجزائر من منظور معايير التدقيق الدولية 58
المطلب الثالث: تحديات مهنة التدقيق الخارجي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي..... 59
خاتمة الفصل:..... 61

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

مقدمة الفصل:..... 63
المبحث الأول : مكونات و منهجية الدراسة الميدانية 64
المطلب الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية 64
المطلب الثاني: أدوات الدراسة المستعملة 66
المطلب الثالث: تفريغ بيانات الإستمارات..... 67
المبحث الثاني: اختبار المحاور والنتائج المتوصل إليها..... 72
المطلب الأول: المحور الأول 72
المطلب الثاني: المحور الثاني 74
المطلب الثالث:المحور الثالث..... 75
نتائج الدراسة:..... 76
خاتمة الفصل: 78
الخاتمة :..... 80
قائمة المراجع :..... 85
الملاحق :..... 90

الفهرس:

رقم الجدول	قائمة الجداول	رقم الصفحة
1-1	المقارنة بين النظام المحاسبي و المخطط المحاسبي الوطني	22
2-2	لمحة تاريخية عن التدقيق	35
1-3	إحصائيات متعلقة بالاستمارات الاستبيان	66
2-3	توزيع العينة حسب الجنس	67
3-3	توزيع العينة حسب السن	68
4-3	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	69
5-3	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	70
6-3	توزيع العينة حسب الوظيفة	71
7-3	نتائج اختبار المحور الأول	72
8-3	نتائج اختبار المحور الثاني	74
9-3	نتائج اختبار المحور الثالث	75

رقم الشكل	قائمة الأشكال	رقم الصفحة
1	مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	19

الفهرس:

رقم الجدول	الرسومات البيانية	رقم الصفحة
01	إحصائيات استمارات الاستبيان	66
02	توزيع العينة حسب الجنس	67
03	توزيع العينة حسب السن	68
04	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	69
05	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	70
06	توزيع العينة حسب الوظيفة	71

رقم الملحق	قائمة الملاحق	رقم الصفحة
1	إستبيان	90

قائمة المختصرات	
01	النظام المحاسبي المالي الجديد SCF
02	المخطط المحاسبي الوطني PCN
03	معايير المحاسبية الدولية IAS
04	معايير التقارير المالية IFRS

عرف الاقتصاد العالمي مؤخرا مجموعة من التطورات العلمية و التكنولوجية في ظل الانفتاح مع الأسواق العالمية والاقتصادية، و تعاظم المنافسة بين الشركات أدى إلى تقليص حجم العالم و جعله قرية صغيرة حيث انعكس هذا على كل الدول بما فيه دول العالم الثالث وأجبرها على مواكبة عالم العولمة و الدخول في هذه القرية الواحدة و بما أن التدقيق و المحاسبة وسيلة أساسية للاتصال بين المؤسسة و الأطراف الأخرى لم تكن بمعزل عن التغيرات و التطورات سابقة الذكر.

فاختلاف المبادئ و السياسات المحاسبية من دولة إلى أخرى يجعل من عملية الاتصال هذه حتما صعبة وهذا ما يؤثر على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية التي تصدرها المؤسسات بسبب متطلبات هذه الأخيرة بالتقيد بالمبادئ المحاسبية المطبقة في بلد ما، وهذا ما يؤكد سعي العديد من الدول إلى الأخذ بمتطلبات المحاسبة الدولية التي تعبر عن مجموعة من الإجراءات و القواعد و المبادئ التي تحكم مختلف الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، من خلال توفر إطار نظري عام يحدد الإجراءات المحاسبية و معالجة مختلف المشاكل التي تواجه المحاسبين أو ذوي الاختصاص ، وهذا الإطار يندرج ضمن مجموعة من "المعايير المحاسبية الدولية "

الجزائر كغيرها من الدول حاولت التأقلم مع هذه الدول و الدخول في دائرة الاقتصاد العالمي والخروج من الاقتصاد الاشتراكي ، و بما أنها تسعى إلى الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية ، و لكي تكون قوائمها المالية أو مخرجاتها بصفة عامة تتلائم مع الطابع الدولي ، قامت بتغيير نظامها المحاسبي القائم- المخطط المحاسبي الوطني- إلى النظام المحاسبي الجديد الذي بدأ العمل به إبتداءا من 1 جانفي 2010

وبما أن التدقيق يعتبر ذلك العلم الذي يكمل المحاسبة، سعت الهيئات الدولية للتدقيق من تقليل الفروقات بين ممارسي التدقيق و المحاسبين و التوصل إلى نقاط تقارب من دولة إلى أخرى ، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي ساهم في إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بمهنة التدقيق، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق من خلال توحيد الممارسة ممثلة في معايير دولية للتدقيق.

الإشكالية :

بناءا على التغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية لمعظم الدول تسعى الجزائر إلى مواكبة هذا التغيير من خلال تبني النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع متطلبات البيئة الاقتصادية الدولية ولكي تكون مخرجات قوائمها المالية ذات طابع دولي تسهل المعاملات مع المستثمرين الأجانب.

و بما أن هناك علاقة بين المحاسبة و التدقيق فمخرجات العمليات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبية الدولية تؤثر على ممارسة عملية التدقيق

و من هنا توصلنا لطرح الإشكالية التالية:

"ما تأثير تبني النظام المحاسبي المالي الجديد على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي؟ "

و يندرج تحت هذا السؤال الرئيسي ، الأسئلة الفرعية الآتية:

1 . ما هي التحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وما تأثير ذلك على جودة المعلومة المالية ؟

2 . ما هي انعكاسات تبني النظام المحاسبي المالي على التدقيق الخارجي من حيث كفاءة المدقق، العمل الميداني و إعداد التقرير النهائي؟

3 . هل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر حسن من مستوى ممارسة التدقيق الخارجي؟ و إن كان كذلك فهل هذا التحسين يرقى للمستوى المطلوب ؟

فرضيات الدراسة :

لمعالجة الإشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية نقترح الفرضيات التالية :

1 . توجد العديد من التحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية لكن رغم ذلك ساهم في تحسين جودة المعلومة المالية نظرا لارتكازه على جملة من المبادئ المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية.

2 .أثر الاصلاح المحاسبي الجديد بشكل متفاوت على ممارسة مهنة التدقيق بحيث يشمل هذا التأثير أهم مراحل المتبعة من طرف المدقق ،خاصة من جانب كفاءة المدقق و العمل الميداني و التقرير النهائي.

3 .تبني النظام المحاسبي المالي الجديد ساهم في تحسين ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر، و لكن ليس بالمستوى و الحجم المطلوب نظرا لوجود عوائق تحول دون تطبيقة .

مبررات إختيار الموضوع:

من أهم المبررات لاختيار الموضوع نذكر :

- محاولة إبراز المعايير المحاسبية الدولية التي تم تبنيها من طرف النظام المحاسبي ومدى التقيد بمبادئه و قواعده و الآثار المحتمل و قوعها على مهنة التدقيق الخارجي .
- الرغبة في إظهار مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في النهوض بالممارسة المحاسبية.
- محاولة من خلال هذا البحث تبيان آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي.

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل و تحديد أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إعطاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية بالإضافة إلى ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية

- التعرف على المعايير المحاسبية الدولية و التطرق إلى النظام المحاسبي المالي .
- تشخيص واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي ومدى ملائمتها لتطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- تقديم أهم المستجدات المحاسبية و أثرها على مهنة التدقيق الخارجي.

حدود الدراسة :

- الإطار الزماني : فترة التربص شهر ماي 2014
- الإطار المكاني :مكاتب محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين لولاية سعيدة.

-إبراز أهم المصطلحات: نقصد بالتدقيق الخارجي في محتوى الدراسة التدقيق الذي يمارسه محافظي و خبراء الحسابات دون التركيز على التدقيق الحكومي الممارس من طرف أجهزة الدولة

و نقصد بالمراجعة و التدقيق نفس المضمون في الدراسة.

منهجية الدراسة و أدواتها

تستدعي طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم ، وصفيا في الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة إلى الوصف و التحليل من خلال استعمال استمارة للإستقصاء للعينة المختارة و إجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة كأدوات للبحث.

صعوبات الدراسة :

- قلة المراجع فيما يخص النظام المحاسبي المالي .
- حداثة الموضوع أدى إلى قلة دراسات السابقة المتعلقة بموضوع.

الدراسات السابقة :

نظرا لحداثة الموضوع لم نتمكن من الحصول على الدراسات السابقة في مجال أثر النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي . فكل ما تمكنا من الاستفادة منه هو مجموعة من أطروحات ومذكرات ماجستير تشمل مواضيع مختلفة حتى وإن كانت تمس النظام المحاسبي المالي الجديد أو معايير المحاسبة الدولية لكن لا تشمل الربط بين النظام المحاسبي المالي الجديد و التدقيق الخارجي.

خطة و هيكل الدراسة:

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث و لمعالجة الإشكالية و التساؤلات الفرعية و لاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمن تلخيص عام و اختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا و في الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها .

يتناول الفصل الأول " النظام المحاسبي بين إلزامية التطبيق و تحديات الواقع" من خلال التركيز على الأسس النظرية لبناء معايير المحاسبة الدولية ،ماهية النظام المحاسبي المالي و التحديات التي تواجه تطبيقه في البيئة الجزائرية.

أما الفصل الثاني " ماهية التدقيق الخارجي في ظل تبني النظام المحاسبي الجديد " حيث سيتم فيه تقديم المبادئ الأساسية للتدقيق و الإجراءات التنظيمية لممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر و أخيرا التركيز على انعكاس تطبيق النظام المحاسبي على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي.

أما الفصل الثالث (دراسة تطبيقية)"واقع انعكاس النظام المحاسبي و المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي " حاولنا من خلا هذا الفصل استقصاء آراء محافظي و خبراء الحسابات حول الآثار المتوقع حدوثها على مستوى مهنتهم، تطرقنا أيضا إلى عرض و تحليل نتائج الاستبيان و استخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول

النظام المحاسبي المالي بين إلزامية التطبيق وتحديات الواقع

مقدمة الفصل :

إن تطور الفكر المحاسبي و التوجه العملي للمحاسبة أدى إلى تطور و تراكم خبرات محاسبية منذ العصر الوسيط، تحولت تدريجيا إلى قواعد عرفية و تقاليد أصبحت مقبولة بين جمهور المحاسبين، ولقد ساعد في ترسيخ هذا التطور و ضع معايير لتنظيم المهنة و العمل المحاسبي مما ساعد المحاسبة للوصول إلى درجة تسمح باستجابة أسرع اتجاه تحديات والمشكلات المحاسبية المستجدة.

فهذه التطورات أصبحت تشكل محيطا مؤثرا في المؤسسات الجزائرية وفي ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة أصبح لابد على المؤسسات الجزائرية تبني هذا النظام ومحاولة التكيف معه رغم أننا نجد في الواقع أن هناك بعض المؤسسات تتحاشى تطبيق هذا النظام، و مع التطور المستمر للميدان الاقتصادي الدولي، و ضعت مجموعة من القواعد و القوانين التي تنظم العمل المحاسبي و توحده بين الدول و هي ما سميت " **بالمعايير المحاسبية الدولية** " حيث تقوم على خلق ترابط بين الأنظمة المحاسبية بين مختلف الدول باعتبارها معايير تقاس عليها العمليات المحاسبية و الجزائر على غرار هذه الدول تسعى جاهدة إلى تطوير نظامها المحاسبي كما أن بعض المؤسسات تأخرت قي تطبيقه وهذا بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي الجديد مستمد من المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر ذات جودة عالية، و هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: الأسس النظرية لبناء معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي و متطلبات تطبيقه في البيئة الجزائرية.

المبحث الثالث: التحديات التي تواجه تبني النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول :الأسس النظرية لبناء معايير المحاسبة الدولية

نهدف من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على أهم الأسباب الداعية إلى التوحيد المحاسبي وعرض ماهية المعايير المحاسبية الدولية من خلال مفهومها و نشأتها وأهدافها و أهميتها و إسهامها في جودة المعلومة المالية

المطلب الأول : مبررات التوجه نحو توحيد معايير المحاسبة الدولية :

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي السابق (المخطط الوطني للمحاسبة) الذي تم اعتماده في 29 أبريل 1975 و خلال 33 سنة من تطبيقه لم يجرى عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الايجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية ... كما اتضح من خلال التجربة أن النظام الحالي لا يمكننا من مواكبة الأدوات الاقتصادية و المالية الحديثة التي انبثقت عن العولمة المالية و الاقتصادية ولا يعرض قوائم مالية تتوافق و المقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعملين لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات
و من الأسباب الداعية لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة:[1]

1)- عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة :

إن النظرية تمثل إطارا متماسكا من الفروض و المفاهيم و المبادئ الواقعية و التي تعتبر بمثابة مرجعا عاما لكل حقل من حقول المعرفة، و هذه الفروض و المفاهيم و المبادئ هي التي تشكل القواعد التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية في وحدة محاسبية معينة و بإبلاغ نتائج القياس لمستخدمي و قراء البيانات المالية، لكن في الوقت الحالي لا يوجد نظرية للمحاسبة، بل توجد نظريات مختلفة في الفكر المحاسبي بدأت وتطورت مع الزمن، ولقد برز الكثير منها دون الاتفاق على نظرية واحدة تشمل هذا الفكر بصورة شاملة وموحدة، و قد نتج عن ذلك اختلافات جوهرية أدت لمشاكل أصبحت تعاني منها نظرية المحاسبة في الوقت الحاضر، و منها تعدد البدائل و تنوعها و نتيجة للجدل المحاسبي حول هذه المشاكل المعقدة و المختلفة بدأ التفكير و بشكل جدي في إيجاد وسيلة تلغي هذه الاختلافات أو على أقل تخدمها، و انطلاقا من هذا الواقع جاءت فكرة إمكانية التوحيد المحاسبي من بين الإمكانيات المتاحة.

1: يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية الشركات و المؤسسات المالية و مراجعي الحسابات القانونيين إتجاه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، ط1، 2002، ص13.

2)- ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي :

إن العولمة تؤدي إلى قيام نظام اقتصادي عالمي جديد يحل محل النظام الاقتصادي الدولي الذي تختفي فيه الحدود بين اقتصاديات الدول، حيث تتحرر فيه الحدود بين اقتصاديات الدول، و تتحرر فيه من تحكم السياسات القومية و تصبح مسيرة بقوانين أو قوى محايدة، ونتيجة لذلك تزايدت أهمية البيانات المحاسبية المنشورة كمصدر للمعلومات و من هنا كانت الضرورة أن تكون هذه البيانات ذات قابلية للمقارنة و يتم إعدادها وفقا لمفاهيم و أساليب موحدة على المستوى العالمي .

3)- ظهور سياسات الخصخصة :

أي تقليص حجم القطاع العام لمصلحة القطاع الخاص و الحاجة الملحة لأسواق المال الكبرى لتمويل هذه السياسات على المستوى الدولي، و بالتالي نشوء فكر محاسبي جديد ساهم في مساعدة الدول على إتمام عملية الخصخصة و كذا اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المالية من المستوى المحلي إلى المستوى الدولي الذي لديه القدرة على استيعاب هده السياسة الجديدة سواء مادية أو إدارية.

4)- تدخل الهيئات الدولية :

كان لتدخل الهيئات الدولية في مجال المحاسبة من الأسباب الرئيسية لتطبيق هذه المعايير إن كان الأمر يختلف بين الدول المتقدمة التي أسست هذه الهيئات من أجل تحقيق مصالحها و الدول المتخلفة والتي في الغالب تضطر لتطبيق هده المعايير لأسباب عدة.

المطلب الثاني : الإطار المؤسسي و المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

1- نشأة المعايير المحاسبية الدولية:

نظرا للاختلافات الطبيعية في المبادئ و المعايير و القواعد و الإجراءات المحاسبية و كذا في الجهات التي تصدر هذه المبادئ و المعايير التي كانت تؤدي إلى نتائج مختلفة، أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق الدولي أو التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة و التماثل و من هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولية.

لقد نشأت المعايير المحاسبية الدولية في ظروف مغايرة عن معايير المحاسبة المحلية للدول حيث كان الدافع الأول هو التقليل من الاختلافات المحاسبية لصالح الشركات الدولية و المتعددة الجنسيات ثم ازداد دور معايير المحاسبة

الدولية من حيث إمكانية مقارنة المعلومات المالية لدى المستثمرين و تزايد استعدادهم للاستثمار عبر الحدود إضافة إلى تدني كلفة رأس المال و زيادة كفاءة توزيع الموارد وبالتالي زيادة النمو الاقتصادي غير أن هذه المنافع لا يمكن تحقيقها بشكل كامل ما لم يتم التطبيق الفعال لهذه المعايير حيث أن هذا التطبيق مرتبط أصلا بمدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للاقتصاد المطبق

كما أن المعايير المحاسبية الدولية جاءت بقواعد وأسس 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]

2- ماهية معايير التدقيق الدولية

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد و قياس و عرض و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية و تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة، و يرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو معيار الإيرادات أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل الاستثمار في الأوراق المالية.

- وعرفها charon على أنها " وثيقة أعدت بإجماع، و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تغطي لإستعمالات مشتركة و متكررة ، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لتنظيم أمثل في سياق معين. [2]
- و عرفها دحمان مأمون بأنها " مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات. "[3]

3-تطور المعايير المحاسبية الدولية :

لقد أسفرت المنظمات الدولية التي دعت إلى التوافق الدولي في مجال المحاسبة و التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين و نقابات و اتحادات تجارية و منظمات دولية و جمعيات حكومية و أجهزة نقابية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير و أهم هذه المنظمات :

1: د/طيبي عبد اللطيف، مداخلة تحت عنوان مكانة النظام المحاسبي المال في ظل المعايير المحاسبية الدولية، ص 5

2 :charone claude, pour quoi d'audit,in R.F.C, paris ,2000, p5.

3:د/ مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق،موقع إلكتروني www.kantakji.com

3- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

و هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، و يضم في عضويته 155 عضو و منظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من 20 مليونين ونصف مليون محاسب.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى و التشجيع على اعتمادها. و لتحقق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل و وطيدة مع هيئات زميلة و منظمات محاسبية في مختلف دول العالم.

3- 2- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 إثر اتفاق بين الجمعيات و المعاهد المهنية الرائدة في (استراليا، كندا، فرنسا،ألمانيا ،اليابان، المكسيك،هولندا، الولايات المتحدة) وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية وأن تدعم قبولها و التقيد بها و تعزيز العلاقة بينهما وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين. وهي الهيئة ذات المسؤولية و الأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية . وقد قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا حتى ما قبل عام 2000.

3- 3- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

تعود نشأة IASC إلى المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام 1972 في سدني باستراليا، في هذا المؤتمر اللورد ينسون الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناءا على مجموعة الدراسات السابقة الدولية للمحاسبين ، تكون مسؤولة عن صياغة معايير المحاسبية الدولية.

3-4- لجنة ممارسة المراجعة الدولية (AIPC)[1]

أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة و الخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات و تعزيزها ، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد ، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها اللجنة ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة و ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة.

1: د/ حسين القاضي، محمود حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر،2000، ص103.

3-5- اللجنة الدائمة لتفسير المعايير (SIC)

شكلت إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة ، و عند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك.

4- مراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية:

مر تطور المعايير المحاسبية الدولية بالمراحل التالية:[1]

4-1-: الفترة ما بين 1973 إلى 1992 :

بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس إدارة تتكون من عشرة أعضاء هم ممثلي هيئات المحاسبة الوطنية في الدول العشرة المؤسسة لها ، صدر عن اللجنة أول معيار رقم 01 عام 1974 موضوعه " الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، و في عام 1976 تلقت اللجنة أول دعم قوي من المؤسسات الاقتصادية و المالية حيث قررت مجموعة محافظي البنوك المركزية للدول العشر الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية و تمويل مشروع تتبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك، هذا الدعم أدى إلى إصدار معيار محاسبي للتقرير المالي في البنوك.

ومنذ 1978 بدأت دائرة عضوية اللجنة تتسع بانضمام العديد من مختلف القارات، اعتبارا من عام 1984، بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد و توفيق معايير المحاسبة عالميا، حيث عقدت عدة مؤتمرات دولية لهذا الغرض نظمتها هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية و منظمة التنمية و التعاون الاقتصادية و الجمعية الدولية للأوراق المالية في هذه المؤتمرات بدأ الحديث عن عولمة أسواق المال وآليات حماية المستثمرين و كذلك عولمة التقرير المالي.

انظم إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ 1986 عدة هيئات و منظمات دولية فاعلة منها المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO التي كانت المحرك الأساسي وراء إعادة هيكلة اللجنة و تحويلها إلى هيئة دولية متكاملة مستقلة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، و كما لعبت هده المنظمة دورا بارزا في توجيه عملية تطوير معايير المحاسبة الدولية و قبولها عالميا.

تواصل الدعم الدولي للجنة بانضمام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB الذي تأسس سنة 1973، كملاحظ و هذا سنة 1988 كما ارتفعت الأصوات في أوربا للمشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية

1: نور الدين مزياني، بحث حول نظام المحاسبي المالي بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و تحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة، الموقع الالكتروني http // ;www.startimes .com

خاصة من طرف جمعية الخبراء الاستشاريين في أوربا FEE سنة 1989 و هذا ما تجسد فعليا في انضمام الاتحاد الأوربي إلى اللجنة الاستشارية سنة 1990 .

4-2-:الفترة ما بعد 1992 :

هذه الفترة تتميز ببدء الأنشطة التي ترمي إلى زيادة قبول الهيئات النظامية الدولية ومنها المنظمة الدولية للبورصات العالمية لمعايير المحاسبة الدولية.

و كان المعيار رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية " أول معيار تقبله المنظمة و ذلك عام 1993، يليه قبول 14 معيارا من المعايير التي أصدرتها اللجنة الدولية وذلك في العام الموالي ، كما أفتكت هذه اللجنة قبول هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC قبول ثلاثة معايير دولية .

تواصل الدعم للجنة معايير المحاسبة الدولية بقبول مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB العمل المشترك مع اللجنة على مشروع أرباح الأسهم و وافق البنك الدولي على تمويل مشروعا لإصدار معيار عن المحاسبة الزراعية و لم يزل الاهتمام الدولي يتواصل لتوحيد الممارسات المحاسبية، فقد طالب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية و كذا لجنة البورصة الاسترالية سنة 1996 بضرورة العمل على تقرير المعايير المحلية من المعايير الدولية

كثفت اللجنة نشاطها التنظيمي و المحاسبي بصورة ملحوظة عام 1997 فقد تم تشكيل فريق عمل الإستراتيجية و تشكيل لجنة دائمة للتفسيرات المحاسبية SIC و كذلك فريق عمل مع ممثلين من المجالس الوطنية للعمل على مشروع الأدوات المالية و المشتقات، و في عام 1998 تجاوز عدد الدول الأعضاء في اللجنة الدولية رقم مائة.

كما تعاظمت الثقة في لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعلان لجنة بازل الخاصة بالشؤون المصرفية عام 2000 دعمها و قبولها المعايير المحاسبية الدولية و للجهود المبذولة لعولمة المحاسبة ، في نفس العام قبلت منظمة البورصات العالمية ثلاثين 30 معيارا دوليا و سمحت للمؤسسات المقيدة في البورصات العالمية باستخدامها في التقرير كمتطلب للقيد و التداول خارج حدود موطنها الأصلي .

كما عرف عام 2000 موافقة اللجنة على المعيار 41 المحاسبة الزراعية و إدخال تعديلات على المعيارين 12 و 14 و إصدار إرشادات تفسيرية لمعيار الأدوات المالية رقم 39.

لقد حققت اللجنة معايير المحاسبة الدولية انجازا كبيرا و انتشارا عالميا واسعا في الكيان الدولي و هذا ما أثمر بإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 2001 طبقا للائحة الصادرة في 24 ماي 2000

أما التطور المهم في 2002 هو صدور القانون الاوربي يلزم المؤسسات المقيدة في البورصات الأوربية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في موعد أقصاه أول جانفي 2005 غير أنه مدد الأجل إلى غاية 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط .

5-مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

يمكن ذكر أهم المزايا في النقاط الآتية :

- الدخول إلى أسواق المال (البورصات)العالمية و العربية و الاستفادة من التعامل فيها.[1]
- تحسين جودة المعلومات التي يبنيها النظام المحاسبي باستخدام المعايير الأمر الذي يرفع من كفاءة الإدارة للوصول إلى القرارات الأمثل.
- إمكانية وجود فرص عمل دولية للمحاسبين الذين يزاولون العمل بالمعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة
- وجود معايير دولية موحدة تسمح بإعداد قائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- تحسين المقارنة بين حسابات المستخدمين.[2]

6-خصائص المعايير المحاسبية الدولية :

إن المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة لذلك لابد وأن تتصف بالخصائص التالية:

1- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و القانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع .

2- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات، بل لابد وأن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لأخر فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة.

3- تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد.

4- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.

5- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية وفنية و بيئية.

1: بكيحل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و المعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة، مع الاتحاد الاروبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستر، تخصص مالية و محاسبة، جامعة شلف، 2008، ص 42

2: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المؤرخة 25 نوفمبر2007، العدد 74 .

6- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، و يقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية الدولية .

7- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير الحكومات،فليس من المعقول أن تتغير المعايير المحاسبية مع كل تغير في السياسات الحكومية.

7- أهمية المعايير المحاسبية الدولية :

تتمثل أهمية المعايير المحاسبية في النقاط التالية :[1]

- قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف.
- استعمال هذه المعايير على نطاق دولي من طرف الشركات سيوفر مبالغ طائلة من الأموال كل سنة.
- زيادة فاعلية تشغيل الأسواق المالية.
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات تمتاز بالنوعية و الشفافية ، الأمر الذي يقلل من درجة مخاطر الاستثمار ومن تم تخفيض تكلفة رأس المال.
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل.

المطلب الثالث : المعايير المحاسبية الدولية و إسهامها في جودة المعلومة المالية

1- لمحة عن إعداد المعايير المحاسبية الدولية[2]

معايير المحاسبة الدولية هي المرشد لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها والإفصاح عن المعلومات للمستفيدين، ويتعلق كل معيار من المعايير المحاسبية عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها مثل معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو معيار المخزون أو غيرها.

فمعيار الممتلكات يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة و الاعتراف بها، حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها و القيمة القابلة للإستهلاك و الحياة الإنتاجية و القيمة المتبقية و القيمة العادلة.

أما معيار المخزون يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية .

1: د/ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، الجزائر،2008، ص 124.

2: د/ مجدي الجعبري، معايير المحاسبة الدولية، موقع الكتروني، www.ao.academy.org

أما معايير إعداد التقارير المالية تبنى عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين بهدف مساعدة المجلس في تطوير معايير دولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة التقارير الموجودة.

كالمعيار 1 على سبيل المثال يوضح تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة يضمن أن القوائم المالية التي تعد لأول مرة على أساس القوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة.

و المعيار 7 المتعلق بالأدوات المالية و الافصاحات بحيث يهدف إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدموا القوائم من معرفة مدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المؤسسة.

2- إسهامات معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية :

تلعب المعايير المحاسبية الدولية دورا مهما في تحسين وتحقيق معلومات محاسبية ذات جودة عالية من خلال ما يلي:

2 .1): تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة

تتعدد أسس تقديم القوائم المالية لفسح المجال أمام مستخدميها ولتلبية أغراضهم المتنوعة حيث سنعرض فيما يلي بعض الأسس التي يتم اعتمادها كالتالي:

2 .2): القوائم المالية القطاعية

نظرا للتطور الاقتصادي و ما تواجهه الشركات من منافسة شديدة دفعت بها إلى التنويع في خطوط الإنتاج أو فتح فروع تابعة للشركة في مناطق جغرافية مختلفة، فكانت الحاجة إلى ظهور القوائم القطاعية المجزأة جنبا إلى جنب من معلومات الشركة الإجمالية

و لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر إلى التقارير المالية للقطاعات، و كان الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع – معلومات حول مختلف أنواع المنتجات و الخدمات التي تنتجها الشركة و مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها – لمساعدة مستخدمي القوائم المالية فيما يلي :

أ- فهم أفضل للأداء السابق للشركة.

ب- تقييم أفضل لمخاطر و عوائد الشركة.

ج-تكوين أحكام حول الشركة ممل مدعومة بشكل أفضل بالمعلومات.

2 .2-2: القوائم المالية ذات الغرض العام :

يغطي المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 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، وذلك 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 ، وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات و بيانات ملائمة و ذات مصداقية و موثوقية عالية.[1]

2 .2-3: القوائم المالية المرحلية

تشكل القوائم المالية و الإيضاحات المرفقة بها وسيلة الإبلاغ الرئيسية التي يعتمد عليها مستخدموا المعلومات المحاسبية، و تساعدهم على تقييم أداء الشركة و التنبؤ بالوضع المالي لها مستقبلا و هذا بدوره يساعد في إتخاذ القرارات المناسبة

ويعرف التقرير المرحلي "هو التقرير المالي الذي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية، أوعلى مجموعة من القوائم المالية المختصرة. "

3- الأسس العامة لعرض المعلومات في القوائم المالية

عند إعداد القوائم المالية و عرضها يجب مراعاة مجموعة من الأسس و الاعتبارات لذلك و لقد أورد المعيار المحاسبي الدولي 1 جملة من الاعتبارات 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.

3 .1: العرض العادل و الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS :[2]

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي و نتيجة الأعمال و التدفق النقدي للشركة بشكل عادل، حيث يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث و العمليات و الظروف التي مرت بها الشركة بشكل صادق يتماشى مع ما تم تحديده.

1:د/ محمد ابو النصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دائر وائل للنشر،الأردن، 2008، ص19

2: حميداتو صالح، ملتقى حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر حول معايير المحاسبية الدولية في تحديث المعلومات المالية، جامعة ورقلة ،2011 ، ص161.

3 .2 – فرضية استمرارية المؤسسة :

إن إعداد القوائم المالية بموجب IAS1 يتم بموجب فرض استمرارية للشركة ، وفي حالة وجود أية ظروف تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة.

3 .3– أساس الاستحقاق المحاسبي :

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS1 إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية و يتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم و كذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة.

3 .4– الإتساق في العرض :

يتوجب على الشركة الاتساق في عرض و تصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية

3 .5– 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 .

3 .6– المعلومات المقارنة :

يتطلب المعيار IAS1 تقديم القوائم المالية للفترة المالية الحالية و للفترة السابقة ، كما يوجب إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية ، للفترة الحالية ، وهذا يمكن مستخدموا القوائم المالية من مقارنة القوائم المالية الحالية مع فترات سابقة أو مع شركات أخرى ،و بالتالي مساعدتهم في تقييم أداء الشركة و التنبؤ بمستقبلها .

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي و متطلبات تطبيقه في البيئة الجزائرية.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية النظام المحاسبي المالي و أهم أهدافه و خصائصه و إبراز أوجه المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي و القانوني للنظام المحاسبي و المالي

1- ماهية النظام المحاسبي المالي:

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي و المحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهو إلزامي بداية من 01 جانفي 2010، و يهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة و التي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية، و محاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوربي و منظمة التجارة العالمية (OMC)، إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية و المالية حول الاقتصاد الجزائري.

1- 1 :مفهوم النظام المحاسبي المالي :

نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها.

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.[1]

و يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية و معايير المحاسبة و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة و خصوصا:[2]

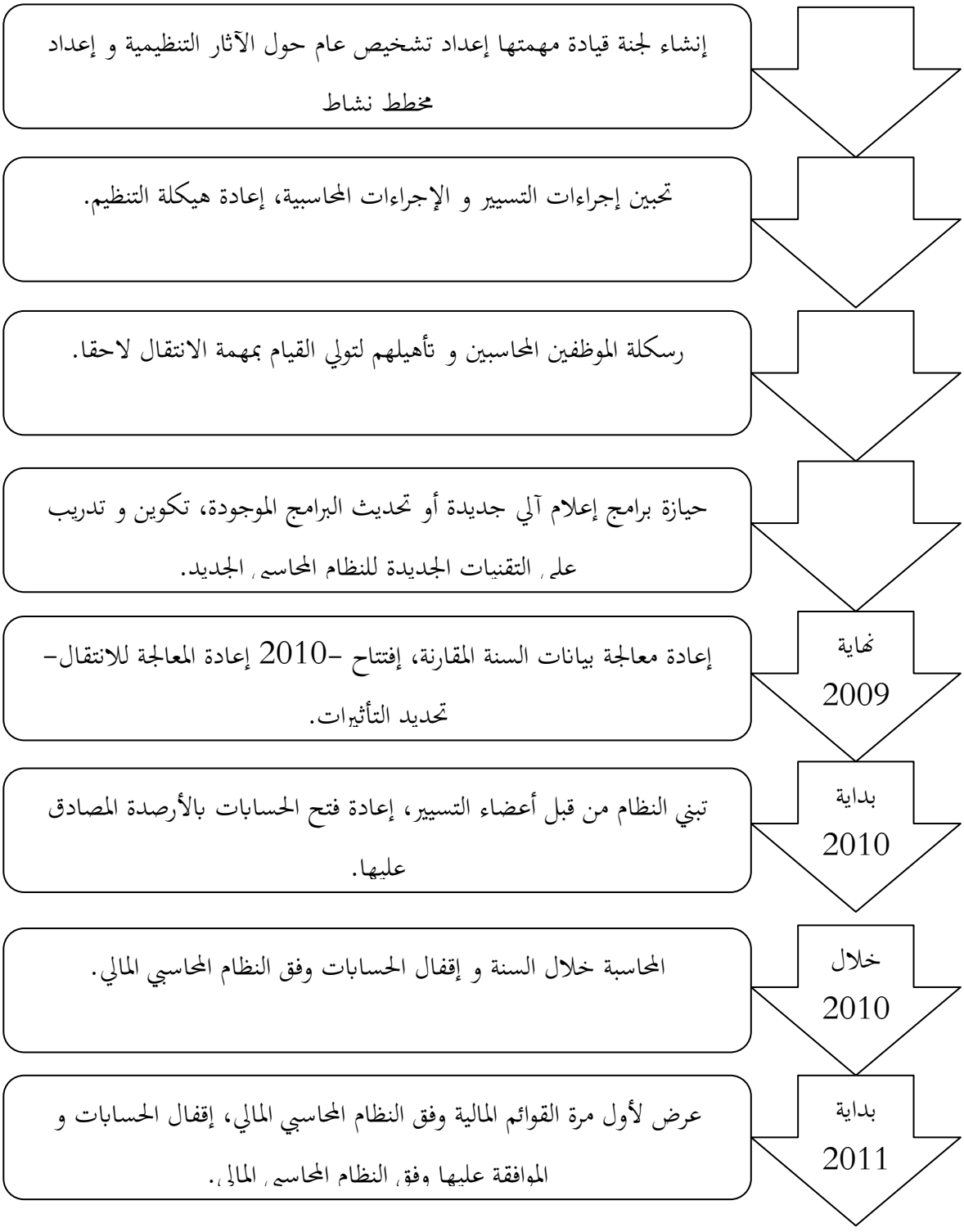
- ✓ محاسبة التعهد.
- ✓ استمرارية الاستغلال و قابلية الفهم.
- ✓ الدلالة .
- ✓ المصداقية .
- ✓ قابلية المقارنة.
- ✓ التكلفة التاريخية و أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

2-1: مراحل الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

1: د/ شعيب شنوف، مرجع سابق ذكره، ص 13

2 :mohamed zaatri. Système Comptable Financier .Berti Édition , Alger.2009 p9

الشكل البياني رقم(01): مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي



المصدر: صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أفاق تبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2010،ص 134.

المطلب الثاني : أهداف وأهمية و خصائص النظام المحاسبي المالي الجديد

1- أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد:

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي،ويمكن تلخيصها في النقاط التالية [1]

1. ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
2. تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
3. العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
4. جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
5. إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
6. قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
7. المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
8. يسمح بمراقبة الحسابات و ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها
9. المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فاعلية في السوق.
10. إعطاء معلومات صحيحة وكافية،موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
11. السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجباية بموضوعية ومصداقية.
12. استفادة الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبة للعديد من الدول.
13. النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

1: كريم جودي ، مداخلة المالية أمام نواب المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية،2007/09/25.

2- أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد :

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة لاحتياجات المستثمرين الأجانب .
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا ، مما يدعم شفافية الحسابات و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

3- خصائص النظام المحاسبي المالي :

يشمل النظام المحاسبي المالي مجموعة من الخصائص أهمها :

- لها إطار مرجعي مستمد من النظرة الأنكلوساكسونية .[1]
- معدة لمصلحة المستثمرين.
- تطبيق شامل لكل المعايير.
- إدخال مفهوم القيمة العادلة أو الصحيحة التي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول و الخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة و هي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات ، و ذلك بغية معرفة و تقدير جيد لذمة المؤسسة .
- إدخال مفهوم التحيين و الذي يهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن من الأصل على تقييم الأصول و الخصوم
- يرتكز على المبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي،وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.[2]
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات واتخاذ القرارات.

1: المادة 1 من قانون مشروع المحاسبة المالية

2: الجريدة الرسميةالجمهورية الجزائرية، المادة 3 من قانون 11/07 ،بتاريخ 25نوقمبر 2007 العدد 74

المطلب الثالث : المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني

يبرز الجدول أدناه أهم أوجه التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني.

الجدول رقم (1):المقارنة بين النظام المحاسبي و المخطط المحاسبي الوطني

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط الوطني للمحاسبة
شهرة المحل تسجل ضمن الأعباء	شهرة المحل تنشط ضمن القيم المعنوية
نفقات التطوير تسجل ضمن القيم المعنوية.	كل نفقات البحث و التطوير تعتبر كمصاريف استثمارية ، أي ضمن المصاريف الإعدادية.
المبلغ المقابل للاهتلاك للأصول المعنوية يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للأصول المادية و المعنوية .	المبلغ المقابل للاهتلاك لا يأخذ في الحسبان القيمة الباقية للأصل المعنوي و المادي.
مدد و طرق الاهتلاك ترتكز فقط على عوامل اقتصادية ، و يعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة	مدد و طرق الاهتلاك تتأثر باعتبارات جبائية،و لا ينص المخطط الوطني للمحاسبة أي إجراءات بخصوص طريقة الاهتلاك أي غير مفروضة
عندما يعاد تقييم أصل مادي فإن كل فئة الأصول المادية التي ينتمي لها الأصل المعني يعاد تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة.
المصاريف الملحقة بالاستثمارات المادية تهتلك على فترة حياة لا تتجاوز تلك الخاصة بالأصل المرتبطة به	المصاريف الملحقة لثمن الشراء تهتلك بنفس المعدل الذي يهتلك به قيمة الاستثمار .
المخزونات لايمكن أن تقيم إلا بطريقة الداخل أولا أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.	توجد هناك ثلاث طرق لتقييم المخزونات فبالإضافة لطريقةFIFO و طريقة التكلفة الوسطية المرجحة توجد طريقةLIFO.
بالنسبة للإعانات هناك طريقتان لتقديم الإعانات: – التسجيل الأولي للإعانة في النواتج المؤجلة و التي تسجل بعدها في النواتج على أساس نظامي و عقلاني حسب مدة منفعة الأصل .	يميز بين نوعين من الإعانات هناك إعانات استثمارت تسجل في حساب خاص من الأعباء الخاصة (ح/14) بالمبلغ المحصل و تهتلك بنفس المعدل مع الاستثمار المناسب بالجانب الدائن لحساب النتيجة، و هناك

- تناقص القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، و بالتالي فإن المنتوج المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورا بتخفيض في عبء الاهتلاك.	إعانات استغلال و التي تسجل في النتيجة عندما تحصل عليها المؤسسة.
الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها و تقيد في الأول و الديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر و القيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في الكراء.	حسب المخطط فإن أي أصل لايظهر في محاسبة أي تاجر إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل، و بالتالي فعد تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم تسجيل الإهتلاك، فالمخطط المحاسبي الوطني يأخذ في الحساب القرض الأيجاري.
بخصوص المؤونات نلاحظ بأن النظام الجديد يقر يقر بأن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة و ليس الوضعية المالية المستقبلية، و هنا لايسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا وهو الحال مع مؤونات الصيانة و التصليحات .	يسمح القانون الجزائري بتشكيل كل المؤونات بما فيها مؤونات للتصليحات الكبرى و الصيانة

المصدر :د /كتوش عاشور مداخلة تحت عنوان متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر،جامعة الشلف، الجزائر،بدون سنة.

المبحث الثالث : التحديات التي تواجه تبني النظام المحاسبي المالي.

سعيا لمواكبة التطورات الإقتصادية العالمية، وفي ظل الانفتاح نحو الخارج قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد لكن واقع النظام في البيئة الجزائرية مازال يشوبه كثير من العوائق و هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل

المطلب الأول : النظام المحاسبي و المالي و إشكالية القياس و التقييم – القيمة العادلة–

1– مفهوم القيمة العادلة :[1]

جاء استحداث مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه: كما أنه بالنظر إلى ما فرضته التوسعات الكبيرة في الاستثمارات على وظيفة المحاسبة حول ضرورة و قوف المستثمرين على حقيقة المركز الحالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية و ما يطرأ على أموالهم من تغيرات فقد أصبحت المحاسبة التقليدية المبنية على أساس التكلفة التاريخية غير قادرة على الوفاء بتلك المتطلبات الأمر الذي يعزز التحول إلى القيمة العادلة.

هذا و لا يوجد من الناحية النظرية اتفاق بين المحاسبين و المهنيين و المنظمات المهنية و الباحثين على مفهوم أو تفسير محدد للقيمة العادلة أو طريقة محددة لتقديرها بسبب تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية إضافة إلى تأثيرها على خصائص المعلومات المحاسبية اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية

لقد عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية القيمة العادلة بأنها : "المبلغ الذي يتم مبادلة الأصل به أو تسديد التزام بين أطراف التعامل على أساس تجاري. بحت أو في إطار متوازن و تعرف الصفقة المتوازنة في هذا الإطار بأنها صفقة تتم بين أطراف غير ذوي العلاقة و تتم بين مشتري راغب و بائع راغب و كلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه و يبنى التسعير في مثل هده الصفقات على أسس القيم السوقية العادلة وذلك لأن التفاوض يتم على أفضل الشروط و في ظل ظروف طبيعية.

2– مقومات القيمة العادلة :[2]

القيمة العادلة تقوم على مجموعة من المقومات يمكن إدراجها فيما يلي :

1– تمثل القيمة العادلة أحد القيمتين، قيمة يمكن مبادلة الأصل بها و تمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل و تتعدد طرق الحصول على الأصول باختصار فيما يلي :

1: خالد عبد الرحمان جمعة يونس، أطروحة دكتوراه حول أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية، على عوائد الأسهم، الجامعة الإسلامية، غزة،2011،ص 22

2: حواس صلاح، أطروحة دكتوراه، التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي،2007، جامعة الجزائرص 115

- ☑ الحصول على الأصل نقدا و تكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية و شبه نقدية .
- ☑ الحصول على أصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة و تكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.
- ☑ إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى ، و تكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم و حقوق الملكية الأخرى المصدرة .
- ☑ أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة ، و تكون مصادر الإلزام متنوعة مثل: الحاجة الاضطرارية للمؤسسة ، وجود وكيل وحيد للأصل و بذلك لا يوجد للمؤسسة خيارا أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

2- قيمة سداد الالتزام ، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

3-كيفية التقييم بالقيمة العادلة:[1]

هناك ثلاث طرق متناسقة يمكن استخدامها :

1.3-طريقة السوق : الأسعار الملاحظة و معلومات أخرى منبثقة من العمليات الحقيقية لأصل مشابه أو قابل للمقارنة، و هناك تقنيتان :

2.3 -سوق متعدد : مشتقة لسلسلة مقارنة

3.3 - مصفوفة للتسعير : تقنية رياضية تستعمل أساسا بالنسبة للسندات – الالتزامات - و التي لا تأخذ سعر محدد لسند و لكن تستعمل حقيبة من السندات المسعرة .

4.3- طريقة الدخل :

استعمال تقنيات التقييم عن طريق الاستحداث ، اما استعمال نموذج black – scholies- merton، أو نموذج ثنائي الحد و نموذج multiperiod excess earnings لبعض الأصول المعنوية لتحويل التدفقات المستقبلية إلى مبلغ وحيد مستحدث

1: هوام جمعة ، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي مداخلة حول التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 2007.

طريقة التكلفة :

عبارة عن المبلغ الضروري لتعويض قدرة الإنتاج أو الخدمة لأصل، حيث تؤخذ التكلفة لشراء أصل بديل لأستخدم مقارنة معدلة بالتدهور- الاهتلاك و التدني المحاسبي

من الضروري في بعض الأحيان استعمال عدة تقنيات، و يجب ترجيح نتيجة كل تقنية للتوصل إلى تشابه السعر في المدى للسعر، فقياس القيمة العادلة هو النقطة التي تمثل الأفضل للقيمة العادلة في هذه الظروف، ويجب أن تكون الطريقة ثابتة و عند حدوث تغيير في التقدير و أن هذا التغيير يعتبر ملائم عندما يؤخذ في الاعتبار مبادئ المعيار المحاسبي الثامن.

4- أهداف القيمة العادلة :[1]

تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العامة ، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القدرة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في الوحدة الاقتصادية أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمؤسسة ، فهو يبني على أساس أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود، و بالتالي القيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه الوحدة الاقتصادية في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة للبيع و عليه فإن قيام الوحدة الاقتصادية بتطبيق محاسبة القيمة العادلة و معرفة القيمة الحقيقية للوحدة يعود إلى عدة أسباب أهمها :

إتخاذ قرارات استثمارية و تجارية رشيدة متعلقة ببيع أو شراء الاستثمارات و قرارات الاندماج التي تتم بين الوحدات أو قرارات الحيازة (الشراء) لوحدة ما ، بحيث تكون مبنية على معلومات مالية ذات موثوقية أعلى.

5- مشاكل تطبيق القيمة العادلة :

إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية أصبح ضرورة تقتضيها الظروف و الأوضاع الاقتصادية و بالتالي أصبحت تلقى قبولا و اعترافا عاما بها إلا أن عملية التطبيق تواجه بعض القيود و المشاكل التي كانت مبررا للتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي من هذه المشاكل :

☑ تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى دقتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر و تدقيقها حيث تتعدد طرق و أساليب تقدير القيمة العادلة للأصول

1: خالد عبد الرحمان جمعة، مرجع سابق ذكره، ص 27

والالتزامات المالية الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة في ظل عدم و جود سوق نشط.

- ☑ إن القيمة العادلة هي خطوة غير عادية و تخرج عن المفاهيم المحاسبية التقليدية.
- ☑ إن الإيرادات تتحقق من استمرارية الوحدة الاقتصادية عبر الزمن و ليس من تقلبات أسعار قصيرة الأجل.
- ☑ إن محاسبة القيمة العادلة معقدة و ذات طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الوحدة الاقتصادية في الاحتفاظ بالاستثمار و منها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة نفسها فضلا على أن ذلك يتعارض مع مبدأ الثبات في المحاسبة أو عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية
- ☑ ليس هناك سبب موضوعيا لإظهار الاستثمارات التي لا يوجد لها أسعارا سوقية بكلفتها التاريخية.

المطلب الثاني : النظام المحاسبي و جودة المعلومة المالية:

1- تعريف المعلومة المحاسبية :

المعلومة المالية هي " هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها" (1)

المعلومات بمفهومها البسيط هي "عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق لمراحل النظام المحاسبي ، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال ، مابين معدها الذي يجب أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فعالة وذات كفاءة و مفيدة في اتخاد القرار"(2)

2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

حتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، لا بد أن يتوفر فيها مجموعة من الخصائص:

2-1: الخصائص الأساسية:

2-1-1:الملائمة:

1: عبد المالك عمر زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي، الجزء الاول، عمان ، 2002، ص 1.

2: أحمد عبد الرحمان المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في إتخاذ القرارات الاستثمارية، جامعة الأردن،2004، ص 20

توصف الملائمة بأنها الخاصية الأساسية الأولى للمعلومات المحاسبية فالمعلومات تكون ملائمة إذا كانت تلبيا حتياجات المستخدمين،و أن تكون مرتبطة بالغرض الذي سوف تستخدم من أجله، وهناك ثلاثة مقاييس يجب توفرها في المعلومة لكي تكون ملائمة هي :

- **القدرة على التنبؤ** : أي أن تكون لها ارتباط بالمستقبل ، وتساعد على التنبؤ به من خلال نموذج القرار.
- **التغذية العكسية** : أي أن يكون لها تأثير في القرار أو القرارات التالية، و ذلك من خلال تشغيل المخرجات كمدخلات و الوصول إلى مخرجات جديدة ، أي تساعد في تقييم مدى صحة التوقعات و بالتالي تقييم القرارات التي اعتمدت على هذه التوقعات .
- **التوقيت المناسب** : أن تتاح للمستفيد منها في التوقيت المناسب

2-1-2: الموثوقية : (إمكانية الاعتماد عليها)

توصف إمكانية الاعتماد، بأنها الخاصية الأساسية الثانية للمعلومات المحاسبية و التي تعبر عن درجة الثقة في المعلومات المحاسبية، و لكي تكتسب المعلومة هذه الخاصية لابد أن يتوافر فيها ثلاثة عناصر أساسية:

- **الموضوعية** : أي عدم التحيز في إعداد و عرض المعلومة، و المقصود بالموضوعية هنا هي الموضوعية النسبية و ليس الموضوعية المطلقة.
- **إمكانية التحقق من المعلومة** : بحيث يمكن التثبت منها ، و إقامة الدليل على صحتها.
- **العرض السليم للمعلومة**: أي أن تعبر المعلومة تعبيرا صادقا عما تعبر عنه.

2-2:الخصائص الثانوية :

و أهم هذه الخصائص هي خاصية القابلية للمقارنة، و ذلك من خلال تطبيق مبدأ الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى، بما يسمح بالمقارنة العادلة، سواء المقارنة المكانية(بين منشأة وأخرى أو بين فرع و أخر...)أو المقارنة الزمنية (بين فترة و أخرى)

2-3: الخصائص المرتبطة بالمستفيد من المعلومات المحاسبية :

و أهم هذه الخصائص هي خاصية قدرة المستفيد على فهم المعلومة ، فإذا توفرت الخصائص الأساسية والثانوية في المعلومات المحاسبية، ولكن المستفيد لا يستطع فهمها تصبح معلومات غير مفيدة.

بالإضافة إلى الخصائص السابقة، فان هناك بعض القيود على فائدة المعلومات المحاسبية أو خاصيتها، ومن تلك القيد ما يلي :

- ❖ أن تكون المنافع الناتجة عن استخدام المعلومة أكبر من تكاليف إيجادها.
- ❖ أن تكون الأهمية النسبية للمعلومة عالية ، بمعنى إذا ترتب على تجاهلها أو عرضها بصورة غير صحيحة تضليل المستخدم و التأثير جوهريا على قدرته في اتخاذ قرارات سليمة ، و تتوقف أهمية العنصر على حجمه النسبي أي بعنصر أو عناصر أخرى في القوائم المالية ذات صلة وثيقة.

3- أثر تطبيق النظام المحاسبي على جودة المعلومة المالية:[1]

ينعكس النظام المحاسبي على جودة المعلومة المالية فيما يلي:

- محاولة ترقية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال توفير معلومات ذات مصداقية و قوائم تمتاز بالشفافية والوضوح باعتبار أن القوائم المالية من المدخلات الأساسية في عملية تحليل الوضعيات المالية لمختلف المؤسسات الاقتصادية.
- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بما يحقق الشفافية في تقديم المعلومات، التغيير من المدخلات الأساسية للمستثمرين من أجل اتخاذ قرارات الاستثمار.
- الإعلان أكثر وضوحا عن المبادئ و القواعد التي توجد التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها و إعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من إخطار التلاعب الإداري و غير الإداري للقواعد و تسهيل مراجعة الحسابات و بالتالي تقدم معلومات دقيقة.
- ضمان الحصول على معلومات مالية و محاسبية صحيحة تمكن من التقييم الصحيح للأسهم و السندات المتداولة في السوق المالية.
- تقدم شفافية و دقة أكثر في الحسابات و المعلومات المالية و المحاسبية التي يسوقها.
- تحسين جودة المعلومات التي تنتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة للمستثمرين في السوق المالية.

1: كثوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (ias,ifrs) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06، 2009، ص298.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي و فعالية الاتصال المالي.

إن المعلومات المنشورة وفق المعايير المحاسبية الدولية تؤدي إلى تغيير طبيعة العلاقة بين المؤسسة ومستعملي قوائمها المالية، بالتركيز أساسا على المعلومة الموجهة للمستثمرين، بحيث يجب أن تشتمل المعلومات حسب هذه المعايير على معطيات وعناصر متعددة ومفصلة وذات نوعية، ومثال ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 الذي يتطلب تجزئة رقم الأعمال والنتيجة على قطاعات النشاط والمناطق الجغرافية بما يسمح من جهة للمحللين الماليين من إعطاء آراء أكثر وضوحا حول المؤسسات، ومن جهة أخرى للمستثمرين وخاصة المساهمين من أجل فهم أحسن لواقع المؤسسة.[1]

وتختلف المعلومة المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني من حيث توجهها نحو عدة مستعملين وعلى رأسهم المستثمرون، على عكس ما كان عليه الحال وفق المخطط المحاسبي الوطني الذي تأتي حسبه إدارة الضرائب والدولة بهيئاتها المختلفة على رأس مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية...لذلك يجب على المؤسسات الوطنية إعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية والمالية، وذلك من خلال المتطلبات الجديدة التي أدخلتها المعايير الدولية من خلال :

-نموذج القوائم المالية الختامية.

-المعلومات القطاعية.

-نوعية المعلومات الواجب تقديمها في الملاحق.

-تحسين زمن إعداد البيانات المالية.

-تصميم أنظمة تسيير بما يتأقلم ومتطلبات المرجع المحاسبي الجديد.

فالنظام المحاسبي يعتبر نقلة نوعية للممارسات على المستوى النظري أما على مستوى التطبيق فهو يحتاج إلى جهود على عدة مستويات و هذا من أجل عدم تكرار أخطاء عدم تطوير المخطط المحاسبي رغم التغيير الكبير الذي شهده الاقتصاد الوطني خلال العقود الماضية فمن أجل فعالية أكبر لنظام محاسبي فتح قنوات الاتصال مع:[2]

- مجلس معايير المحاسبة الدولية و الهيئة الدولية الفاعلة في هذا المجال و هذا في إطار برامج التوجه والمساعدة التقنية و المادية .
- التعاون مع الدول ذات التجارب السابقة و الاستفادة منها مما يقلل تكاليف الجهود و الوقت.
- توسيع الحوار مع المؤسسات الاقتصادية ، الخبراء و المحاسبين إضافة إلى الهيئة التعليمية.

1: رحمة بلهادف، مداخلة حول تكييف المؤسسات الجزائرية مع نظام المحاسبي المالي الجزائري،جانفي، 2013

2: طيبي عبد اللطيف ، مرجع سبق ذكره، ص 19

خاتمة الفصل :

لقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة في نهاية القرن العشرين إلى يومنا هذا عدة ضغوط جعلت الجزائر تلجأ لمواكبة التطورات الحاصلة في الاقتصاد من بينها تطبيق نظام المحاسبة المالية الموحد الذي أعد بالاعتماد على تطوير معايير المحاسبة الدولية و هدفه سد الثغرات التي كانت تشوب المخطط المحاسبي الوطني لتلبية الأوضاع الجديدة للانفتاح على اقتصاد متطور يوفر معلومات تتميز بالشفافية و قابلية المقارنة.

ورغم الإيجابيات المنتظرة من تطبيق هذا النظام في مجال تحسين العمل المحاسبي ورد الاعتبار لمهنة المحاسبة وخاصة الوضعية الاقتصادية المتسمة بالكثير من الفوضى و عدم الشفافية.

فالمعايير المحاسبية الدولية التي ستكون الدعامة الأساسية للعمل المحاسبي و التي ستوجه نوعية المنتوجات المحاسبية والمتمثلة أساسا في القوائم المالية ، سيصعب تطبيقها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الاقتصاد و تخلف الممارسات الاقتصادية و التجارية ، كما يعتبر اللجوء إلى استخدام القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية في التقييم نهاية كل سنة مالية أمرا صعب التحقيق ، بسبب عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر من جهة ، وعدم توفر أسواق و مصادر للحصول على هذه القيمة من جهة أخرى، و هذا ما ينقص من قيمة و جدوى القوائم المالية المنتسبة للمعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثاني

مهنة التدقيق الخارجي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد

مقدمة الفصل :

يهدف هذا الفصل إلى إيضاح المبادئ الأساسية للتدقيق و الإصلاحات المتعلقة بالمهنةفي الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي و المتمثلة أساسيا في أهم المراسيم التنفيذية التي تمس إعادة هيكلة المنظمات المهنية والهيئات المشرفة للتدقيق و التي تتمثل مهامها في ترقية و تطوير المهنةكل من شأنه أن يعمل على تعزيز إطار النظام المحاسبي المالي في الجزائر بما يتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

و على هذا الأساس ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول: مبادئ أساسية للتدقيق.

المبحث الثاني: الإجراءات التنظيمية لممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الثالث: انعكاس تبني النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: مبادئ أساسية للتدقيق.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول التدقيق ، نبدأها بلمحة تاريخية حول التدقيق ، ثم أهم التعاريف المتداولة بين مختلف الأطراف المعنية بتنظيم و ممارسة المهنة، و في الأخير نوجز الهداف الأساسية من القيام بعملية التدقيق و أنواعه و فروضه المختلفة

المطلب الأول : ماهية التدقيق

1-لمحة تاريخية عن التدقيق :

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل ، الدفع و الاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم ، فالمراجعة ترجع الى حكومات قدماء المصريين و اليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة ، و كان المراجع وقتها يستمتع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات و الأخطاء، بالتالي صحتها .

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام،و التي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة.[1]

1: خالد أمين : علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، مطبعة الاتحاد، عمان 1980، ص 5

جدول رقم (02): لمحة تاريخية عن التدقيق

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك إمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السراق على اختلاس الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة ، المحاكم التجارة و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش، و معاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية .
من 1940 إلى 1970	الحكومة ، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
1970 إلى 1990	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة .	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

- Lionnel.C Et Gerard.V,Audit Et Contrôle Interne ,Aspects Financier 2, Opération Et Statistique, 4eme Edition, Dauze, Paris, 1992.p17

2- تعريف التدقيق:

وردت عدة تعاريف للتدقيق حيث :

عرفه" **سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان** " [1] :هو فحص القوائم المالية ، يشتمل على بحث و تقييم تحليلي و انتقاد للسجلات و الاجراءات و نواحي الرقابة ، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي و نتائج العمليات خلال فترة معينة ، و تشمل عملية التدقيق :

- **الفحصEXAMINATION** : التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها (فحص القياس المحاسبي).
- **التحقيق VIRFIACTION** : إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة .
- **التقرير REPORT** : بلورة نتائج الفحص و التحقيق و اثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

أما "السيد أحمد لطفي " فقد عرف التدقيق بأنه تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات و مزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة و أحداث مالية و مطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع و تقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات و مصادقات وملاحظات و استفسارات و فحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها". [2]

و عرفه "TANDON " التدقيق بأنه :كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (**AUDIR**) والتي تعني (**TOHEAR**) يستمع ، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات و كان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل . لقد كان الايطالي باشيليو أول من أوجد نظام القيد المزدوج

1: سامي محمد الوقاد و لؤي محمد الوديان – تدقيق الحسابات – الجزء الأول – مكتبة المجتمع العربي عمان2010 ص 21.

2: د/أحمد السد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007،ص7.

في عام 1494 و قام بالتنويه و صف لواجبات و مسؤوليات مدقق الحسابات و فصله عن عملية التسجيل في الدفاتر.[1]

أما تعريف "**Guy Bénédicité Et Renèkeravel**" التدقيق هو فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، فالمراجعة هي الفحص الذي ينفذه المهني مستقل وخارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأي حول صحة و مصداقية الحسابات السنوية .[2]

أما جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) فعرفت 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 ، تم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية "[3]

3-أهمية التدقيق :

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة و خارجها و لا يعتبر غاية بحد ذاتها،حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف :

1- **إدارة المنشأة** : يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام ، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

2 – **المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية** : يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أوعدمه على القوائم المالية المدققة ، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح و الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل .

1 - Tandon – Practical Auditing – S. Chand And Company Ltd.1997.P1.

2 - Bènèdict Et Keravel – Evaluation Du Controle Interne- Foucher- Paris 1990- P7

3 - American Accounting Association Aaa – Report Of The Committee On Basic Auditing Coneepts---P18

3 – **الجهات الحكومية** : تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب ، منح القروض و الدعم لبعض النشاطات ، بالإضافة إلى الاتحادات و النقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة و أي طرف أخر. [1]

4–أهداف التدقيق:

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة و التعاريف المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية الى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى ، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية : [2]

4–1:الوجود و التحقق

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الى التأكد من جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا ، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين و كمية معينة ، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

4–2:الشمولية أو الكمال

بما أن الشمول أو الكمال من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث.

4–3:التقييم و التخصيص :

تهدف المراجعة 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 المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الأتي :

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش.

1: غسان فلاح المطارنة – الناحية النظرية لتدقيق الحسابات المعاصر – دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان – ص19

2: لبيب و الفيومي – أصول المراجعة – المكتب الجامعي الحديث – الأزاريطة – الإسكندرية 1998 ص88

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية .
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

4-4:العرض و الإفصاح

تسعى المطالبة بالمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية ، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية .إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المتولد من جهة و من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي للوضع داخل المؤسسة.

4-5:إبداء رأي فني

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة الى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، لذلك ينبغي على هذا الأخير و في إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية :

- التحقق من الإجراءات و الخطط 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.
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف و الخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

المطلب الثاني : أنواع التدقيق و فرضياته

1- أنواع التدقيق

أنواع التدقيق متعددة حسب المعيار أو الزاوية التي ينظر منها، و لا يعني ذلك أن لكل منهما عملية مختصة لها، إذ أن الأصول العملية التي تحكم عملية التدقيق بأنواعها المتعددة تكاد تكون واحدة لأنواعه المتعددة.

وتعدد أنواع التدقيق يرجع إلى وجهات نظر اتخذت أساسا للتقسيم و هي نطاق التدقيق ، دقته ، الهيئة التي قامت به ، درجة الإلزام القانوني ، درجة الشمول و مدى المسؤولية [1]

1-1:من زاوية الإلزام القانوني :

1-1-1:التدقيق القانوني

و هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات – قانون الضرائب- قانون الاستثمار)، و من تم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

1-1-2 :التدقيق الاختياري :

و هو ذلك الذي يتم دون الزام قانوني بل بطلب من مجلس الادارة و المساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة ،و إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي و عن نتائج الأعمال و المركز المالي ذات مصداقية و عدالة ، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

1-2:من زاوية نطاق التدقيق :

و ينقسم هذا النوع إلى:

1-2-1:التدقيق الكامل: [2]

1: سامي محمد الوقاد ، مرجع سبق ذكره،ص 33

2: كمال الدين الدهراوي و محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2006 ص 188

في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد، إذ يقوم بفحص البيانات و السجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية .

و يتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق ، تقديم في نهاية أمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ، و يتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات .

1-2-2:التدقيق الجزئي:

في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها ، و تقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات ، و عليه فإن مسؤولية المدقق تنحصر في مجال التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه.

و يتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير و ما يرتبط به من قوائم و معلومات .

1-3:من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات :

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى ما يلي:

1-3-1:التدقيق الشامل :

و فيه يقدم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء و الغش.

لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة ، و لا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء التدقيق ، بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة اللذين يحرص المدقق دائما على مراعاتهما باستمرار.

1-3-2 :التدقيق الاختياري :

و يقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق. إن إتباع المدقق الأساليب الإحصائية الهامة مثل العينة ، المجتمع ، الوسط الحسابي ، التوزيع الطبيعي و كذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

1-4:من زاوية توقيت التدقيق :

نميز في هذه الزاوية بين نوعين من التدقيق هما:

1-4-1:التدقيق المستمر:

يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة ، إذ عادة مايتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و يستجيب إلى الإمكانيات المتاحة .

1-4-2:التدقيق النهائي :

يعين المدقق في هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات ، ليقوم المدقق بعدها بإجراء الاختبارات و الفحوص الضرورية وفق ما ينص عليه الإطار المرجعي للتدقيق، ليتمكن من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

1-5:من زاوية القائم بعملية التدقيق :

ينقسم التدقيق وفقا لهذا الأساس إلى مايلي :

1-5-1 :التدقيق الخارجي :

هذا النوع من التدقيق هو محور اهتمامنا بشكل كبير في هذا البحث، و في هذا النوع من التدقيق فإن المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة و المؤهل علميا و عمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها ، حيث يتمتع باستقلالية تامة ، و في غالب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

1-5-2:التدقيق الداخلي :

هو نشاط تأكيدي استشاري مستقل و موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها و هو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم صارم لتقييم و تحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه.

2- فروض التدقيق :

يقوم التدقيق على مجموعة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة ، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الأتي : [1]

2-1:قابلية البيانات للفحص :

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها . ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية :

- ملائمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- عدم التحيز في التسجيل.
- قابلية القياس الكمي.

2-2 :عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة :

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

2-3 :خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة ، و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

2-4 :وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

1: محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.ص12

إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم ينقل حذفها نهائيا ، كما يجعل المراجعة اقتصادية و عملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا من التفصيلية.

2-5:التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقيقي لها.

2-6 :العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق اجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل ، و العكس صحيح ، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات و نظام الرقابة الداخلية المفروض.

2-7 :مراقب الحسابات يزاول عمله كمرجع فقط :

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات ، وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة مابين المؤسسة و المراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة و على رأسها استقلالية المراجع في عمله ، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و ان يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة قبولا عام [1]

من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجود معايير ومبادئ علمية يعملون بها، وهذه المبادئ والمعايير يكون متعارف عليها من قبل جميع الممارسين والعاملين في مجال معين ، إذا هنالك العديد من المهن لها معايير متعارف عليها ومن هذه المهن مهنة التدقيق ففي معظم بلدان العالم توجد معايير تدقيق متعارف عليها وكل المدققين

1: د/ محمد نصر الهواري و آخرون، المراجعة ،تأصيل العلمي، ممارسة عملية،مكتب الدعم الكتاب الجامعي، جامعة عين الشمس، 2000، ص24.

والمحاسبين يعملون حسب ما يرد في المعيار , وأول من أصدر هذه المعايير هو المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين AICPAوصدرت في سنة 1954 في كتيب تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها ولقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة تدقيق الحسابات:

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

و هذه المعايير تقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية :

- المعايير العامة(GENERAL STANDARDS)
- معايير العمل الميداني(STANDARDS OF FIELD WORK)
- معايير إعداد التقارير(STANDARDS OF REPORTING)

1- المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سوف يزاول مهنة التدقيق ومن هنا أطلق البعض عليها معايير شخصية.

وهذه المجموعة تحتوي على 3 معايير وهي :

- يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات(Traning and qualification).
- على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة الموجهة إلية(Independence).
- على المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة والواجبة في عملية التدقيق ووضع التقرير.

2-معايير العمل الميداني :

و هي 3 معايير:

- يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق.

- يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به لكونه أساسا للاعتماد علية أثناء القيام بمهمة التدقيق وعلى ضوءه يجري تحديد الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليه أعمال تدقيق الحسابات.
- يجب التوصل إلى عناصر جديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة والتحريات والإثباتات لكي تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي حول البيانات المالية.

3- معايير وضع التقارير:

وتشمل 4 معايير:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول بها.
- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تحتويه هذه القوائم من معلومات.
- يجب أن يذكر المدقق رأيه حول القوائم المالية أو امتناعه عن إبداء الرأي، وفي حالة الامتناع يجب ذكر الأسباب.

المبحث الثاني : الإجراءات التنظيمية لممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر

سنحاول من هذا المبحث إبراز الإجراءات التنظيمية لممارسة التدقيق في الجزائر،و ذلك من خلال تطور مهنة التدقيق في الجزائر، المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة منظمة لمهنة التدقيق في الجزائر و محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين بين الحقوق و الواجبات.

المطلب الأول : تطور مهنة التدقيق في الجزائر

1-التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969 – 1980 [1]

بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في المؤسسات الاقتصادية العمومية منذ سنة 1969 وفقا للأمر 107/69 المؤرخ في 31- 12-1969 المتعلق بقانون المالية لعام 1970 في مادته 38 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها و صدر بعدها المرسوم 73 /173 المؤرخ في 16 – 11 – 1973 الذي جاء بكيفية تحديد مهام و واجبات مراجع الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية و قد كرس النص التدقيق (محافظي الحسابات)بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات مستندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية و يتبين من خلال ما سبق أن محافظ الحسابات أعتبر كموظف عام في الدولة و هذا ماينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد و المتمثل في نمط التسيير الموجه .

2-التدقيق في الجزائر في الفترة مابين 1980 – 1988 [2]

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول و عدم نجاعة الاستيراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب و أساليب تسيير الاقتصاد الوطني و بدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا، و هكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري وتأكد في الغالب شكل الشركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة ، و من تم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، و قد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، و كان ذلك بفعل صدور القانون رقم

1: سيد محمد بوعرعار، أحمد شمس الدين، دراسة ميدانية، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 01/10

2: خليفة أحمد، حسيني منال، مداخلة تحت عنوان مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، جامعة سعد دحلب، البليدة.الجزائر

05/80 المؤرخ في 10-03-1980 حيث انشئ مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية حيث تم إلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1980 و توسيع المرسوم 73 / 173 و التي لم تكون تتوافق مع الظروف الإقتصادية والإجتماعية و مواكبة التطور الحاصل في المعايير الدولية نتيجة لعدم وجود سياسة واضحة لتكوين مراجع الحسابات، هذا استمر إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1985 و هذا جاء لتكييف المهنة (المادة 196 من القانون) لكن لم ينجح نظرا للظروف التي كانت تفرض احتياجات اخرى ، نقص عدد محترفي المهنة ...

3-التدقيق في الجزائر مابين الفترة 1991 – 2000

إن تطور مراجع الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إ ليها في ظل إحتكار الدولة للحياة الإقتصادية إلى غاية صدور القانون رقم 01/88،إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية من التبعية التي كانت ملازمة لها ، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الإقتصادية و بما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات و هو ما ينتج عنه صدور القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27-04-1991 و تضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة والشخص الممارس لها و تطرقت إلى الحقوق و الواجبات و تحديد المسؤوليات[1]

كذلك صدر قانون قرار رقم02/94 بتاريخ 02-02-1994 بأمر من وزير الإقتصاد يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها و على مجلس الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها وتتضمن هذه التوصيات إثراء مهنة المراجعة الخارجية حسب ما تقتضيه الظروف ،من تطور تقنيات المحاسبة و المعايير الدولية حول المراجعة القانونية، إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-04-1996 حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبية و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

1:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 10 المؤرخة في 1980/03/01 ص 1507.

4- التدقيق في الجزائر مابين الفترة 2001 – 2011

إن تطور التدقيق في هذه المرحلة بصدور عدة مراسيم تنفيذية و أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة و المتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحيتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي:

- ☑ المرسوم التنفيذي رقم 01/10 المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط و كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
- ☑ المرسوم التنفيذي رقم 02/10 المؤرخ في 26-08-2010 و المتعلق بمجلس المحاسبة حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بنفس الأمر، و كما جاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير المرافق العمومية.
- ☑ المرسوم التنفيذي رقم 08/10 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة .
- ☑ صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 و التي تصب في إطار التغير الجدري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات .

5-التعديلات الحديثة للقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر [1]

- ❖ القانون رقم 01/10 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29-06-2010يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

و بناءا على الدستور لاسيما المواد 119 و 120 و126 منه و بمقتضى:

- ❖ الأمر رقم 66 /155 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 08-06-1966 و المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل و المتمم الأمر رقم 66 /156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل08-06-1966 و المتضمن قانون العقوبات ، المعدل و المتمم.
- ❖ الأمر رقم 75/ 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم.

1: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11.

- و بمقتضى الأمر رقم 75/ 58 المؤرخ في رمضان 1395 الموافق 26سبتمبر سنة1975 و المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم.
- الأمر رقم 91/ 08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق ل27 أفريل 1991 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 21 جمادى الثانية عام 1420الموافق ل26 غشت سنة 2003 و المتعلق بالنقد و القرض.
- القانون رقم 06 /01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق ل20 فبراير 2006 و المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته.
- القانون رقم 07 /11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25-06-2007 و المتضمن النظام المحاسبي المعدل و المتمم.
- و بمقتضى القانون رقم 08 / 09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل25 فبراير سنة 2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و بعد رأي مجلس الدولة و بعد مصادقة البرلمان يصدر القانون نصه سنتطرق الى بعض المواد المهمة كالتالي:

المادة 01: يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط و كيفيات ممارسة مهن خبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المادة 02: يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط و القوانين المنصوص عليها في القانون.

المادة 03: يجب على الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة و السجلات المحاسبية و كدا مراقبتها و ممارسة مهنتهم بكل استقلالية و نزاهة.

المادة 04: ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية.

المادة 05: تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية .

- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط و التحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية .

المادة 06: يؤدي الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل ، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي بأحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترم الشريف والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثاني : المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة منظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

نص القانون رقم 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29-06-2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إنشاء مجلس وطني للمحاسبة و تنظيمات مهنية سنتعرض لها فيما يلي :

1- المجلس الوطني للمحاسبة

أنشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25-09-1996 تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

ويضم المجلس ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل كما تنبثق عن هذا المجلس 5 لجان متساوية الأعضاء و هي كالأتي:

1-لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية .

2-لجنة الاعتماد.

3-لجنة التكوين.

4-لجنة الإنضباط و التحكيم.

5-لجنة مراقبة النوعية.

2- صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة :

تتمثل صلاحيته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي : [1]

1 – يجمع و يستغل كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليمها.

2 – ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات و التحاليل في مجال التنمية و استخدام الأدوات و الطرق المحاسبية.

3 – يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية و استغلالها العقلاني.

4 – يفصح و يبدي رأيه و توصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

5 – يشارك في تطوير أنظمة التكوين و برامجه و تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.

6– يتابع تطوير المناهج و التنظيمات و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

7– ينظم كل التظاهرات و اللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال إختصاصه .

8– ينشر تقاريره و دراساته و تحاليله و توجيهاته.

3- أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة

فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر و الذي يتضمن تشكيلة و رئاسة المجلس حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله.

- **تشكيلته** : يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من: [2]

- الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء و المحاسبين و محافظي الحسابات.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الزير المكلف بالتجارة .
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية .
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة و الصناعة .
- ممثل عن بنك الجزائر.

1: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة 1996/09/25، عدد 56 .

2: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة 2008/05/28، عدد 27

- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك و المؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التأمين.
- ممثل عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة (06)ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات .
- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة و المالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي .

و باعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلف باختيار النفيس التقييس المحاسبي في الجزائر فإنه ساهم في الإصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم على إصلاح المخطط المحاسبي الوطني من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية .

المطلب الثالث: محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين بين الحقوق و الواجبات

يتمتع المراجع بعدة حقوق التي تسمح له بالاضطلاع على الدفاتر و المستندات و فحص حسابات المؤسسة كما له الحق في الاستفسار و السؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم،كما عليه واجبات عليه الإلتزام بها.

1-الحقوق

-يمكن لمحافظ الحسابات الإضطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات و المحاضر بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للمؤسسة ،وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

-يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة للحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .

-يقدم القائمون بالإدارة في الشركات 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

-يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

-تحديد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن إحتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة أو الهيئة المعينة .

-يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 03 أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة. [1]

-حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:من حق مدقق الحسابات الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات و البيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

-حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين : يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي و استقرارها ، مثل سوء تصرف الإدارة ، وجود حالات إنحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة ، و ذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم،وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

-حق احتجازه للأوراق و المستندات حتى يحصل على أتعابه: يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة و إلتزاماتها حتى يتحقق من عدالة و تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أوبحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

-تحديد وقت الجرد: [2] يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة و إلتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المشأة، و إن يتم هذا الجرد تحت إشرافه من ينوب عنه و إلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه. [3]

2-الواجبات :

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة عالمية و هي في تطور مستمر يواكب التطور الذي حصل في بقية العلوم و الفنون، وإن نظرة سريعة إلى التطور التاريخي لأهداف التدقيق و واجبات المدقق عالميا تكشف لنا مدى ذلك المستوى الذي وصلت إليه،حيث كان الهدف الرئيسي لعملية التدقيق مقتصرا على اكتشاف الغش و التلاعب

1: الجريدة الرسمية الجزائرية ،مهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات، المواد 31، 32، 33، 36، 37، 38 من القانون 01/10 ، المؤرخة في 29 جوان 2010، العدد 42
2: د/ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، 2009، ص74-75.
3: د/ محمد فضل مسعد، مرجع سابق،ص 76

والاختلاس وزاد الاهتمام بعملية التدقيق فتطورت أهداف التدقيق وواجبات المدقق فأصبح مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها بالإضافة إلى إكتشاف الغش و التلاعب ثم أصبح من واجباته الأساسية تحديد مدى صحة و سلامة المركز المالي لها و من تم أصبح مدققوا الحسابات يساعدون في عمليات تقييم المنشاة ماليا و إداريا والمساعدة في عملية إتخاذ القرارات من قبل إدارة المنشأة و القدرة على تقويم مدى قدرة المؤسسات على الإستمرارية في أعمالها الإعتيادية حيث أن واجبات مدقق الحسابات نابعة من تلك الأهداف لعملية تدقيق الحسابات وهي كالتالي: [1]

1-إعداد التقرير

يعتبر إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات و يجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة ، فقد نصت المادة 193 من قانون الشركات رقم 22 سنة 1997 على أنه يقدم مدققوا الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة ، ذلك يعني أن تقرير المدقق يجب أن يحتوي على رأيه الفني المحايد، كما توصل إليه من خلال الفحص ويجب على مدقق الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على التساؤلات التي يبد بها الحضور في التقرير.

2-حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين

يجب على مدقق الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته و يقوم مدقق الحسابات بعرض قائمة المركز المالي و الحسابات الختامية لمناقشته و التصديق عليها و كذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المنشأة لذلك فقد نصت المادة 198 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 " على أن مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة و على المدقق أو من يمثله حضور الاجتماع "

مما سبق نجد أنه لا يتمكن مدقق الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس المنشأة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من أعضاء الجمعية.

عند حضور المدقق أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من عدد من الأمور منها:

- صحة إجراءات الدعوة للإجتماع .

1: د/ عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة، اطروحة ماجستير، جامعة غزة،2007،ص30

- التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.
- التوقيع على المحاضر السالفة الذكر مع رئيس الجمعية و سكرتيرها.

3-التدقيق و التحقيق في أصول و خصوم المؤسسة

يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات مدقق الحسابات وذلك كونه مطالبا بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة و لكي يقوم بإبداء رأي بعدالة و استقلالية لابد و أن يقوم بفحص و التحقق من أصول المنشأة و خصومها.

4- مراقبة سير أعمال الشركة و تدقيق حساباتها

من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال المؤسسة و التحقيق من مدى انتظام الدفاتر و السجلات وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها و قد نص قانون الشركات المادة 193 أنه من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

5- فحص الأنظمة المالية و الإدارية للمؤسسة

من واجبات مدقق الحسابات أن يقوم بفحص الأنظمة المالية للمؤسسة محل التدقيق و النظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية و مدى ملاءمته، نصت المادة 193 من قانون الشركات على أنه يتولى مدققوا الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة و الأنظمة المراقبية المالية الداخلية لها و التأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظة على أموالها.

6- الالتزام بأصول المهنة

يجب على مدقق الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل، فقد نصت المادة 24 من القانون العام المؤقت رقم 73 لسنة 2003 على أن تقييم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، و منحه إجازة المزاولة أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضاء بحضور الرئيس اليمين التالية " أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بشرف و أمانة دون تحيز وأن أتقيد بالقوانين و الأنظمة و التعليمات المعمول بها و أن أحافظ على أسرار المهنة و أدابها و قواعدها."

المختص إقليميا بمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي بأحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترم الشريف والله على ما أقول شهيد"

المبحث الثالث : انعكاس تبني النظام المحاسبي والمالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى إنعكاس تبني النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي من خلال علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية،التدقيق الخارجي في الجزائر من منظور معايير التدقيق الدولية و التدقيق الخارجي بين تبني النظام المحاسبي المالي و تحديات تطبيقه.

المطلب الأول : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

هناك علاقة بين المحاسب و المدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية "التقارير و القوائم المالية " لإتخاذ القرارات المناسبة .

فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية ناتجها النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة و معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات المتعددة الجنسيات، وتزايد دورها في العلاقات الدولية الذي أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة و التدقيق مما تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة و التدقيق الدولية بظهور ترابط حيث يرى أحد المختصين أن هذا الترابط يتبلور في محاور متعددة منها :

– ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالإستمرار بمعيار الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية حيث ينص على الاستمرار و هي من إحدى الفروض الأساسية التي تبنى عليها البيانات المالية في القوائم و تعرف الاستمرارية في هذا المعيار" بأنه ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ، و من تم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية" .

و يعكس معيار المراجعة الدولية المتعلق باستمرارية الإجراءات التي يجب على المراجع إتخاذها إذا لم يكن متأكدا من صحة فرض الاستمرارية التي أسست عليها القوائم المالية .

إذا ما تأكد المراجع بعد تنفيذه للإجراءات الإضافية و حصوله على المعلومات بما فيها الظروف و العوامل التي تؤكد عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في عملها في المستقبل [1].

1: محمد سمير الصبان، معايير المراجع و تقرير المراجع الخارجي، الندوة الاولى لسبل تطوير المحاسبة،جامعة الملك سعود، الرياض،1981،ص 72.

يجب عليها في هذه الحالة الاستنتاج بأن افتراض مبدأ الاستمرار الذي على أساسه أعدت البيانات المالية ترتب عليه أثار مادية بشكل كبير و شامل بحيث تجعل تلك البيانات مظلة فإنه يتوجب على المدقق أن يبدي رأيا سلبيا أو رأيا متحفظا. [1].

- و يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضي بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين ماإذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة للمركز المالي للمؤسسة و كذلك نتائج أعمالها ومصادر استخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار13بطريقة عرض الموجودات و المطلوبات المتداولة ، و ثانهما المعيار5 الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية .

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي في الجزائر من منظور معايير التدقيق الدولية.[2]

يمكن للجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما طبقت معايير المحاسبة الدولية و تكييفها مع البيئة الجزائرية، فإن معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي بها قصور على مستوى معايير التدقيق الاهتداء بها، بإمكانها تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا بها وتراعي في نفس الوقت الخصوصية الإقتصادية و الإجتماعية و الثقافية.

ضرورة تكييف قواعد ممارسة مهنة المحاسبة و المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.

منخلا استقراءنا لواقع مهنة المحاسبة و المراجعة في الجزائر و تنظيما و دراسة النصوص القانونية التي تنظمها و ما مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا بأن كم هائل من القوانين و المراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة و المصداقية الإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة ، إلا أنها لم تنزل للواقع أو الميدان من أجل تطبيقها و بقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية، وهذا لعدة أسباب منها:

– عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص و تداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة و مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين و مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و بالتالي إفراغ هذه الأخيرة من محتواها و ضرب استقلالية المهنة.

1: محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة لنيل الماجستير فرع محاسبة و تدقيق، 2010-2011 ،ص 79.

2: د/ عمورة جمال، مداخلة، ضرورة إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(IAS)، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 13.

– التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين و المراسيم.

– غياب التكوين أو التأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية .

– عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها و عليها تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات.

– عدم وجود الشفافية و غياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية و الأجنبية و هو ما انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات.

المطلب الثالث : التدقيق الخارجي بين تبني النظام المحاسبي المالي و تحديات تطبيقه

لتدقيق الخارجي هو عملية منهجية و منظمة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة سواء داخل المؤسسة او خارجها يعتمد على أربع مراحل اساسية كالتالي :

- ✓ اجراءات قبول الزبون.
- ✓التخطيط.
- ✓تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ✓كتابة التقرير النهائي.

بما أن التدقيق الخارجي اللإلزامي يهدف الى الحكم على مدى مصداقية و عدالة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة بحيث تعتبر هذه القوائم بمثابة مدخلات عملية التدقيق فحاولنا من خلال دراستنا إبراز انعكاس تبني النظام المحاسبي على جودة المعلومة المالية ومن تم تأثير ذلك على ممارسة مهنة التدقيق.

من الواضح أن المرحلة الأولى ستحافظ على خطواتها العريضة سواء تم إعداد القوائم المالية حسب النظام القديم PCN أو النظام القائم SCF ، لهذا سنرجح أن التأثيرسيشمل أكثر باقي المراحل فمن جانب التخطيط لمهمة التدقيق يحتكم بدوره إلى عنصران رئيسيان ألا و هما تحديد الوقت اللازم و الإمكانيات فيمكن أن يؤثر النظام الجديد على هذين العنصرين ،أما مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية فيعتمد على إجراءات محددة لن تتغير بالانتقال إلى SCF و لكن تبقى فعاليتها مرهونة بعوامل عدة أهمها كفاءة و استقلالية المدقق هذا من ناحية وفعالية النظام المستخدم داخل المؤسسة محل التدقيق هذا من ناحية أخرى.

و عنصر الكفاءة بدوره مرهون بمدى تدريب و تكوين المدقق و تحكمه في النظام المحاسبي و المالي الجديد ومدى فاعلية البرنامج المحاسبي المعتمد لمعاجة المعلومات و كفاءة الموظفين داخل المؤسسة محل التدقيق.

و فيما يخص كتابة التقرير فتطرقت عدة دراسات إلى أن نموذج التقرير النهائي المعد من طرف المدقق سيتغير حتما في ظل تبني SCF سواء من جانب نطاق الرأي أو نطاق الحكم ،نظرا لتعدد القوائم المالية و اختلاف بعض المبادئ المحاسبية المعتمدة في إعدادها .

فبما أن الغرض من تبني النظام المحاسبي ليس تغير في شكل القوائم المالية أو أرقام الحسابات فقط. بل تغير في بعض المبادئ الجوهرية بهدف الارتقاء بالممارسة المحاسبية في الجزائر، فهذا سينعكس بالضرورة على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بشكل إيجابي من خلال توفير معلومات ذات جودة مما يسهل من الحكم عليها من طرف المدقق.

ولكن تبقى التحديات التي تواجه التطبيق الفعال للنظام المحاسبي في البيئة الجزائرية و التي تحول دون تحقيق كل الأهداف المرجوة، عائق أمام تحسين ممارسة مهنة التدقيق الخارجي .فتكون أحيانا عاملا يصعب من ممارسة المهنة أكثر مما يزيد من جودتها خاصة في السنوات الأولى من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

خاتمة الفصل:

إن توجه الجزائر نحو تبني النظام المحاسبي المالي و الذي شرع العمل به في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع بداية سنة 2010 أدى الى تعزيز دور الهيئات و المنظمات المهنية المتعلقة بالمهنة بفرض المتابعة و الإشراف على هذا النظام المحاسبي المالي قصد ترقية مكانته. ودعم التدقيق بصفته مكمل لعلم المحاسبة من خلال تطوير المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر من في ظل القانون الجديد المتعلق بإعادة تنظيم المهنة والذي يهدف إلى استعادة صلاحيات الدولة في مجال تنظيم وضبط مهن خبير المحاسبة ، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، كما يسعى إلى ضمان استقرار المهنة ولكن لا بد من مواصلة الجهود وتكاثف جميع الأطراف المعنية من اجل تنفيد هذه القوانين على ارض الواقع .

الفصل الثالث

دراسة واقع انعكاس النظام المحاسبي المالي على التدقيق الخارجي بمكاتب التدقيق لولاية سعيدة

مقدمة الفصل:

تطرقنا في الفصلين الأولين من هذا البحث إلى أهم الجوانب النظرية للنظام المحاسبي المالي الجديد و إلى ماهية التدقيق في ظل تبني هذا النظام الجديد حتى تكون دراستنا ملمة أكثر من الجانب التطبيقي ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين واقتصرنا على مكاتب الدقيق لولاية سعيدة، حيث سنحاول تبيان أهم الخطوات المتبعة عن طريق عرض و تحليل نتائج الاستبيان لمعرفة آراء مختلف ممارسي المهنة و تحليل الاستبيان للتمكن من الإجابة على إشكالية الدراسة.

المبحث الأول:مكونات و منهجية الدراسة الميدانية

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة ، فالمنهج يسهل البحث و يسمح بالكشف عن الحقائق العلمية و تحديد الأسباب و النتائج المترتبة عنها،و باعتبار بحثنا يدور حول " **أثر النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي** " ، لذلك سوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات و المعلومات المحصل عليها و من ثم تحديد النتائج المتوصل إليها .

المطلب الأول:أدوات الدراسة المستعملة

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

و بعد تحصيل العدد النهائي للإستبيانات المقبولة ، تم الاعتماد في عرض و تحليل المعطيات على برنامج اكسل لمعالجة المعطيات وعرضها في شكل جداول .

المعلومات التي تم جمعها عن طريق المسح الشامل لمجتمع الدراسة أي محافظي وخبراء المحاسبين لولاية سعيدة وبغية تحقيق أهداف الدراسة و تحليل البيانات التي تم تجميعها تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية التي تتمثل في:

- استخراج التكرارات و النسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.
- قياس المتوسطات المحاسبية لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختبارات أفراد العينة.

المقابلة الشخصية :

لقد فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس، و المتمثل في الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات لولاية سعيدة من أجل الحصول على المعلومات بشكل مباشرة، و طرح المحاور الأساسية المعدة على الاستمارة الموجهة لمحافظي و خبراء الحسابات بغية شرح الأسئلة و تفسيرها و إزالة الغموض إن وجد، أو عدم فهم الأسئلة المطروحة ، و هذا بهدف الحصول على إجابات صحيحة و دقيقة ، وبالتالي الوصول إلى نتائج

صحيحة تمكننا من تحديد أهم التصورات المستقبلية في تحسين ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد .

مرحلة تصميم الاستمارة:

خلال هذه المرحلة، قمنا بإعداد استمارة، اعتمادا على محتوى و إشكالية بحثنا، وانطلاقا من عدة مراجع (كتب،أطروحات ، مقالات ...)، و لقد روعي عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

-صياغة عبارات الأسئلة بطريقة سهلة و واضحة لتفادي سوء الفهم .

-ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها و تسلسلها.

-احتواء الاستمارة عل أسئلة مغلوقة و مفتوحة.

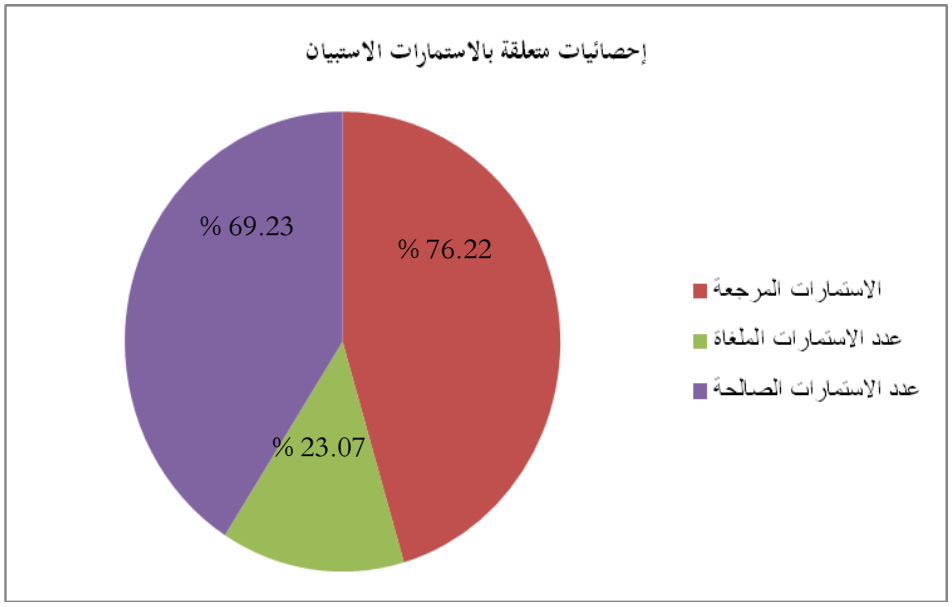
المطلب الثاني:مجتمع الدراسة و حدودها

تم حصر مجتمع الدراسة على فئة المهنيين من خبراء المحاسبين و محافظي الحسابات، وذلك في ولاية سعيدة. تم نسخ و إعداد 13 إستمارة و بعد الإنتهاء من عملية التوزيع بقي 03 لم توزع نظرا لرفض بعض المهنيين ملئ الإستمارات بحجة عدم وجود الوقت أو عدم فهمهم للمصطلحات باللغة العربية، و الاستمارات المسترجعة 09 و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم: (3-1) إحصائيات متعلقة بالاستمارات

النسبة	التكرار	البيانات
عدد الاستمارات الموزعة	13	% 100
الاستمارات المرجعة	10	% 76.22
عدد الاستمارات الملغاة	3	% 23.07
عدد الاستمارات الصالحة	9	% 69.23

المصدر:من إعداد الباحثان



رسم بياني رقم (1) : إحصائيات متعلقة بالاستمارات الاستبيان

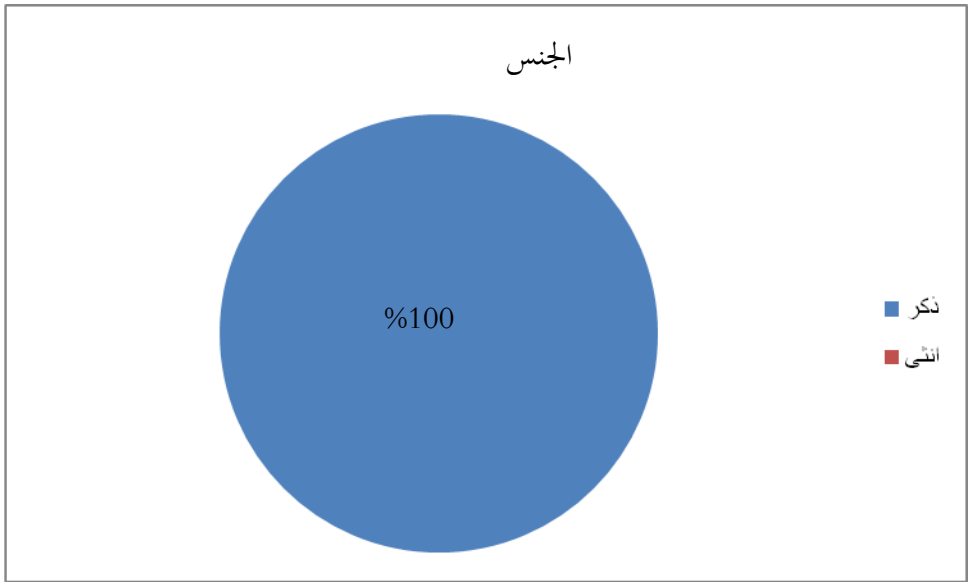
المطلب الثالث:تفريغ بيانات الإستمارات

1- توزيع العينة حسب الجنس:

جدول رقم (3-2) يوضح توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	9	%100
انثى	0	%0
المجموع	9	%100

المصدر:من إعداد الباحثان



رسم بياني رقم (2) : توزيع العينة حسب الجنس

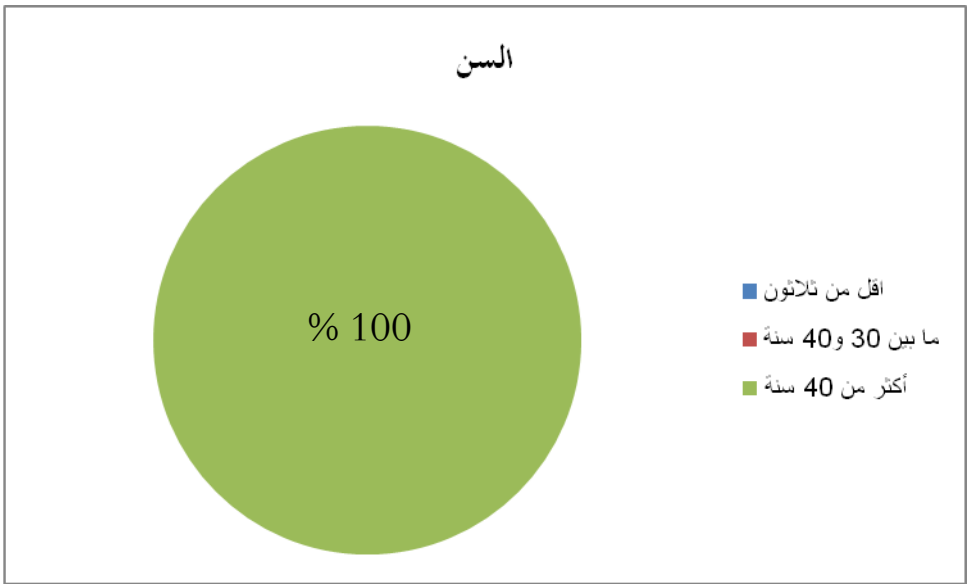
يوضح لنا الجدول توزيع أفراد العينة حسب الجنس أن الدراسة تتمثل في الذكور فقط ما يعادل 100% اما نسبة الاناث منعدمة لأنه لا يوجد انثى تعمل كخبيرة محاسبية أو محافظة حسابات.

2- توزيع العينة حسب السن:

جدول رقم (3-3) : توزيع العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة
اقل من ثلاثون	0	% 0
بين 30 و 40 سنة	0	% 0
أكثر من 40 سنة	9	% 100
المجموع	9	% 100

المصدر:من إعداد الباحثان



رسم بياني رقم (3) : توزيع العينة حسب السن

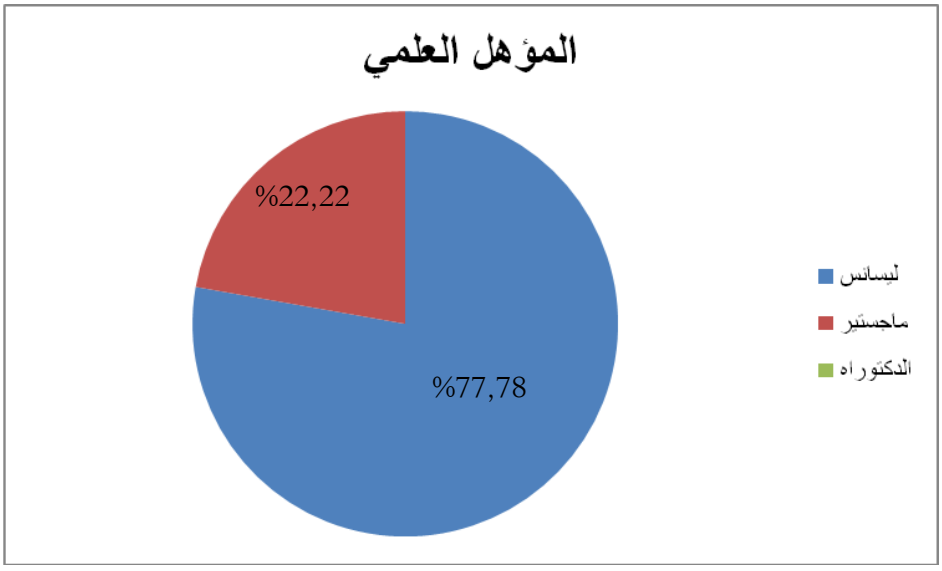
- يوضح الجدول أعلاه:الأفراد الذين أقل من 30 سنة منعدمة و الفئة التي تتراوح أعمارهم بين 30 و40سنة كذلك منعدمة، أما الفئة التي أعمارهم أكبر من 40 سنة تمثل أغلبية الدراسة و متمثلة في محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين.

2-توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (3-4) يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	7	%77,78
ماجستير	2	%22,22
الدكتوراه	0	%0,00
المجموع	9	%100,00

المصدر:من إعداد الباحثان



رسم بياني رقم (4) : توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

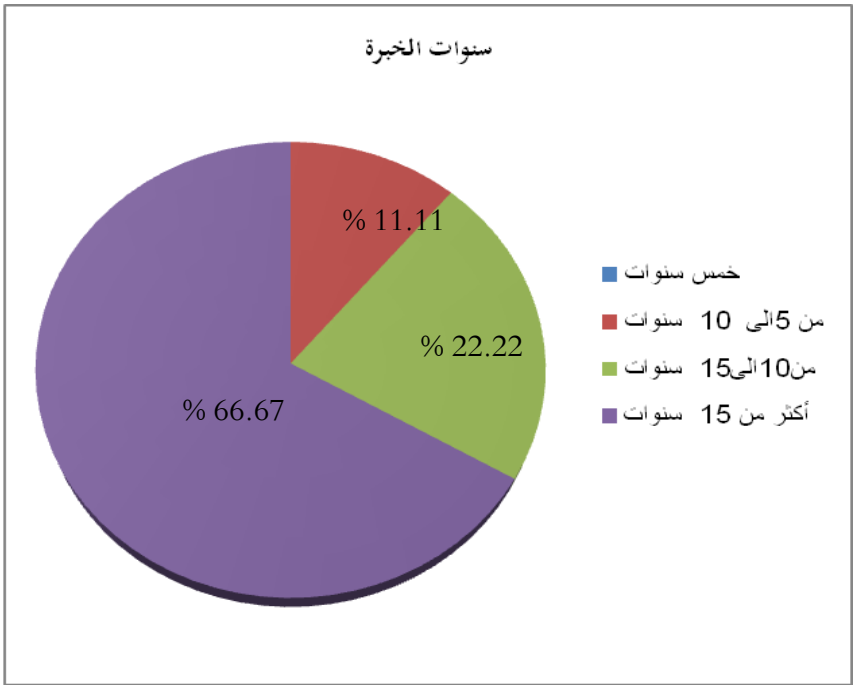
- يوضح لنا الجدول أن عدد محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين الذين لديهم شهادة ليسانس هو 7 أي ما يعادل 77.78% بينما الذين لديهم شهادة ماجستير هو 2 ما يعادل نسبة 22.22% بينما لا يوجد من لديه دكتوراه.

3-توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (3-5) :توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
خمس سنوات	0	% 0.00
من 5الى 10 سنوات	1	% 11.11
من10الى15 سنوات	2	% 22.22
أكثر من 15 سنوات	6	% 66.67
المجموع	9	% 100

المصدر:من إعداد الباحثان



رسم بياني رقم (5) : توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

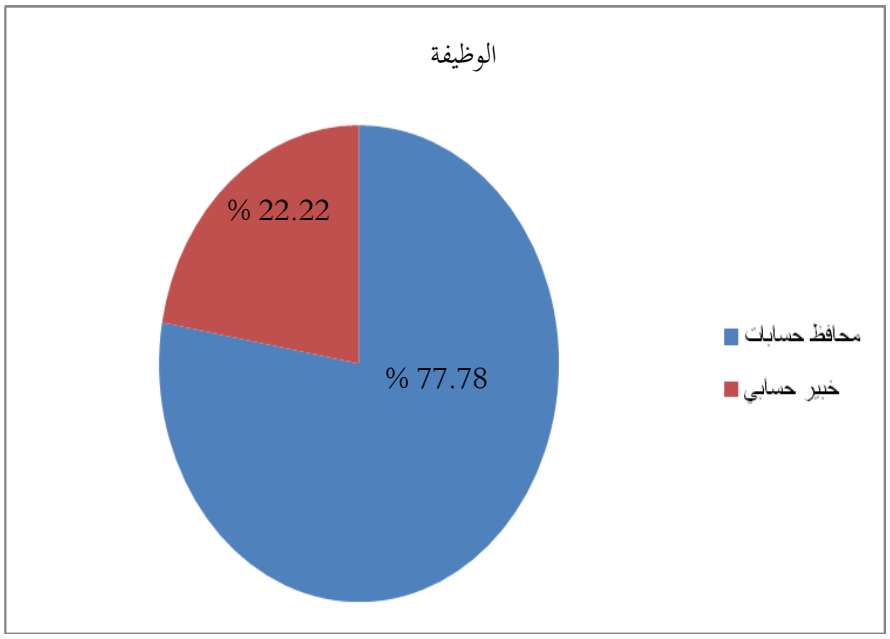
- من الجدول نلاحظ أن عدد المحافظين و الخبراء الذين خبرتهم 5 سنوات منعدمة و الذين تتراوح خبرتهم من 5 الى 10 سنوات عددهم واحد أي ما يعادل11.11% و من 10 الى 15 سنة يوجد 2 أي ما يعادل 22.22%أما الذين خبرتهم أكثر من 15 سنة يوجد 6 ما يعادل نسبة 66.67 %.

4- توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية :

جدول رقم (3-6) يوضح توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	7	% 77.78
خبير محاسبي	2	% 22.22
المجموع	9	% 100

المصدر:من إعداد الباحثان



رسم بياني رقم (6):توزيع العينة حسب الوظيفة

- من الجدول نستنتج أن فئة الدراسة أغلبيتهم محافظي حسابات وعددهم 7 أي نسبة 77.78 % أما الخبراء المحاسبين عددهم هو 2 ما يعادل 22.22 % .

المبحث الثاني: اختبار المحاور والنتائج المتوصل إليها

المطلب الأول:

المحور رقم 1: التحديات التي تواجه المعلومة المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد

جدول رقم (7) نتائج اختبار المحور رقم01

العبارة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	نتيجة السؤال
1. ضعف أنظمة المعلومات داخل المؤسسة الجزائرية يعيق تطبيقSCF	8	-	1	2.76	موافق
2. نقص كفاءة الموارد البشرية يعيق تطبيق SCF	9	-	-	3	موافق
3. صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض عناصر الميزانية يعيق او يصعب تطبيقSCF	6	2	1	2.55	موافق
4. غياب سوق مالي نشط في الجزائر يعيق أويصعب تطبيقSCF	7	2	-	2.76	موافق
5. ضعف التأهيل العلمي للأكاديميين في ميدان المحاسبة يعيق او يصعب تطبيقSCF	7	1	1	2.67	موافق
6. عدم وجود التواصل الكافي بين الجامعات والمهنيين يعيق او يصعب تطبيقSCF	6	1	2	2.44	موافق
7. المعلومات المالية الناتجة عن ممارسة النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسة	5	4	-	2.56	موافق
8. يعتبر مستوى الشفافية في المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي مقبولة.	6	2	-	2.45	موافق

من من خلال الجدول نستخلص أن هناك تحديات تواجه المعلومة المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لدى مختلف أفراد العينة و ذلك بالنظر إلى نسبة الموافقة الكبيرة التي تدل عنها فقرات هذا المحور فقد عبر غالبيتهم عن موافقتهم و تأكيدهم عن وجود هذه التحديات.

كما أكد أغلبية المستجوبين أن إصدار المعلومة المالية الناتجة عن ممارسة النظام المحاسبي المالي تتمتع بخصائص نوعية تمنحها مستوى عالي من الجودة و الثقة و الشفافية.

سنتطرق الآن إلى الأسئلة المفتوحة التي تخص الفرضية الأولى" توجد تحديات تواجه المعلومة المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي"و كانت الإجابة كالأتي:

1- كانت معظم إجابات أفراد العينة على السؤال: حسب رأيك هل توجد تحديات أخرى؟

بنعم يوجد تحديات أخرى تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي و أجملوا على أن هذه التحديات تتمثل في:

-عدم وجود معاهد و مراكز متخصصة في التكوين التكميلي.

-غياب سياسة قوانين حقيقية إلزامية تفرض على ممارسي المهنة تطبيق المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي المالي الجديد.

2- الحلول المقترحة و المناسبة لمواجهة هذه التحديات:

-على الدولة إنشاء مراكز و معاهد تكوين تكميلي للمهنيين و المتربصين و تكون مجانية و إجبارية.

-تطبيق قوانين صارمة على المهنيين.

3- أغلبية إجابة أفراد العينة على السؤال :هل التحديات المذكورة سابقا تؤثر سلبا على جودة المعلومة المالية؟

كانت بنعم وتم تقدير حجم هذا التأثير بتأثير متوسط حسب آراء مستجوبين .

المطلب الثاني :

المحور رقم 02: تأثير الإصلاح المحاسبي على مهام المدقق الخارجي

جدول رقم: (3-8) نتائج اختبار المحور رقم 02

العبارة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	نتيجة السؤال
1. هل تدريب محافظي الحسابات فيما يخص SCF ,كافي و ملائم حسب رأيك ؟	6	1	2	2.45	موافق
2. هل تم اكتساب الخبرة اللازمة لاكتشاف الغش و الخطأ المحاسبي بعد مرور أكثر من 4 سنوات من تطبيق SCF ؟	5	1	3	2.23	موافق
3. هل تبني SCF أثر سلبا على بدل العناية المهنية اللازمة من طرفكم ؟	2	-	7	1.45	غير موافق
4. هل تبني SCF أثر على التخطيط لمهمة التدقيق ؟	1	-	6	1	غير موافق
5. هل تبني SCF أثر على تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟	2	-	7	1.45	غير موافق
6. هل تغير نموذج كتابة التقرير النهائي بعد تبني SCF ؟	5	-	4	2.12	موافق

المصدر من إعداد الباحثان

من خلال الجدول أعلاه نستخلص تأييد و موافقة بنسب متفاوتة للفقرات 6.2.1 ما يعني أن تدريب محافظي الحسابات فيما يخص النظام المحاسبي المالي كافي و ملائم و كذلك اكتساب الخبرة اللازمة لاكتشاف الغش والخطأ المحاسبي بعد مرور أكثر من 4 سنوات من تطبيقه.

كما يؤكدون بأن التحول نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي أثر في نموذج كتابة التقرير النهائي و كان ذلك من حيث المضمون إذ أصبح التقرير أكثر تفصيلا و شرحا من السابق .

أما الفقرات 5.4.3 فكانت النتيجة غير موافق و ذلك لأن تبني SCF لم يؤثر سلبا على بدل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين و كذلك لم يكن له تأثير على التخطيط لمهمة التدقيق و لم يؤثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

المطلب الثالث:

المحور رقم03 : : دور النظام المحاسبي المالي في تحسين مهنة التدقيق الخارجي.

جدول رقم: (3-9) نتائج اختبار المحور رقم01

العبارة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	نتيجة السؤال
1. تدقيق القوائم المالية المعدة حسب SCF يسهل من كشف الانحرافات.	7	1	1	2.67	موافق
2. زيادة عدد القوائم المالية المعدة حسب SCF يصعب من قدرتكم على الحكم عليها	2	2	5	1.67	غير موافق
3. هل التعديلات المدرجة في القانون 10 - 01 كافية لتلائم تبني SCF ؟	4	2	3	2.12	موافق
4. اصلاح النظام المحاسبي يفرض اصلاح مهنة المحاسبة.	9	-	-	3	موافق
5. هل يعد وجود معهد تدريبي متخصص بتنظيم دورات و ندوات لرفع كفاءة المراجع.	9	-	-	3	موافق

المصدر: إعداد الباحثان

من النتائج المتحصل عليها أعلاه نلاحظ وجود موافقة بنسبة مطلقة للدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي في تحسين مهنة التدقيق الخارجي ،حيث أنه يسهل من كشف الانحرافات لأن من المبادئ الأساسية لهذا النظام هي الشفافية و المصداقية في إعداد القوائم المالية و بالتالي لا يصعب معرفة الأخطاء الموجودة .

أما التعديلات التي جاء بها القانون 10-01 كافية لتلائم تبني هذا النظام الجديد لأنها تفرض على الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الالتزام بالقوانين المعمول بها التي تحكم المحاسبة و السجلات المحاسبية المحاسبية و كذا مراقبتها و ممارسة مهنتهم بكل استقلالية و نزاهة.و إصلاح النظام المحاسبي يفرض حتما إصلاح مهنة التدقيق، ووجود معاهد تدريب متخصصة بتنظيم دورات و ندوات ترفع من كفاءة المراجع.

أما نتيجة غير موافق فكانت فقط على أن زيادة عدد القوائم المالية المعدة حسب SCF يصعب من قدرتهم الحكم عليها إذ يرى الخبراء و المحافظين أن الزيادة في عدد القوائم لا يصعب الحكم عليها.

لقد كانت إجابة كل أفراد العينة على السؤال : حسب رأيكم تبني SCF حسن من مهنة التدقيق الخارجي؟ بنعم و ذلك لأن النظام المحاسبي المالي الجديد ينص على تقديم الملاحق مع التقرير النهائي و تقديم شرح مفصل لكل الحسابات على عكس ما كان عليه في سابق.

نتائج الدراسة :

1- في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر وجد أنه هناك تحديات تواجه المعلومة المالية، و هذه التحديات متمثلة في:

- ✓ صعوبة التخلي على النظام القديم الذي تأصل وتجدر لمحافظي الحسابات لمدة جيل كامل منذ سنة 1976 .
- ✓ نقص كفاءة الموارد البشرية المؤهلة و تعتبر العنصر الأساسي.
- ✓ غياب سوق مالي نشط و كفء بحيث يلاحظ نقص المؤسسات المتداولة في بورصة الجزائر من طرف المستثمر المحلي و الأجنبي وهذا ما انعكس سلبا على نشاط هذا السوق مما يضعف من مساهمته في فرض إجراءات تزيد من شفافية عرض المعلومات من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية – أي تحسين جودة المعلومة المالية – وبالتالي ارتقاء مهنة التدقيق الخارجي.

- ✓ إن تقييم الأصول الثابتة لازال يعتمد على طريقة التكلفة التاريخية.حيث أن أساس هذا المبدأ يقضي بأن الأصول و الخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن تغيرات الأسعار.كما أنها تحقق إيرادات لأنها لاتعترف بأي تغيرات في الأصول و الخصوم إلا بعد تبادلها مع طرف أخر.
- ✓ ضعف أنظمة المعلومات داخل المؤسسات الجزائرية يعيق من التطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي وبالتالي مهنة التدقيق الخارجي.
- ✓ لم يتم اعتماد هذا النظام الجديد في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل لتطبيقه.

2- المعلومات المالية الناتجة عن ممارسة تتميز بالمصداقية و الشفافية مقارنة بالنظام المحاسبي السابق SCF. ل

3- م يكن للنظام المحاسبي المالي تأثير ملحوظ على مهام المدقق الخارجي من جانب العمل الميداني حسب رأي أفراد العينة المستجوبة.

4- أثر SCF على مهنة المدقق الخارجي تأثير ملحوظ من جانب الكفاءة في اكتشاف الغش و الخطأ المحاسبي في القوائم المالية لأنه يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية الخاصة به.

5- تغير كتابة نموذج التقرير النهائي من حيث المضمون إذ أصبح يكتب بتفصيل و شرح لكل العمليات المحاسبية.

6- تقديم التفسيرات المفصلة في الملحق حول أثر المرور للنظام الجديد على الوضعية المالية و الأداء و تدفقات الخزينة.

7- يعمل النظام الجديد على تقديم قوائم مالية ذات مصداقية تمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم خاصة المستثمرين الأجانب أو المحليين.

خاتمة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل و المتضمن الدراسة الميدانية الوقوف على أهم النقاط و العناصر التي يمكن أن تؤثر على التدقيق الخارجي بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد ,فاستخلصنا من دراستنا و بالإستناد إلى مخرجات الإستبيان على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي المالي ,فينبغي على الجزائر إنتهاج معايير التدقيق الدولية و تكييفها مع الواقع الجزائري ,لأنها الحل الأمثل للإرتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل ,و الحد من التحديات التي تواجه تطبيق النظام.

الخاتمة العامة

باعتبار أن النظام المحاسبي المالي الجديد مستمد أساسا من المعايير المحاسبية الدولية و باعتبار الجزائر في مسعى للتوافق مع التطورات المحاسبية الدولية فقد تطرقنا من خلال هذا الموضوع إلى الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي و من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة:

"ما تأثير تبني النظام المحاسبي المالي الجديد على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي؟ "

بما أن النظام المحاسبي المالي قائم على المعايير المحاسبية الدولية هو النقطة المحورية لتحسين من مستوى التدقيق الخارجي وفي ضوء ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى ،تناولت الدراسة النظرية فصلين ، الشق الأول حول النظام المحاسبي بين إلزامية التطبيق وتحديات الواقع.

أما الشق الثاني من الدراسة النظرية فتناول ماهية التدقيق الخارجي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي أما الدراسة الميدانية فشملت محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية سعيدة لمعرفة أهم الآثار المتوقع حدوثها.

1- نتائج الدراسة النظرية :

- قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد أملا بجلب مستثمرين أجانب و الالتحاق بالركب الدولي ،لإزالة الفوارق و الاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع متطلبات التغيرات الاقتصادية .
- لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمبادئ جديدة لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني كمبدأ القيمة العادلة و الذي يتطلب إدراج جميع مختلف العناصر ضمن الكشوف المالية وفقا لقيمتها الحقيقية في تاريخ إعداد الكشف، وليس تاريخ الحصول عليها.
- تحسين جودة المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر يرفع من مستوى جودة التقارير المالية.
- إن دور المدقق الخارجي هو فحص الحسابات و القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق بطريقة سليمة

- جاء القانون 01/10 المتعلق بأهم التعديلات المتعلقة بمهن محافظي و خبراء الحسابات بالإلتزام بالأحكام القانونية التي تحكم المحاسبة و السجلات المحاسبية و كدا مراقبتها و ممارسة مهنتهم بكل استقلالية و نزاهة.

2- نتائج الدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات :

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الفرعية تم إختبار صحة الفرضيات من عدمها و التي تم وضعها كإجابة مؤقتة على الأسئلة الفرعية و ذلك كما يلي :

الفرضية الأولى:

و التي تنص على أنه **"توجد هناك تحديات تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي لكن رغم ذلك ساهم في تحسين جودة المعلومة المالية"** قد تم تأكيدها بالفعل لأن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد ليس بالسهولة التي يمكن تصورها، حيث واجه عدة تحديات لدى تطبيقه ورغم ذلك لوحظ تحسن في جودة المعلومات المالية المقدم على ضوئه.

الفرضية الثانية :

" **اثر الإصلاح المحاسبي بشكل متفاوت على مهنة التدقيق من جانب الكفاءة و العمل الميداني و التقرير النهائي.**" تم تأكيدها فلابد أن يقوم المدقق ببدل العناية المهنية اللازمة و التخطيط السليم لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أما من جانب التقرير فشهد تأثير ملحوظ سواء من جانب الشكل أو المضمون.

الفرضية الثالثة :

" **النظام المحاسبي حسن من مهنة ممارسة التدقيق و لكن ليس بمستوى والحجم المطلوب** " ولقد تم تأكيدها حيث تبين من خلال الدراسة أن النظام المحاسبي المالي الذي إعتمد بدرجة كبيرة على المعايير المحاسبية الدولية أثر على مستوى مهنة ممارسة تدقيق الخارجي و لكن ليس إلى الحد المرغوب لأن ممارسة التدقيق في الجزائر لا تزال بحاجة إلى التطوير باعتماد معايير التدقيق الدولية والاقتداء بالدول الأجنبية الأخرى السباقة في هذا الميدان.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح النتائج التالية :

- هناك تحديات واجهت خبراء و محافظي الحسابات في تطبيق النظام المحاسبي و ذلك نظرا لعدم توفر معاهد تدريبية ترفع من كفاءة عملهم و عدم توفر المناخ البيئي الشفاف، و لكن رغم كل الصعوبات التي تلقاها محافظي الحسابات إلا أنهم عملوا كل ما بوسعهم للتغلب عليها بالإستناد إلى الكتب و الانترنت من أجل رفع من مستواهم .
- كما أن هناك تأثير متفاوت من خلال الإصلاح المحاسبي لمهام المدقق الخارجي بحيث يعمل على رفع الكفاءة من خلال سهولة اكتشاف الغش و الخطأ المحاسبي عند قيامهم بعملية التدقيق وذلك لجودة المعلومة المالية الصادرة عن القوائم المالية بحيث تتميز بالشفافية.
- أما من ناحية العمل الميداني فلم يكن هناك تأثير ملحوظ من طرف المدقق، فبدل العناية المهنية اللازمة والتخطيط يرجع لطبيعة عمل المدقق و لن تتغير بالانتقال الى النظام المحاسبي المالي.
- أما من ناحية كتابة نموذج التقرير فلم يتغير من حيث الشكل بدرجة كبيرة و إنما كان هناك تأثير من جانب المضمون حيث أصبح أكثر دقة و تفصيل مما كان عليه في النظام السابق من خلال تقديم ملاحق تقوم بشرح العمليات المحاسبية .
- يوفر النظام المحاسبي المحاسبي من خلال القوائم المالية إمكانية إجراء مقارنة السنة الحالية مع السنة السابقة.
- يسمح النظام المحاسبي بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات مما يشجع انفتاح الأسواق الوطنية.

و بالتالي يمكن القول بأن تبني النظام المحاسبي حسن من ممارسة التدقيق الخارجي ولكن ليس بالمستوى المرغوب لأن ممارسة التدقيق في الجزائر لا تزال تعتمد على مجموعة من المراسيم القانونية فقط دون الاستناد إلى معايير تدقيق وطنية مستمدة من المعايير الدولية.

إقتراحات:

على ضوء النتائج السابقة يمكن طرح الاقتراحات التالية :

1 . لا بد من الأخد بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية عند تكوين المدققين.

2 . التأكد من الكفاءة المهنية للمدققين والسعي لتدريبهم وتكوينهم بشكل مستمر لمواكبة التغيرات الحديثة سواء من الجانب المحاسبي أو من جانب التدقيق.

3 . إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها إطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة، بغرض تحسين جانب الممارسة.

4 . العمل على ارساء لجان تتكلف بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد من الدول، الوقوف على استقلالية المدقق و تقييم العمل المقدم منه، ما يضع المدقق أمام مسؤولية أكبر لدى أدائه لمهامه.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1)- أحمد السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007.

2)- حسين القاضي، محمود حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر،2000.

3)- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، مطبعة الاتحاد، عمان 1980.

4)- سامي محمد الوقاد و لؤي محمد الوديان – تدقيق الحسابات – الجزء الأول – مكتبة المجتمع العربي عمان2010.

5)- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، الجزائر،2008.

6)- عبد المالك عمر زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي، الجزء الأول، عمان ، 2002.

7)- غسان فلاح المطارنة – الناحية النظرية لتدقيق الحسابات المعاصر – دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان – 2009.

8)- كمال الدين الدهراوي و محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

9)- لبيب و الفيومي – أصول المراجعة – المكتب الجامعي الحديث – الأزاريطة – الإسكندرية 1998.

10)- محمد أبو النصار و جمعة حميدات، معاير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دائر وائل للنشر،الأردن، 2008.

11)- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

12)- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات، بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

13)- محمد سمير الصبان، معايير المراجع و تقرير المراجع الخارجي، الندوة الاولى لسبل تطوير المحاسبة،جامعة الملك لسعود، الرياض،1981.

14)- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، 2009.

15)- محمد نصر الهواري و آخرون، المراجعة ،تأصيل العلمي، ممارسة عملية،مكتب الدعم الكتاب الجامعي، جامعة عين الشمس،القاهرة ، 2000.

16)- هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي مداخلة حول التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 2007.

17)- يوسف محمد جربوع ، مدى مسؤولية الشركات و المؤسسات المالية و مراجعي الحسابات القانونيين إتجاه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2002.

ثانيا: المذكرات و الأطروحات

1)- بكيحل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و المعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة، مع الاتحاد الاروبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستر، تخصص مالية و محاسبة، جامعة شلف، 2008.

2)- حواس صلاح، أطروحة دكتوراه، التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.

3)-خالد عبد الرحمان، جمعة يونس، أطروحة دكتوراه حول أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم ، الجامعة الإسلامية، غزة،2011.

4)- صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أفاق تبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2010.

5)-طيبي عبد اللطيف، مداخلة تحت عنوان مكانة النظام المحاسبي المال في ظل المعايير المحاسبية الدولية

6)- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة، أطروحة ماجستير، جامعة غزة،2007.

7)- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة لنيل الماجستير فرع محاسبة و تدقيق، 2010-2011.

ثالثا:الملتقيات و المداخلات

1)- حميداتو صالح، ملتقى حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر حول معايير المحاسبية الدولية في تحديث المعلومات المالية، جامعة ورقلة ،2011

2)- خليفة أحمد، حسيني منال، مداخلة تحت عنوان مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، جامعة سعد دحلب، البليدة.

3)- رحمة بلهادف، مداخلة حول تكييف المؤسسات الجزائرية مع نظام المحاسبي المالي الجزائري،جانفي 2013.
4)- سيد محمد بوعرعار أحمد شمس الدين، دراسة ميدانية، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 01/10.
5)- عمورة جمال، مداخلة، ضرورة إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(IAS)، جامعة سعد دحلب، البليدة.
6)- كريم جودي ، مداخلة المالية أمام نواب المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية،2007/09/25.

رابعا:المجلات العلمية:

1- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (ias,ifrs) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06، 2009.

خامسا:بحوث و محاضرات:

1)- أحمد عبد الرحمان المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في إتخاذ القرارات الاستثمارية، جامعة الأردن،2004.
2)- مأمون حمدان،معايير المحاسبة الدولية،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
3)-نور الدين مزياني، بحث حول نظام المحاسبي المالي بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة.

سادسا : النصوص و التنظيمات التشريعية:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 10 المؤرخة في 1980/03/01
- المادة 1 من قانون مشروع المحاسبة المالية
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة 1996/09/25، عدد 56 .
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المؤرخة 25 نوفمبر2007، العدد 74 .
- الجريدة الرسمية الجزائرية، مهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات، المواد 31، 32، 33، 36، 37، 38 من
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة 2008/05/28، عدد 27
- القانون 01/10 ، المؤرخة في 29 جوان 2010، العدد 42
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11.

سابعا:مواقع الكترونية:

- www.kantakji.com
- www.startimes.com
- www.ao.academy.org مجدي الجعبري، معايير المحاسبة الدولية،

ثامنا:قائمة المراجع باللغة الأجنبية

-

Mohamed zaatri Système Comptable Financier .Berti Édition , Alger.2009.

1- American Accounting Association A.A.A – Report Of The Committee On Basic Auditing Coneepts
2- Bènèdict Et Keravel – Evaluation Du Controle Interne- Foucher- Paris 1990
3- charone claude, pour quoi d'audit,in R.F.C, paris ,2000
4- Lionnel.C Et Gerard.V,Audit Et Contrôle Interne ,Aspects Financier 2, Opération Et Statistique, 4eme Edition, Dauze, Paris, 1992.
5- Tandon – Practical Auditing – S. Chand And Company Ltd.1997.P1-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص : محاسبة و جبائية

المستوى : ثانية ماستر

إستمارة إستبيان

سيداتي سادتي ....

في إطار تحضيرنا مذكرة للحصول على شهادة ماستر تخصص محاسبة و جباية تحت عنوان:

" أثر النظام المحاسبي المالي على التدقيق الخارجي "

نرجو التكرم منكم بمساعدتنا في تعبئة الاستبانة المرفقة بكل صراحة و موضوعية حول أرائكم بالنسبة للتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، علما بأن هده البيانات ستعامل بسرية مطلقة، وستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي

شاكرين حسن تعاونكم معنا

الطالبتين :

– خراف خديجة

– عتو رقية

☜الرجاء و ضع علامة (+) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

المعلومات الشخصية:

1:الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

2:السن : أقل من ثلاثين سنة ☐ مابين 30 و 40 سنة ☐

أكبر من 40 سنة ☐

3:المستوى التعليمي : ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

الخبرة المهنية : 5سنوات ☐ 5-10سنوات ☐

10 -15سنة ☐ 15سنة فما فوق ☐

4:الوظيفة : محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

المحور الأول: تحديات التي تواجه المعلومة المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1.ضعف أنظمة المعلومات داخل المؤسسة الجزائرية يعيق أو يصعب تطبيق**SCF** .			
2.نقص كفاءة الموارد البشرية يعيق أو يصعب تطبيق**SCF**			
3.صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض عناصر الميزانية يعيق أو يصعب تطبيق**SCF** .			
4.غياب سوق مالي نشط في الجزائر يعيق أو يصعب تطبيق**SCF** .			
5.ضعف التأهيل العلمي للأكاديميين في ميدان المحاسبة يعيق أو يصعب تطبيق**SCF** .			
6.عدم وجود التواصل الكافي بين الجامعات و المهنيين يعيق أو يصعب تطبيق**SCF** .			
7.المعلومات المالية الناتجة عن ممارسة النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسة.			
8.يعتبر مستوى الشفافية في المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي مقبولة.			

1-حسب رأيك هل توجد تحديات أخرى؟

2-ماهي الحلول المقترحة و المناسبة لمواجهة هذه التحديات؟

3-هل التحديات المذكورة سابقا ثؤثر سلبا على جودة المعلومة المالية ؟

4-ما حجم هذا التأثير؟ -كبير؟ -متوسط ؟ -ضعيف ؟

المحور الثاني: تأثير الإصلاح على مهام المدقق الخارجي

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1.هل تدريب محافظي الحسابات فيما يخص SCF ,كافي و ملائم حسب رأيك ؟			
2.هل تم اكتساب الخبرة اللازمة لاكتشاف الغش و الخطأ المحاسبي بعد مرور أكثر من 4 سنوات من تطبيق SCF ؟			
3.هل تبني SCF أثر سلبا على بدل العناية المهنية اللازمة من طرفكم؟			
4.هل تبني SCF أثر على التخطيط لمهمة التدقيق ؟			
5.هل هذا التأثير يخص: -نطاق العمل ؟ -التوقيت ؟ -كلاهما معا ؟			
6.هل تبني SCF أثر على تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟			
7.هل هذا التأثير يخص: -أسلوب التقييم ؟ -حجم و نوع أدلة الإثبات ؟ -كلاهما معا ؟			
8.هل تغير نموذج كتابة التقرير النهائي بعد تبنيSCF ؟			
9.هل هذا التغيير يخص : -الجانب الشكلي للتقرير ؟ -المضمون ؟ -كلاهما معا ؟			

المحور الثالث: دور النظام المحاسبي المالي في تحسين مهنة التدقيق الخارجي

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1.تدقيق القوائم المالية المعدة حسبSCF يسهل من كشف الانحرافات.			
2.زيادة عدد القوائم المالية المعدة حسبSCF يصعب من قدرتكم على الحكم عليها.			
3.هل التعديلات المدرجة في القانون 10 -01 كافية لتلائم تبني SCF ؟			
4.إصلاح النظام المحاسبي يفرض إصلاح مهنة المحاسبة.			
5.يعد وجود معهد تدريبي متخصص بتنظيم دورات و ندوات لرفع كفاءة المراجع.			

1-حسب رأيكم تبني SCF حسن من ممارسة مهنة التدقيق ؟

2-إذا لم يكن كذالك ما هي المقترحات التي ترونها ضرورية ؟

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثر تبني النظام المحاسبي المالي الجديد على التدقيق الخارجي ،حيث تم الوقوف عند أهم التحديات التي تواجه تطبيقه في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، منذ أن أصبح ساري المفعول إلى غاية يومنا هذا. وذلك بغرض تبيان مدى انعكاس هذه التحديات على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من طرف مكاتب التدقيق لولاية سعيدة.

فتوصلنا من خلال الدراسة النظرية والميدانية لجوانب بحثنا إلى أن تبني النظام المحاسبي المالي أثر بشكل متفاوت على المراحل الرئيسية التي يتبعها المدقق، وهذا راجع لمدى فعالية تطبيق هذا النظام في واقع المؤسسة الإقتصادية الجزائرية هذا من ناحية و تدريب وتكوين وتحكم المدققين في مبادئه هذا من ناحية أخرى.

الكلمات المفتاحية:

النظام المالي المحاسبي، التدقيق الخارجي.

Résumé :

L’objectif de cette étude est de démontrer l’impact du nouveau système comptable et financier sur l’audit externe, afin de définir les obstacles que va enjondrer son application de puis sa rentrée en vigueur a ce jour ,dans les entreprises algériennes.

Et ce la permettra de voir en même temps l’effet de cet application au niveau du bureaux d’audit externe de la wilaya de saida ,et leur adaptation ou non a ce dernier.

L’étude théorique et pratique émanant de nos recherche a démontrer un impact plus ou moins efficace sur les déférentes étapes que l’auditeur devra suivre.et ce la revient a déterminer l’efficacité du nouveau système comptable et financier dans la vie de nos entreprises d’une part, et de constater le niveau de formation des auditeurs et leur maitrise de cet outil d’une autre part.

Mots clés : Système comptable et financier ,audit externe.