



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الحاج لخضر - باتنة



قسم: التسيير

تخصص: محاسبة

كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير

تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة

إشراف الدكتور:

عمر شريف

إعداد الطالبة:

حكيمه مناعي

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
أ. د/ علي رحال	أستاذ التعليم العالي	باتنة	رئيساً
د/ عمر شريف	أستاذ محاضر	باتنة	مقرراً
د/ أحمد لعماري	أستاذ محاضر	باتنة	عضواً
د/ عبد الحميد برحومة	أستاذ محاضر	المسيلة	عضواً

السنة الجامعية: 2008_2009

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَبِّ اشرحْ لي صَدْرِي، وَيَسِّرْ لي أَمْرِي، وَاحْلُلْ
عُقْدَةً مِّنْ لِّسَانِي، يَفْقَهُوا قَوْلِي

صدق الله العظيم

إهداء

إلى والدتي الكريمة حفظها الله

أهدي هذا العمل المتواضع

حكيمة مناعي

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذه العمل، فالحمد لله أوله وآخره؛
ولا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم
بشكري وتقديري وعرفاني وامتناني إلى الأستاذ المشرف الدكتور شريف عمر،
الذي لم يخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة، وكذا حرصه
الدائم لإتمام هذا العمل؛

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير، إلى الأستاذ الدكتور
لعماري أحمد على كل التوجيهات والمساعدات القيمة التي قدمها لي من أجل
إنجاز هذا العمل؛

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا
عناء قراءة وتمحيص ومناقشة هذا العمل؛

كما لا يفوتني أن أرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى
الأستاذ الدكتور عقاري مصطفى؛ على كل المساعدات والتوجيهات التي قدمها
لي طوال مشوار الدراسة؛ دون أن أنسى جميع أساتذتي في كل مراحل
الدراسة؛

وأخيراً، أسدي عبارات العرفان إلى كل زملائي بالدراسة (ماجستير
محاسبة) الذين ساعدوني على إتمام هذا العمل؛

دون أن أنسى أعز صديقتي؛ نزيهة، ربعة، على تشجيعاتهم المتواصلة
وحرصهم الدائم على إتمام هذا العمل.

حكيمة مناعي

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association.
AICPA	American Institute of certified public Accountants.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.
IAPC	International Auditing practice Committee.
IFAC	International Federation of Accountants.
CNCC	La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
IASC	International Accounting Standards Committee.
FASB	Board Financial Accounting Standards
SEC	securities , exchange commission
IASB	International Accounting Standards Board.
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation.
IAS	International Accounting Standards.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
SAC	Standards Advisory Council.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee.
SIC	.Standing Interpretations Committee
IOSCO	International Organization of Securities Committee.
PCN	Plan Comptable National.
SCF	Système Comptable Financier.

المحتويات

المقدمة

أ

07	الفصل التمهيدي: المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر
08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية المراجعة
18	المبحث الثاني: أنواع المراجعة والمراجعين وتشكيلة خدماتهم
24	المبحث الثالث: المعايير المهنية للمراجعة
34	المبحث الرابع: تطور المراجعة الخارجية في الجزائر
52	خلاصة الفصل التمهيدي
53	الفصل الأول: تقارير المراجعة الخارجية
54	تمهيد
55	المبحث الأول: ماهية تقارير المراجعة الخارجية
68	المبحث الثاني: معايير إعداد تقارير المراجعة الخارجية
77	المبحث الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية ونماذجها في دول العالم المختلفة
99	المبحث الرابع: التوصيل الفعال للأطراف المستخدمة لتقرير المراجع
115	خلاصة الفصل الأول
117	الفصل الثاني: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية
118	تمهيد
119	المبحث الأول: عموميات حول التوحيد المحاسبي الدولي
130	المبحث الثاني: تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
143	المبحث الثالث: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
153	المبحث الرابع: إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
159	خلاصة الفصل الثاني
160	الفصل الثالث: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر
161	تمهيد
162	المبحث الأول: النظام المحاسبي في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني
178	المبحث الثاني: النظام المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

187	المبحث الثالث: القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد
193	المبحث الرابع: تقييم مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)
200	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية
201	في الجزائر (دراسة ميدانية).....
202	تمهيد
203	المبحث الأول: واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر
215	المبحث الثاني: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
	المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمدى حتمية وملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
225	في الجزائر
	المبحث الرابع: دراسة تحليلية لمدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير
238	المراجعة الخارجية مستقبلاً
271	خلاصة الفصل الرابع
272	الخاتمة
281	المراجع
290	الملاحق
321	فهرس المحتويات

قائمة الأشكال

رقم الشكل	بيان الشكل	رقم الصفحة
01	التقرير النظيف النموذجي (حسب ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية)	79
02	الفقرة التفسيرية في تقرير المراجعة نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة	83
03	الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار	84
04	الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما	84
05	التقرير المتحفظ في حالة تقييد النطاق	87
06	التقرير المتحفظ في حالة عدم إتباع المبادئ المحاسبية	88
07	التقرير المتحفظ في حالة عدم كفاية الإفصاح	89
08	التقرير السلبي في حالة عدم الاتفاق حول تطبيق المبادئ المحاسبية وعدم كفاية الإفصاح	91
09	تقرير الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة	92
10	تقرير المراجع في فرنسا	95
11	تقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية	96
12	تقرير المراجع في مصر	97
13	تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية (شهادة بدون تحفظ مع فقرة توضيحية)	266
14	تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية (شهادة بتحفظ مع فقرة توضيحية)	267
15	تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية (شهادة معارضة)	268
16	تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية (الامتناع عن الشهادة)	269

قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
14	تطور أهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية	01
22	التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	02
139	تطبيق معايير المحاسبة الدولية	03
140	قائمة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS)	04
142	قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	05
218	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	06
219	توزيع أفراد العينة حسب الولايات (الاستثمارات الصالحة للاستعمال)	07
220	توزيع أفراد العينة تبعا للجنس	08
221	توزيع أفراد العينة حسب العمر	09
222	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الجامعية والمهنية	10
222	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية	11
223	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	12
224	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	13
226	مدى ملائمة المخطط المحاسبي الوطني للتغيرات الاقتصادية الحالية	14
226	أسباب عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني للتغيرات الاقتصادية الحالية	15
227	ضرورة إصلاح أو تعديل المخطط المحاسبي الوطني	16
228	ضرورة إصلاح النظام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	17
228	مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للواقع المهني الجزائري	18
229	أسباب عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع المهني الجزائري	19
230	كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	20
230	ضرورة إصدار مخطط محاسبي جديد، يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية	21
231	مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية	22
231	مدى قدرة المحاسب على تطبيق نظام (SCF)	23
232	أهمية إعادة تكوين المحاسب	24
233	أهمية إعادة النظر في التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة	25
233	أهمية التجديد الكلي للمقررات الدراسية في مجال المحاسبة	26
234	مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي الحالي على الواقع الفعلي للمؤسسة	27

234	أهمية إصلاح النظام المحاسبي للتعبير عن الواقع الفعلي للمؤسسة	28
235	درجة الاختلاف بين مخرجات (PCN) ومخرجات (SCF)	29
235	تأثير التغيير في شكل ومحتوى القوائم المالية على درجة فهم واستيعاب مختلف المستخدمين لها	30
236	مدى احتواء القوائم المالية الجديدة لكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات	31
237	دور الخصائص النوعية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	32
237	درجة الثقة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الجديدة	33
239	مدى وجود نموذج موحد للتقرير معمول به في الجزائر	34
239	مدى تقيد المراجعين بنموذج موحد للتقرير	35
240	مدى وجود معايير خاصة بإعداد التقرير في الجزائر	36
241	معايير إعداد التقرير المطبقة من طرف المراجعين في الجزائر	37
242	مدى إمكانية الإبقاء على استعمال النموذج الحالي لتقرير المراجع مستقبلاً	38
242	مدى تأثير التحول نحو تطبيق النظام المحاسبي الجديد على شكل ومضمون تقرير المراجع مستقبلاً	39
243	أسباب التغيير في شكل ومضمون تقرير المراجع (محافظ الحسابات)	40
243	مدى ضرورة تعديل تقرير محافظ الحسابات مستقبلاً	41
245	عنوان تقرير محافظ الحسابات مستقبلاً	42
245	الجهة التي يوجه لها التقرير مستقبلاً	43
246	الفقرات التي يجب أن يتضمنها التقرير مستقبلاً	44
247	العناصر الأخرى التي يجب أن يتضمنها التقرير مستقبلاً	45
247	تحديد اسم المؤسسة/الشركة محل المراجعة في تقرير المراجع مستقبلاً	46
248	الإشارة إلى أنواع القوائم المالية محل المراجعة في تقرير المراجع مستقبلاً	47
248	الإشارة إلى الفترات التي تغطيها القوائم المالية في تقرير المراجع مستقبلاً	48
249	طبيعة المسؤولية المشار إليها في تقرير المراجع مستقبلاً	49
249	الإشارة إلى معايير المراجعة المطبقة في تقرير المراجع مستقبلاً	50
250	الإشارة إلى قيام المراجع بالتخطيط الكافي في تقرير المراجع مستقبلاً	51
250	الإشارة إلى كفاية أدلة الإثبات في تقرير المراجع مستقبلاً	52
251	الإشارة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المراجع مستقبلاً	53
251	الإشارة إلى كون عملية المراجعة اختبارية في تقرير المراجع مستقبلاً	54
251	الإشارة إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية في تقرير المراجع مستقبلاً	55

252	رأي المراجع حول القوائم المالية في تقريره مستقبلاً	56
253	الإشارة إلى طبيعة الرأي المتوصل إليه في تقرير المراجع مستقبلاً	57
254	الصيغة الأكثر تعبيراً عن رأي المراجع حول القوائم المالية في تقريره مستقبلاً	58
255	الإشارة إلى مدى ثبات تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة دورياً في تقرير المراجع مستقبلاً	59
256	أنواع الآراء المتضمنة في تقرير المراجع مستقبلاً	60
257	الحالات المؤثرة في تقرير المراجع مستقبلاً	61
258	مدى تأثير التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مستقبلاً على مبدأ الثبات	62
259	مدى ضرورة الإشارة في تقرير المراجع مستقبلاً إلى وجود تغيير في المبادئ المحاسبية المتبعة مقارنة بالسنوات السابقة	63
260	مدى احتمالية إصدار تقارير مراجعة غير نظيفة مع أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر	64
260	جملة التوضيحات أو التحفظات التي يمكن إدراجها بالتقرير	65
261	مدى ضرورة إرفاق التقرير بالقوائم المالية محل المراجعة	66
262	إمكانية تحسين جودة تقرير المراجع (محاظ الحسابات) مستقبلاً	67
262	إمكانية زيادة الثقة في تقرير المراجع مستقبلاً	68
263	أسباب زيادة الثقة في تقرير المراجع مستقبلاً	69
263	مدى مواجهة المراجع مستقبلاً لإشكالية فجوة التوقعات	70
264	إمكانية توحيد نماذج تقارير المراجعة الخارجية على المستوى الدولي	71
265	إمكانية استعمال نماذج التقرير المقترحة من طرف (IAPC) في الجزائر	72
265	مدى ملائمة نماذج التقرير المقترحة من طرف (IAPC) للواقع المهني الجزائري	73

قائمة الملاحق

رقم الملحق	بيان الملحق	رقم الصفحة
01	الميزانية - جانب الأصول- (حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN)	291
02	الميزانية - جانب الخصوم- (حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN)	293
03	جدول حسابات النتائج (حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN)	294
04	الميزانية - جانب الأصول- (حسب النظام المحاسبي المالي الجديد SCF)	296
05	الميزانية - جانب الخصوم- (حسب النظام المحاسبي المالي الجديد SCF)	297
06	حساب النتيجة (التصنيف حسب الطبيعة)	298
07	حساب النتيجة (التصنيف حسب الوظيفة)	300
08	جدول التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	301
09	جدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	303
10	قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة	304
11	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات - شهادة بدون تحفظ -	305
12	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات - شهادة تحفظ -	306
13	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات - رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية -	307
14	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات - رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهمة -	308
15	نموذج التقرير الخاص لمحافظ الحسابات - غياب اتفاقيات غير مكتشفة -	309
16	نموذج التقرير الخاص لمحافظ الحسابات - اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها -	310
17	استمارة استبيان	311

المقدمة العامة

1. إشكالية البحث:

إن أي تنظيم إنساني مهما كان بسيطاً، يتطلب تسجيل الأشياء في الذاكرة، وذلك لترشيد التنفيذ والمساعدة على اتخاذ القرارات، وهذا هو مجال المحاسبة. فالحاسبة تعد بمثابة اللغة التي يتم بها إبلاغ الوقائع الاقتصادية لأي مؤسسة أو وحدة اقتصادية، وذلك لكل من له مصلحة في استخدام تلك الوقائع. فهي وسيلة لتحليل عمليات المؤسسة والرقابة على تنفيذها والتخطيط للمستقبل.

وقد تزايدت أهمية المحاسبة في عصرنا الحاضر، فهي لم تعد تهم المالكين أو المساهمين الحاليين فقط، بل عدة جهات وفي مقدمتهم المستثمرون الجدد أو المتوقعون، إذ بهمهم الحصول على معلومات محاسبية، تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح، بعيداً عن التضليل والغموض. لذلك يفترض أن تنتج المحاسبة، معلومات مفيدة يثق فيها متخذو القرار من أصحاب المصلحة في المؤسسة. وحتى تكون كذلك، يجب أن تعبر تعبيراً صادقاً وحقيقياً عن الواقع الفعلي للمؤسسة.

ولقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة، أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي، باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، يدلي من خلاله المراجع، برأيه الفني المحايد، بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسة المعنية.

ومن أجل ذلك، نجد أن هناك طلباً متزايداً من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات، ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على ما توصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها. ونظراً لأهمية هذه المعلومات، لهؤلاء المستخدمين في اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم الاقتصادية، يجب أن تعد القوائم المالية وفق إطار محدد، يعتمد عليه المراجع الخارجي في قياس مدى صدق هذه القوائم. وقد اختص هذا الإطار ولفترة طويلة من الزمن، بمدى التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في إعداد وعرض القوائم المالية.

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

ولعل الحاجة إلى إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية هي وليدة ظروف متعددة، لعل من أهمها: العولة، الشركات المتعددة الجنسيات، تدويل أسواق رأس المال. بحيث تحول الاهتمام إلى إنتاج معلومات لأصحاب المصلحة في الشركات من دول أخرى، وبالتالي الوصول إلى لغة عالمية للمحاسبة. ولعل هذا التحول، هو ما دفع بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (IASC سابقاً) الذي اتخذ شعار التوحيد المحاسبي الدولي، كأحد مهامه الأساسية، إلى إصدار العديد من المعايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات، لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم.

وباعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية، خاصة مع إبرامها لاتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وانضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل المحاسبين والمراجعين عند إعداد وفحص القوائم المالية، وهو أمر في غاية الأهمية وذلك حتى تتماشى مع متطلبات التجارة العالمية وعولة أسواق رأس المال، خاصة وأن المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يتماشى مع احتياجات المؤسسات الجزائرية والظروف الدولية، الأمر الذي استدعى إعادة النظر في هذا المخطط من خلال طرح مشروع النظام المحاسبي الجديد SCF والذي حدد تاريخ تطبيقه ابتداء من 2010/01/01. وحيث أن مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) ستتأثر بفعل التوجه نحو الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية، فنعتقد أنه وبالتبعية سوف تتأثر مخرجات المراجعة (تقرير المراجع الخارجي)، على اعتبار أن المحاسبة والمراجعة مهنتان متلازمتان ومتكاملتان. كما أن مصداقية المعلومات الواردة في هذه القوائم المالية والوثوق فيها، لن تتعزز إلا برأي المراجع الخارجي حولها، من خلال إصداره لتقريره النهائي والذي لا بد وأن يأخذ شكلاً ومضموناً يتلائم وطبيعة القوائم المالية الجديدة، التي سوف يدلي برأيه حولها من أجل كسب ثقة قارئه ومستخدمي هذا التقرير باعتباره مدخلاً رئيسياً لاتخاذ القرارات الرشيدة.

انطلاقاً مما سبق، وفي ظل التغيير الذي سيمس مخرجات المحاسبة نتيجة التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، فإن ذلك يحتم علينا دراسة انعكاس هذا التغيير على مخرجات المراجعة، وهذا من خلال معالجة موضوع "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر".

وعلى هذا الأساس، فإن السؤال الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث، يمكن صياغته على النحو الآتي:

ما مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلاً ؟

ويندرج تحت هذا السؤال، الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعي بتقارير المراجعة الخارجية ؟ وما هي معايير إعدادها ؟
- ما هو تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على الهيكل التقليدي للقوائم المالية ؟ وهل أن القوائم المالية في شكلها الجديد ستخدم مصلحة مستخدميها أكثر مقارنة بنظيرتها التقليدية ؟
- ما هو واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، وهل سيتأثر شكل ومحتوى هذه التقارير بالشكل الجديد للقوائم المالية ؟
- كيف يمكن تكييف تقارير المراجعة الخارجية مع التغيرات المحاسبية الجديدة، من خلال جملة التوصيات أو التحفظات خدمة لمستخدمي هذه التقارير؟

2. فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نفترض الآتي :

1. تعديل المخطط المحاسبي الوطني وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية أصبح أمراً حتمياً في الجزائر؛
2. إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، كفيل يجعل مخرجاته تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة؛ وبالتالي تلبية احتياجات مستخدميها؛
3. النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات لا يتلائم مع التغيرات المحاسبية الجديدة؛
4. تعديل شكل ومضمون مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) سيتبعه بالضرورة تعديل شكل ومضمون مخرجات المراجعة (تقرير المراجع الخارجي)؛
5. تحسين جودة القوائم المالية مستقبلاً، سيؤدي إلى تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي بشأنها ؛
6. توحيد نماذج القوائم المالية على المستوى الدولي، تستوجب بالضرورة توحيد نموذج تقرير المراجع الخارجي؛

3. مبررات اختيار الموضوع :

لقد جاء اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- محاولة الفهم والتعمق أكثر في كيفية تكيف المحاسبة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية .
- محاولة ربط التغيرات التي ستطرأ على مجال المحاسبة مع تلك المتعلقة بمجال المراجعة، باعتبارهما مجالان متلازمان غير منفصلان .

- دراستنا الخاصة في مجال المحاسبة تحتم علينا الإلمام بهذا الموضوع.

4. تحديد إطار الدراسة:

تقتصر دراستنا على التقارير العامة للمراجعة، باعتبارها تشكل مجال اهتمام مستخدمي القوائم المالية.

5. أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- الوقوف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر، وبصفة خاصة، واقع مخرجاتها من خلال الوقوف على جملة القوانين المؤسسة لها؛
- الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر، وبصفة خاصة، واقع مخرجاتها، ومدى أهمية مواكبتها للتحويلات الاقتصادية الجديدة، وبصفة خاصة أهمية تكييفها مع الممارسة المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على الاجراءات والتحضيرات الكفيلة بالمرور نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر؛
- محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطوير مخرجات المراجعة (التقارير) الكفيلة بمسايرة التغيرات المحاسبية بما يسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستفيدة منها.

6. منهجية الدراسة وأدواتها:

تستدعي طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم، وصفيًا في الجوانب النظرية للموضوع، بالإضافة إلى المزج بين الوصف والتحليل، من خلال استعمال استمارة للاستقصاء تقدم للعينة المختارة وإجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة كأدوات بحث، و نستعمل برنامج اكسل لمعالجة الاستبيان.

7. الدراسات السابقة للموضوع:

نشير إلى انه وفي حدود اطلاعنا على ما أجري من بحوث (رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه) على مستوى بعض كليات الوطن في هذا المجال، نجد أنها، تتعلق فقط بموضوع المراجعة الخارجية في الجزائر¹، أما ما يخص موضوع " تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر" وخاصة ربطها بمعايير

¹. من بينهم، موضوع المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير للطالبة: بلخير سميحة، أو موضوع نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه للأستاذ: صديقي مسعود، بالإضافة إلى مواضيع أخرى حول المراجعة الخارجية والداخلية في الجزائر.

الحاسبة الدولية فهي منعدمة تمامًا. أما ما يتعلق بالدراسات حول تطبيق معايير الحاسبة الدولية في الجزائر، فهي وإن وجدت فهي قليلة جدًا.²

8. خطة وهيكل البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى أربع فصول مع فصل تمهيدي، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها. وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها:

- يتناول الفصل التمهيدي؛ "المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر"، من خلال تقديم ماهية المراجعة، أنواع المراجعة والمراجعين وتشكيلة خدماتهم، المعايير المهنية للمراجعة، وأخيراً نستعرض تطور المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال عرض لمختلف القوانين المؤطرة لها؛

- خصصنا الفصل الأول لدراسة "تقارير المراجعة الخارجية"، وذلك من خلال التركيز على الإطار النظري لهذه التقارير، من حيث؛ ماهيتها، معايير إعدادها، أنواعها ونماذجها في دول العالم المختلفة، وأخيراً، دراسة التوصل للفعال للأطراف المستخدمة لتقرير المراجع الخارجي؛

- أما الفصل الثاني، فيتناول "الإطار العام لمعايير الحاسبة الدولية"، حيث ستنم معالجة هذا الفصل من خلال التطرق إلى؛ التوحيد المحاسبي الدولي، مجلس معايير الحاسبة الدولية (IASB)، عرض الإطار المفاهيمي لهذا المجلس، وأخيراً، إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير الحاسبة الدولية؛

- في حين، يتناول الفصل الثالث "تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، حيث سيتم التطرق من خلاله إلى؛ النظام المحاسبي في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ثم في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، القوائم المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، وأخيراً، تقييم مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)؛

- وأخيراً، ومن خلال الفصل الرابع والأخير، سيتم التطرق إلى "تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة ميدانية)"، من حيث؛ واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، دراسة تحليلية لمدى حتمية وملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وأخيراً، دراسة تحليلية لمدى تأثير تطبيق معايير الحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية مستقبلاً.

2. من بينها، موضوع أهمية الإصلاح المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه للأستاذ: مدني بلغيث.

الفصل التمهيدي

المراجعة الخارجية وتطورها
في الجزائر

الفصل التمهيدي: المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر

تمهيد:

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية. فضلا عن الحاجة إليها في مد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها.

فالمراجعة كأداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش و التلاعب بأموالها.

من هذا المنطلق، تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث رئيسية، حيث سنتناول في المبحث الأول ماهية المراجعة من حيث تطورها التاريخي، مفهومها، خصائصها وعلاقتها بالمحاسبة، في حين سنتطرق في المبحث الثاني إلى أنواع المراجعة والمراجعين وتشكيلة خدماتهم، أما في المبحث الثالث فسنستناول المعايير المهنية للمراجعة، وفي مبحث رابع وأخير، سنتطرق إلى تطور المراجعة الخارجية في الجزائر.

المبحث الأول : ماهية المراجعة

سنتناول في هذا المبحث بعض العموميات حول المراجعة، من حيث تطورها التاريخي، مفهوما، خصائصها، أهميتها وأهدافها العامة والميدانية، وأخيرا علاقة المراجعة بالحاسبة.

1. التطور التاريخي للمراجعة:

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 والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع، والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم. فحسب خالد أمين³، فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.

ولقد تطور هدف عمل المراجع من محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعبات والأخطاء في تسجيل القيود المحاسبية، إلى التقييم الإجمالي لصدق القوائم المالية التي تنشرها المؤسسة، وإلى التحقق الانتقادي لنجاعة الإجراءات وهيكلها⁴. ولقد كان تطور المراجعة موازيا لتطور المحاسبة نظرا لكون المراجعة تنصب على ما تنتجه المحاسبة من معلومات مالية.

ففي أعقاب عصر النهضة وانتشار التجارة، نما المشروع الفردي إلى مشروع يشترك في رأس ماله أكثر من شخص واحد حيث ظهرت شركات الأشخاص وظهرت بالتالي طبقة الشركاء المديرين وطبقة الشركاء البعيدين عن الإدارة. وأصبح من حق الأخيرين التأكد من صحة القوائم المالية التي يتحدد على أساسها نصيب كل شريك في الأرباح أو الخسائر التي تحققها الشركة، ولعدم درايتهم بأصول المحاسبة التي تعد بمقتضاها هذه القوائم، ولكي يضمنوا الحيدة والدقة في إعدادها، لجأوا إلى خدمات المحاسبين العموميين.

ولم تظهر المراجعة بصورتها القانونية الحديثة كمهنة مستقلة إلا في أعقاب الثورة الصناعية في إنجلترا وارتباطها بمبدأ المسؤولية المحدودة الذي اتخذ كقاعدة قانونية في تكوين شركات الأموال التي أخذت في الانتشار نتيجة الحاجة إلى رؤوس الأموال الضخمة التي عجزت شركات الأشخاص عن

3. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان 1980، ص 5.

4. Lionnel.C et Gerard.V: Audit et control interne, Dallos, paris 1992, p 19.

توفيرها. ولتعدد المساهمين في هذه الشركات ولاختفاء أية رابطة تجمعهم اضطروا إلى التنازل عن حقهم في الإدارة لعدد محدود منهم، هم في الغالب المؤسسين يُكَوِّنُونَ مجلساً للإدارة له حرية التصرف في الموارد المالية للشركة لتحقيق الأهداف الرئيسية التي يحددها عقد الشركة، وبذلك ظهر مبدأ تفويض السلطة كقاعدة معترف بها في مجال إدارة هذه الشركات، الأمر الذي ترتب عنه انفصال الملكية تماماً عن الإدارة.

وبنمو الصناعة وارتباط العديد من الأفراد بمصالح الشركة وكثرة الحاجة إلى المزيد من الأموال لتمويل العمليات المالية، ظهرت طبقات جديدة ذات مصلحة مباشرة في الشركة منها؛ هيئات منح الائتمان والبنوك والموردين والدولة والمستثمرين المحتملين وأخيراً العاملين بالشركة.

وقد ترتب على هذا التطور زيادة أهمية القوائم المالية التي تعدّها إدارة الشركة وتعلنها للغير عن طريق وسائل النشر العامة، سواء كانت نشرات للإكتتاب العام في رؤوس الأموال المطروحة في السوق المالي، أو القوائم المالية الختامية من حسابات الأرباح والخسائر والميزانية العمومية. فأصبحت قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) الأساس في تقييم أعمال الإدارة، وأصبحت الميزانية الأساس في بيان التطورات التي تلحق بالموارد المالية التي وضعت تحت وصاية الإدارة، كما أصبحت جميع القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح المختلفة مبنية على أساس النتائج التي تظهرها هذه القوائم. الأمر الذي أظهر الحاجة إلى تعيين محاسب قانوني محايد يقف حَكَمًا بين الإدارة من ناحية والأطراف الأخرى التي تهتم بمركز الشركة المالي من ناحية ثانية، وقد جرى العرف القانوني على أن تعيين الجمعية العمومية للمساهمين هذا المحاسب القانوني والذي يطلق عليه "مراجع الحسابات" أو "المراجع الخارجي".

2. تعريف المراجعة الخارجية وخصائصها:

1-2 تعريف المراجعة الخارجية :

• تعريفها لغوياً:

إن كلمة مراجعة أو تدقيق "AUDITING" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع⁵، حيث كان المراجع يستمع في جلسة الاستماع العامة، والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقريرهم.

• تعريفها اصطلاحاً:

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للمراجعة، سنحاول إيجازها فيما يلي :

5. Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne. 3eme édition; édition d'organisation, 2000, p27.

✓ عرف "أحمد نور" المراجعة بأنها؛ "فحص القوائم المالية، يشتمل على بحث وتقييم وتحليل للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشروع، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه المهني فيها".⁶

✓ أما "أمين السيد أحمد لطفي" فقد عرف المراجعة بأنها؛ "تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررّة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات وفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها".⁷

✓ *كما عرف "Bonnault" et "Germond" المراجعة على أنها؛ "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من أجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".⁸

✓ أما تعريف "Guy Bénédict et René Kervel"؛ "المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، فالمراجعة هي الفحص الذي ينفذه مهني، مستقل وخارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأي حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية. فهذه الأخيرة (الحسابات السنوية) يجب أن تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المالية الماضية، بالإضافة إلى الحالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية، فالمراجعة تهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة".⁹

6. أحمد نور، مراجعة الحسابات- من النظرية إلى التطبيق - الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر 1990، ص 6.
7. أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2005، ص 2.

⁸. Lionnel. C et Gerard. V: Op cit, p 21.

⁹. Bénédict.G et Kervel .R : Evaluation du contrôle interne , Foucher, Paris1990, P07.

✓ أما تعريف "Bethoux , Kremper et Poisson": "المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل".¹⁰

✓ كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها؛ "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".¹¹

✓ ومن التعاريف الأخرى الشاملة للمراجعة، ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأن المراجعة؛ "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المستفيدة".¹²

*يتضح من خلال هذه التعاريف بأن المراجعة هي؛ "عملية منهجية منظمة تقوم على تقييم موضوعي لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية، والتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين".

2-2 خصائص المراجعة الخارجية:

يمكن أن نستخلص أهم سمات أو خصائص المراجعة الخارجية انطلاقا من التعريف الوارد عن جمعية المحاسبة الأمريكية، وذلك على النحو التالي:

- أ- عملية المراجعة هي عملية منتظمة و بالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة؛
- ب- ضرورة التقييم الموضوعي و الخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية؛
- ج- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة و القرائن؛
- د- ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات و المعلومات التي يقوم بدراستها؛

¹⁰. Bethoux.R, Kremper .F et Poisson.M : L'Audit dans le secteur public. Clet, Paris 1986, P21.

¹¹ .حسين القاضي، حسين دحدوح: أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر و التوزيع، عمان،الأردن 1999، ص 13.
¹² . محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية - الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002، ص 6 .

ه- إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

3. أهمية وأهداف المراجعة الخارجية:

1-3 أهمية المراجعة الخارجية:

إن أهمية المراجعة الخارجية، تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على القوائم المالية التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، ومن بين هذه الجهات نذكر:¹³

أ- إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المحاييد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه القوائم، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتحديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، وكذا زيادة مكافئاتهم.

ب- المستثمرون:

أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحاييد، بحيث يطمئن المستثمرون سواء الحاليون أو المحتملون بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاحتلاس والسرقة، نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

ج- البنوك:

تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض، فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات من قبل مراجع حسابات قانوني مستقل ومحاييد، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

¹³ . يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2000، ص 8.

د- الجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها؛ مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة.

2-3 أهداف المراجعة الخارجية:

يمكن التطرق في هذا الإطار إلى الأهداف العامة والأهداف الميدانية:

1-2-3 الأهداف العامة:

يمكن التطرق إلى تطور أهداف المراجعة عبر التاريخ وكذا مدى الفحص الذي يجريه المراجع، ودرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية من خلال الجدول الموالي: 1514

الجدول رقم (1) : تطور أهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل.	عدم الاعتراف بها.
1500 - 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل.	عدم الاعتراف بها.
1850 - 1905	- اكتشاف التلاعب والاختلاس؛ - اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية.	عدم الاعتراف بها.
1905 - 1933	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي؛ - اكتشاف الأخطاء والتلاعب.	بالتفصيل ومراجعة اختبارية.	اعتراف سطحي.
1933 - 1940	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي؛ - اكتشاف الأخطاء والتلاعب.	مراجعة اختبارية.	بداية الاهتمام بها.
1940 - 1960	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختبارية.	اهتمام وتركيز قوي.

المصدر: محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 5.

¹⁴ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 5.

¹⁵ أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2000، ص 8.

*يتضح من خلال هذا الجدول، ما يلي:

- أ- قبل عام 1900 كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، لذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا يوجد أي نظام للرقابة الداخلية؛
- ب- من 1905 حتى 1940 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، لذلك بدأ الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية؛
- ج- من 1940-1960 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو المراجعة الاختيارية التي تعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛
- و مؤخرا أصبحت المراجعة تهدف إلى ما يلي:
- أ- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- ب- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- ج- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت؛
- د- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة، لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

2-2-3 الأهداف الميدانية:

بعد التعرض للأهداف العامة أو التقليدية للمراجعة، سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للمراجعة و أعمال المراجع، والتي هي كالتالي:¹⁶

أ- الشمولية:

إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبية، تمتاز بالشمول والتعبير عن كل الأحداث المالية التي جرت بالمؤسسة، كما يجب على المراجع أن يتحقق ويتأكد من صحة البيانات المحاسبية والوثائق المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات، كما يقوم بمعالجة هذه البيانات معالجة تسمح له بإعطاء رأي محايد عن مصداقية المعلومات المتدفقة من النظام المحاسبي للمؤسسة، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية؛

ب- الوجود والتحقق:

يعمل المراجع على التأكد من وجود جميع العناصر الواردة في جهة الأصول والخصوم لميزانية المؤسسة و التحقق منها؛

¹⁶ محمد الفيومي، عوض ليبب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 88.

ج- الملكية والمديونية:

يقوم المراجع في أول الأمر، بالتأكد من أن العناصر التي تنص عليها الميزانية تخص المؤسسة التي هو بصدد مراجعتها، كما يتحقق من أن الديون المسجلة بالميزانية هي فعلا تخص الأطراف المناسبة، ونفس الشيء ينطبق بالنسبة للحقوق؛

د- التقييم والتخصيص:

تهدف المراجعة من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية كحساب الإهلاكات وإطفاء المصاريف الإعدادية وكذا تقييم المخزونات، ومن ثم تخصيصها في الحسابات الخاصة بها تطبيقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها.

إن هذا التقييم والتخصيص الجيد للأحداث المحاسبية يؤدي إلى الحصول على الصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة وذلك بالتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية؛¹⁷

هـ- العرض والإفصاح:

يمكن اعتبار هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره الهدف الرئيسي للقيام بعملية المراجعة، أي الإفصاح عن مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية والوثائق المالية الموجودة والمنبثقة من المؤسسة ومدى موافقتها مع معايير الممارسة المهنية وتماشيتها مع المبادئ المحاسبية؛

و- التسجيل المحاسبي:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ المثلة للأصل المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات والقوائم المالية، إذ يتأكد هنا المراجع من المبالغ المسجلة في اليومية والأرصدة في دفتر الأستاذ، كما أن هذا الهدف له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي والمادي.

و تتضمن الإجراءات التي يقوم بها المراجع للتحقق من الدقة المحاسبية ما يلي:

- إجراء الجرد الفعلي و الحصر المادي لمختلف موجودات المؤسسة؛
- استلام المصادقات من العملاء و مطابقتها مع السجلات و المستندات التي تؤدي إليها؛
- يقوم المراجع بالتحقق من العمليات الحسابية و يتأكد من دقتها؛
- التحقق من صحة الحسابات الخاصة بأقساط اهتلاك الاستثمارات حتى يضمن المراجع التوزيع السليم لتكلفة الاستثمار على مدى حياة هذا الأخير.

¹⁷. Bénédict .G et Keraval .R, Op.Cit, P12.

4. علاقة المراجعة بالمحاسبة:

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة والمراجعة، فالمحاسبة هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها في تسجيل وترحيل وتجميع وتلخيص العمليات المالية للمؤسسة، ثم عرض نتائج تلك العمليات وتحديد مركزها المالي في نهاية المدة. أما المراجعة فهي عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي للدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية المطاف.

مما سبق، يتضح أن مجال المحاسبة ومجال المراجعة هو القوائم المالية للمؤسسة، ويتمثل الاختلاف بينهما في النقاط التالية:¹⁸

أ- الهدف:

تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية. بينما تهدف المراجعة إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة إعداد القوائم المالية في ضوء معايير قياس الصدق المشار إليها سابقا؛

ب- التبعية:

يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها المؤسسة، بينما يعتبر مراجع الحسابات جهة مستقلة عن إدارة المؤسسة يقوم بعمله باستقلال وحياد تام؛

ج- توقيت العمل:

يبدأ المحاسب عمله من بداية السنة حتى نهايتها، وما يتبع ذلك من تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات واستخراج موازين المراجعة الشهرية حتى نهاية السنة وإعداد القوائم المالية، أي أن عمل المحاسب يستمر طول الفترة المحاسبية. أما مراجع الحسابات فإن توقيت العمل لديه يختلف حسب ظروف الحال، وحسب الاتفاق المبرم بينه وبين إدارة المؤسسة، فإذا كان الاتفاق ينص على القيام بمراجعة مستمرة فإن المراجع يبدأ عمله منذ بداية السنة وحتى نهايتها، ولكن بعد أن يكون المحاسب قد قام بوظيفته الخاصة بتسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات، أما إذا نص الاتفاق على القيام بمراجعة نهائية فإن المراجع يقوم بعمله في نهاية السنة بعد أن يكون المحاسب قد قام بإعداد الحسابات الختامية للمؤسسة. أي أن عمل المراجع يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب .

18 . يوسف محمود جربوع، المرجع السابق، ص 8.

المبحث الثاني: أنواع المراجعة والمراجعين وتشكيلة خدماتهم

1. أنواع المراجعة:

لازال بعض الكتاب يقسم المراجعة من حيث نطاق العمل إلى مراجعة كلية ومراجعة جزئية، أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى مراجعة داخلية ومراجعة خارجية، أو من حيث زمن إجراء المراجعة إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية، أو من حيث الالتزام إلى مراجعة إلزامية ومراجعة غير إلزامية. ولكن التقسيم الحديث للمراجعة يشمل الأنواع التالية:¹⁹

- *مراجعات القوائم المالية.
- *المراجعات التشغيلية (مراجعة النشاط) .
- *مراجعات الالتزام.

1-1 مراجعات القوائم المالية:

تهتم مراجعات القوائم المالية، بفحص ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تعرض بعدالة القوائم المالية طبقا لمعايير مقررّة (مبادئ محاسبية مقبولة متعارف عليها (GAAP)، معايير المحاسبة الدولية، أو القوانين واللوائح السارية)²⁰. هذا النوع من المراجعة يتم من قبل شخص مستقل ومحايّد مؤهل ومتدرب علميا وعمليا ومجاز للممارسة في مهنته؛²¹

2-1 المراجعات التشغيلية:

تهتم المراجعات التشغيلية، بفحص كافة أو بعض أجزاء من الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل.²² وفي بعض الأحيان يسمى هذا النوع من المراجعة بمراجعة الانجازات أو مراجعة النشاط. ولا تقتصر عمليات المراجعة التشغيلية على المحاسبة فقط، حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق وطرق الإنتاج وتشغيل الحاسب الالكتروني، أو أي مجال من المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين الأداء؛

3-1 مراجعات الالتزام:

تمثل مراجعة الالتزامات، عملية فحص لإجراءات المؤسسة لتحديد ما إذا كانت المؤسسة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى. تقيس مراجعة الالتزام تقيّد المؤسسة بالمعايير المقررة، وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية

19 . هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2004، ص 23.

20 . أمين السيد أحمد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2007، ص 28.

21 . هادي التميمي، نفس المرجع السابق، ص 24.

22 . أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع السابق، 2007 ، ص 28.

للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، أو المراجعة التي تقوم بها السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة المراجعة للتأكد من أن إجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها مؤسسة المراجعة نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة. وعموما تتمثل نتائج مراجعات الالتزام في تقارير عادة توجه إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات.

2. أنواع المراجعين:

يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من المراجعين: مراجعين داخليين ومراجعين خارجيين مستقلين.

1-2 المراجعين الداخليين:

المراجع الداخلي هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، إذ يتعين على جميع المؤسسات (إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات) أن يكون لديها قسم للمراجعة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة المراجعة لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها. ويشمل عمل المراجع الداخلي المراجعة التشغيلية ومراجعة الالتزام وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.

إن قسم المراجعة الداخلية هو صمام الأمان للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعة من قبلها قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، كما وأن استقلالية المراجع الداخلي عن الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته وبدون خوف، ولهذا يجب أن يكون المراجع الداخلي متربص بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة المراجعة.²³

ولا شك أن المراجعين الداخليين لهم أثرين رئيسيين على مراجعة القوائم المالية هما:

- أ- قد يؤثر وجودهم وعملهم على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة؛
 - ب- قد يستخدم المراجعون الخارجيون المراجعين الداخليين لتوفير مساعدة مباشرة عند أداء عملية المراجعة، لذلك يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم كفاءة المراجع الداخلي (التقييم-الخبرة- والتأهيل المهني... الخ)، وموضوعيته (الموقع التنظيمي داخل المؤسسة).
- ويمكن تلخيص مهام المراجع الداخلي فيما يلي:²⁴

23 . هادي التميمي، المرجع السابق، ص 83.

24 . محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية- دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل- ، دار الجيل، بيروت، الطبعة الأولى، 1998 ، ص 26.

- أ- مراجعة وتقييم كفاءة القيود المحاسبية والسجلات والمعاملات المالية والبيانات الإحصائية، ومدى الاعتماد عليها؛
- ب- التأكد من حماية الأصول بكافة أنواعها وأنها مسجلة بدقة وتم معاملتها محاسبيا وفقا للأصول، وأن الإجراءات المحاسبية المعمول بها تضمن الكشف عن النواقص أو التلف؛
- ج- التأكد من إتباع وتطبيق خطط الإدارة وسياساتها وإجراءاتها؛
- د- تقديم الملاحظات المقرونة بالتوصيات اللازمة الممكن إتباعها.

2-2 المراجعين الخارجيين المستقلين:

تعددت الألقاب للمراجعين الخارجيين من دولة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر محافظ الحسابات، وفي بعض الدول يطلق عليه مراقب الحسابات أو مندوب الحسابات أو المحاسب القانوني. إلا أن هذه الألقاب لم تغير الدور الأساسي له، فهو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، ويتمتع باستقلالية تامة، وعادة يكلف أو يرشح من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو من قبل الدولة ...). ويقوم المراجع الخارجي عادة بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقادية قبل إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، إذ يتعين عليه الاقتناع بما يلي:²⁵

- أ- أنه لم يتم إهمال أو حذف أو إسقاط أية أصول أو التزامات أو أية فقرات ذات أهمية؛
 - ب- عدم وجود أية فقرة غير حقيقية، أو أي كشف أو قائمة أو ميزان أو وثيقة غير حقيقية؛
 - ج- أنه لم يتم حذف أو إهمال إدراج أية حقائق هامة في الحسابات الختامية يمكن أن تجعلها مضللة أو خادعة، أو على العكس من ذلك؛
 - د- أن الأصول المبينة بتاريخ الميزانية تعود إلى المؤسسة (مملوكة من قبلها) وأن الالتزامات تمثل المبالغ الحقيقية المطلوبة أو المحتملة (إن كانت الميزانية تظهر التزامات محتملة)؛
 - هـ- أن الحسابات الختامية (قائمة الدخل) تعكس نتائج العمليات بصورة عادلة للفترة المعنية.
- * وسواء كان مراجع الحسابات يعمل بمفرده أو من خلال مؤسسة، أو مكتب محاسبة، فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرّب ومستقل ومحيد.

25 . محمود قاسم تننوش، نفس المرجع السابق، ص 25.

وسوف نستخدم مصطلح مراجع الحسابات في بحثنا هذا، بهذا المعنى، بالرغم من قناعتنا بوجود عدة تسميات مثل: المحاسب القانوني أو مراقب الحسابات والتي سبقت الإشارة إليها أعلاه.

*ومن خلال تعريفنا للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي، يتضح أن هناك أوجه تشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، يمكن حصرها فيما يلي:²⁶

أ- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال، يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية النافعة؛

ب- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية :

- أ- وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت و جهد المراجع، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة؛
- ب- أن وجود نظام للمراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يؤكد صفة التكامل؛
- *وعلى الرغم من التشابه و التعاون والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، إلا أن هناك اختلافات بينهما، يمكن توضيحها من خلال الجدول رقم (2) كما يلي:

26. عبد الوهاب نصر علي: خدمات مراقب الحسابات لسوق المال- المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية -الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2001، ص 22.

الجدول (2): التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	1. تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات؛ 2. التأكد من صحة المعلومات، المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات و تنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها .
علاقة القائم بعملية المراجعة بالمؤسسة.	موظف من داخل المؤسسة (تابع).	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل).
نطاق المراجعة.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعد على مراجعة جميع عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمراجع الخارجي، والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة، وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختبارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل المراجعة.
التوقيت المناسب للأداء.	1. يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية؛ 2. اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	1. يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة)؛ 2. قد يكون كامل أو جزئي؛ 3. إلزامية وفقا للقانون السائد.
المستفيدين.	إدارة المؤسسة.	1. قراء القوائم المالية؛ 2. أصحاب المصالح؛ 3. إدارة المؤسسة .

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص 18.

3. تشكيلة خدمات المراجع الخارجي:

يؤدي المراجع الخارجي أو مراجع الحسابات ثلاث أنواع من الخدمات المهنية. وهي: الخدمات التصديقية، الخدمات غير التصديقية، وخدمات التأكيد المهني. وسنعرض كل نوع من هذه الأنواع الثلاث، ببعض التفصيل كما يلي:²⁷

1-3 الخدمات التصديقية:

تعني الخدمات التصديقية أن يقوم بها مراجع الحسابات بعمل استنتاج كتابي بشأن مدى إمكانية اعتماد طرف ثالث على مزاعم، أو تأكيدات مكتوبة، هي مسؤولية الطرف الثاني. لأن الخدمات التصديقية خدمات ثلاثية الأطراف، مراجع الحسابات (الطرف الثاني)، والإدارة معدة، أو عارضة المزاعم المكتوبة (الطرف الأول)، وأصحاب المصلحة في المؤسسة المستقبلية لهذه المزاعم (الطرف الثالث)؛

2-3 الخدمات غير التصديقية:

تتميز الخدمات غير التصديقية بأنها خدمات ثنائية الأطراف. فهي بين مراجع الحسابات وعميله مباشرة. ولا يوجد مزاعم يوصلها طرف لطرف آخر، لكي يصادق عليها مراجع الحسابات. ومن أهم صور الخدمات المهنية غير التصديقية؛ خدمات مسك الدفاتر، الاستشارات الضريبية، الاستشارات الإدارية؛

3-3 خدمات التأكيد المهني:

التأكيد المهني خدمة مهنية تستهدف تحسين جودة المعلومات، وذلك لخدمة طالب الخدمة متخذ القرار. وهي أحدث خدمة مهنية انضمت لتشكيلة خدمات مراجع الحسابات. وكان المستهدف لها - حتى الآن - أن تكون خدمة ثنائية الأطراف، أحد الطرفين مراجع الحسابات المسؤول عن تحسين جودة المعلومات وللطرف الثاني، متخذ القرار.

والمستهدف الآن أن تتطور هذه الخدمة لتصبح ثلاثية الأطراف للتغلب على عيوب خدمات التصديق. وأهمها أن خدمات التصديق تتناول مجالا قاصرا على المعلومات المالية، والتي يتم توصيلها فقط من خلال القوائم المالية، وذلك للتأكد بشأن مدى إمكانية الاعتماد عليها. أما خدمة التأكيد فسوف تغطي عندئذ، البيانات غير المالية أيضا، والتي يتم توصيلها بوسائل أخرى بجانب القوائم المالية، مستهدفة تحسين جودة المعلومات، خاصة بأن تستوفي هذه المعلومات بالاضافة إلى ذلك، الدقة، والتوقيت، والملائمة.

27 . عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 29-30.

المبحث الثالث: المعايير المهنية للمراجعة

يتضح لنا من خلال عرضنا السابق لماهية المراجعة، أن الهدف الرئيسي لها هو إبداء المراجع لرأيه في عدالة وصدق القوائم المالية. ومن أجل تقليل درجة التفاوت في الممارسات المهنية من قبل المراجعين وتوحيد مهنة المراجعة، كان لابد من وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المراجعون وتحافظ على مستوى عالٍ من الأداء المهني.

1. ماهية معايير المراجعة:

1-1 مفهوم معايير المراجعة:

عرف "فاتح سردوك" المعيار بأنه: "نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو إتفاق عام كأساس لما يجب العمل به واتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد علمية يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة، وحماية المراجع من المسؤولية إذا التزم بها".²⁸ وبناء على ذلك، يمكن أن نعتبر معايير المراجعة أنها "عبارة عن الأنماط التي يجب أن يتبعها المراجعون في تأدية عملهم، كما يمكن اعتبارها بأنها المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة".

كما عرف "Lionnel. C et Gerard.V" معايير المراجعة بأنها: "الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وأن مخالفته لها تعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة".²⁹ من خلال ما تقدم يمكن تعريف معايير المراجعة بأنها "عبارة عن نموذج لأداء مهني واجب التطبيق، موضوع من قبل هيئة مهنية مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المراجع الخارجي، وإذا حدث وانحرف عنها المراجع فيجب عليه أن يبرر ذلك".

2-1 أهمية معايير المراجعة وعلاقتها بمسؤولية المراجع الخارجي:

لقد تطورت مهنة المراجعة بصفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تهتم بهذه المهنة. ومن بين ما اهتمت به هذه المنظمات، هو إصدار معايير للأداء المهني في صورة نشرات والتي تعتبر بمثابة إطار متكامل للممارسة المهنية الجيدة، كما تستخدم كأداة لتحديد المسؤولية وتنظيم العلاقة بين أعضاء المهنة أنفسهم، وعلاقتهم بعملائهم وجميع أفراد المجتمع المستفيدين من خدماتهم.³⁰

²⁸ . فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي بالوادي، العدد الأول، جانفي 2008، ص 86.

²⁹ . Lionnel. C et Gerard. V: Op cit, p 173.

³⁰ . أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 5.

وتبرز أهمية معايير المراجعة في كون أنها تحدد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بعملية المراجعة أو الفحص، وبالتالي من الضروري أن يتم الفحص وفقا لتلك المعايير حتى لا يتحمل المراجع أي مسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب بعد ذلك.

كما تعتبر معايير المراجعة في غاية الأهمية بالنسبة لمن يستخدمون التقارير والمعلومات المحاسبية مثل: البنوك والموردين والضرائب والحكومة وغيرها من الجهات، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات، والمسؤولية التي يتحملها وتحدد درجة الاعتماد على القوائم المالية.

3-1 التفرقة بين معايير وإجراءات المراجعة:

إن الإجراءات هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يعتمدها ويطبقها المراجع، للحصول على الأدلة والبراهين التي يبنى عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي فإن إجراءات المراجعة يتم إعدادها لمقابلة أهداف المراجعة وتحقيقها.³¹

يكن الاختلاف بين إجراءات المراجعة ومعاييرها، إذ أنه بينما تمثل المعايير قواعد عامة يجب أن يتبعها المراجع ولا يجوز له مخالفتها، فإن الإجراءات هي الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف حسب الموضوع محل المراجعة.

2. معايير المراجعة المتعارف عليها:

ظهرت معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل الخمسينيات، حيث شكّل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، لجنة تسمى "لجنة إجراءات المراجعة" وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير. وقد تعرضت تلك المعايير لكثير من الدراسات والبحوث من جانب العاملين في ميدان المحاسبة والمراجعة، حيث استهدفت تلك البحوث تحديد المقصود بتلك المعايير ووضع التفسيرات الصحيحة الملائمة لها، والتغلب على مشاكل التطبيق العملي لها، بالإضافة إلى العمل على تطوير تلك المعايير وتوسيعها.

وفي سنة 1947 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة بتسع معايير للمراجعة، وفي سنة 1954 أضاف المعيار العاشر،³² حيث تبويبها في ثلاث مجموعات، لقيت القبول العام في معظم دول العالم. وتتمثل هذه المجموعات فيما يلي:

³¹ . فاتح سردوك، المرجع السابق، ص 87.

³² . عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 41.

1-2 المجموعة الأولى:

وتسمى المعايير العامة أو الشخصية، وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات، وهي ثلاثة معايير حسب الآتي:³³

1-1-2 التأهيل العلمي والعمل:

بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة، إلا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعليم والخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من ابداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاذ قرارات معينة.

و ينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع:

- التأهيل العلمي (التعليم)؛
- التأهيل العملي (الخبرة و الكفاءة).

2-1-2 الاستقلال:

غالبا ما يشار إلى الاستقلال على أنه حجر الزاوية في المراجعة، فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لاشيء. إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط في اتجاههم الذهني عند أداء عملية المراجعة (الاستقلال في الحقيقة)، حيث يتعين أن يكون استقلالهم عن العميل مُدرَكًا عن طريق المستخدمين (الاستقلال في المظهر). ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع أدلة الإثبات وتقييم عدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء تجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث.

3-1-2 العناية المهنية الواجبة:

يتوقع الجمهور أن المراجع سيؤدي عملية المراجعة بمهارة وعناية مهنية مرتفعة. إن إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها يمثل أحد المقاييس المرجعية للعناية المهنية الواجبة، ومع ذلك فإن إتباع تلك المعايير لا يعتبر دائما كافيا، فإذا ما قام الشخص الحريص بشكل معقول بعمل الكثير على سبيل المثال للتحقق من الوجود المحتمل للغش، فسوف يتم التأكد غالبا من أن ذلك المراجع المهني قد قام بعمل الكثير على الأقل.³⁴

33. أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2007، ص 14.
34. أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع السابق، 2007، ص 15.

ولكي يلتزم مراجع الحسابات بمعيار بذل العناية المهنية الواجبة، يجب عليه الوفاء بمسؤولياته القانونية والمهنية من ناحية، وأن يكون لديه آليات توفير أداة نفي في حالة تعرضه لدعاوى الإخلال بالمسؤولية القانونية، من ناحية لأخرى.

2-2 المجموعة الثانية:

وتسمى بمعايير العمل الميداني، وهي تلك المعايير التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة، فتلك المعايير تحدد إطار العمل لأداء عملية المراجعة، وهي ثلاثة معايير حسب الآتي:³⁵

1-2-2 التخطيط والإشراف:

إن المنتج الأكثر مرياً لعملية التخطيط يتمثل في برنامج المراجعة، والذي يبين أهداف وإجراءات المراجعة التي يتعين إتباعها لجمع أدلة الإثبات لاختبار دقة أرصدة الحسابات، ولا شك أن ذلك البرنامج يساعد هؤلاء الذين يتحملون مسؤولية المراجعة على متابعة مدى التقدم والإشراف على العمل على نحو ملائم.

2-2-2 دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن تتم دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية. ويمكن للمراجع دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:³⁶

- أ- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
 - ب- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
 - ج- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.
- وبعد الدراسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تتضمن:
- أ- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
 - ب- نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية؛
 - ج- التوصيات المقترحة للمنشأة محل المراجعة.
- ويترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية :
- أ- توسيع إجراءات المراجعة؛

35. أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2007، ص 15.

36. أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص 26.

ب- اختصار إجراءات المراجعة؛

ج- الاعتماد على أعمال المراجعين الداخليين.

2-2-3 الحصول على دليل إثبات المراجعة:

يجب أن يتم الحصول على دليل إثبات كافٍ وصالح، أي قابل للاعتماد عليه وملائم، من أجل تقييم التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية والمتضمنة في الإيضاحات المتممة لها.

2-3 المجموعة الثالثة:

وتسمى بمعايير إعداد التقرير، وسنكتفي في هذا الإطار بذكر هذه المعايير، على أن نتناولها بالتفصيل في الفصل الأول من هذا البحث، وذلك كما يلي:³⁷

- أ- يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAP) ؛
- ب- يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك؛

ج- يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك؛

- د- يجب أن يبين التقرير رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة.

*إن المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث، تمثل الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مراجع الحسابات عند مباشرته لمهنته، وقد أضاف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1988 قسم خاص لمفاهيم وقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني، ليعكس بذلك المزيد من المسؤوليات للمراجع.³⁸

3. معايير المراجعة الدولية:

أولت العديد من دول العالم اهتمامها لمعايير المراجعة في السنوات الأخيرة. وقد أدى ذلك إلى التوجه نحو العمل على تدويل معايير الأداء لممارسة مهنة المراجعة، بمعنى وضع معايير دولية قابلة للتطبيق في معظم أنحاء العالم. والتي سنتطرق إليها من خلال النقاط التالية:

³⁷ يوسف محمود جربوع، المرجع السابق، ص 38.
³⁸ حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المرجع السابق، ص 219.

1-3 أهمية ونطاق معايير المراجعة الدولية:

1-1-3 أهمية معايير المراجعة الدولية:

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، ومن ثم تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم - إن لم يكن جميعها - للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.³⁹

وتبرز أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة. فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات، مما دعا الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الاستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير المراجعة الدولية فيما بعد وهي مجموعة المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي أنشأ سنة 1977 والذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم،⁴⁰ من خلال لجنة تسمى بـ "اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة" (IAPC) بهدف رفع درجة وتوحيد ممارسات مهنة المراجعة في كافة أنحاء العالم.

ومع أن المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة قد لاقت قبولا واسعا نسبيا من المنظمات المهنية في الدول الصناعية المتقدمة إلا أن موقف المنظمات المهنية في الدول النامية اختلف عن ذلك، حيث انقسمت الآراء تجاه المعايير الدولية إلى فريقين، يدعو الفريق الأول منهما إلى تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتطبيقها في مجال المحاسبة والمراجعة كما هي بدون تحفظ، في حين يرفض الفريق الآخر فكرة توحيد المعايير وينادي بضرورة إصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة في كل دولة.

³⁹. سمير عبد الغني محمود، دراسات تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص والأهداف، مجلة الإدارة العامة، الرياض، معهد الإدارة العامة، العدد 63، 1989، ص 178.

⁴⁰. مأمون حمدان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية، محاضرة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق، سورية، جانفي 2008، ص 8.

2-1-3 نطاق معايير المراجعة الدولية:

استرشدت اللجنة التي وضعت معايير المراجعة الدولية عند تحديد الأهداف العامة لهذه المعايير بالهدف من عملية المراجعة والذي اشتمل عليه المعيار الأول والذي تم تحديده كما يلي: "إن الهدف من مراجعة القوائم المالية التي تم إعدادها ضمن إطار سياسات محاسبية متعارف عليها هو تمكين المراجع من إبداء رأيه في هذه القوائم المنشورة، حيث يساعد رأي المراجع في تحقيق مصداقية هذه القوائم مما يضيف عليها مزيدا من الثقة، ويجب ألا يفترض مستخدمو القوائم المالية أن رأي المراجع تأكيد لما ستكون عليه المؤسسة في تسيير نشاطها".

كما رأت هذه اللجنة عند وضع معايير المراجعة الدولية مجموعة من الاعتبارات تتلخص في الآتي:⁴¹

أ- تختلف البيانات المالية التي تشتمل عليها القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون في كثير من الدول وفقا لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلاف الممارسات المهنية المتبعة في إعدادها؛

ب- استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير المراجعة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة القوائم المالية في دول معينة، على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي، العمل بموجب دستور الاتحاد عند حدوث أي اختلاف أو تعارض بين معايير المراجعة المحلية والمعايير الدولية، وذلك بتطبيق قواعد المعيار الدولي في الوقت وإلى المدى الذي يكون فيه ذلك ممكنا؛

ج- تطبق معايير المراجعة الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي مؤسسة لإبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه.

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

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

2-3 أهداف معايير المراجعة الدولية:

يحقق إصدار معايير المراجعة الدولية بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات الدولية متعددة الجنسيات أو بعض الدول النامية التي لم

⁴¹ . عيد حامد معيوف الشمري: معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الرياض، الطبعة الأولى، 1994، ص 34.

تصدر معايير المراجعة بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها، وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها إلى المستوى الدولي. وتتلخص أهم هذه الأهداف والمزايا في الآتي:⁴²

أ- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الالتزام بقواعد المراجعة المناسبة والتي تنص عليها معايير المراجعة الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي؛

ب- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛

ج- اشتغال معايير المراجعة الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية لبلد بمفرده يجعل تقرير مراجع الحسابات يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛

د- إعداد القوائم المالية استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية واعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير المراجعة الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول؛

هـ- وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها- بشكل كامل أو جزئي - وبالتالي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة المراجعة؛

و- وجود معايير المراجعة الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.

نستخلص مما سبق، إلى أن إصدار معايير المراجعة الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة المراجعة، الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية والباحثين في حقل مهنة المراجعة السعي نحو توفير نوع من التوافق والمواءمة بين معايير المراجعة الدولية والمعايير المحلية في الدول التي توجد فيها معايير، وأن

⁴² عياد حامد معيوف الشمري، المرجع السابق، ص 35.

تسعى الدول الأخرى التي لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها بعد، إلى الالتزام بمعايير المراجعة الدولية كمرحلة انتقالية - على الأقل - لحين صياغة معايير خاصة بها على أن تتمشى وظروفها البيئية في حدود الإطار العام للمعايير الدولية، الأمر الذي سوف يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي، ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية على المستويين المحلي والدولي . وفي النهاية يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية وأن ظهور كلا النوعين من المعايير أصبح ضروريا في ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة.

3-3 تقديم معايير المراجعة الدولية:

سنقوم فيما يلي، بعرض مختصر لأهم المعايير الدولية التي تحكم وتوجه عمل المراجع أثناء أداءه لمهمته، حسب ما أصدره لجنة معايير المراجعة الدولية (IAPC)، وذلك كما يلي:

1-3-3 المبادئ العامة والمسؤوليات: وتشمل المعايير التالية:⁴³

أ- المعيار الأول "200": الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم مراجعة القوائم المالية؛

ب- المعيار "210": شروط اتفاقية أو قبول المراجعة؛

ج- المعيار "220": الرقابة على النوعية (الجودة)؛

د- المعيار "230": التوثيق؛

هـ- المعيار "240": الغش والخطأ؛

و- المعيار "250": الاعتبارات القانونية والتنظيمية لمراجعة القوائم المالية.

2-3-3 التخطيط: ويشمل ثلاثة معايير، وهي:⁴⁴

أ- المعيار "300": التخطيط لأجل توفير مستوى حول التخطيط للمراجعة؛

ب- المعيار "310": المعرفة بأعمال العميل؛

ج- المعيار "320": المادية (الأهمية النسبية).

3-3-3 الرقابة الداخلية : وتشمل معياران، وهما:⁴⁵

أ- المعيار "400": الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر؛

ب- المعيار "401": المراجعة في ظل الحاسوب؛

⁴³ . هادي التميمي، المرجع السابق، ص 34-35.

⁴⁴ . حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المرجع السابق، ص 263.

⁴⁵ . هادي التميمي، نفس المرجع السابق، ص 36-37.

4-3-3 أدلة المراجعة: وتشمل تسعة معايير، هي:⁴⁶

- أ- المعيار "500": أدلة المراجعة؛
 - ب- المعيار "510": التكاليف بالمراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية؛
 - ج- المعيار "520": الإجراءات التحليلية؛
 - د- المعيار "530": عينات المراجعة؛
 - هـ- المعيار "540": مراجعة التقديرات المحاسبية؛
 - و- المعيار "550": الأطراف ذات العلاقة؛
 - ز- المعيار "560": الأحداث اللاحقة؛
 - ح- المعيار "570": الاستمرارية؛
 - ط- المعيار "580": إقرارات الإدارة؛
- ### 5-3-3 استعمال والاستفادة من أعمال الآخرين: ويشمل ثلاثة معايير، وهي:⁴⁷

- أ- المعيار "600": استعمال عمل مراجع آخر
- ب- المعيار "610": مراعاة عمل المراجع الداخلي؛
- ج- المعيار "620": استعمال عمل الخبير؛

6-3-3 نتائج المراجعة وعمل التقرير:

سيتم التطرق إليها بالتفصيل في الفصل الأول من البحث والخاص بتقارير المراجعة الخارجية.

⁴⁶ حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المرجع السابق، ص 267.

⁴⁷ هادي التميمي، المرجع السابق، ص 39.

المبحث الرابع: تطور المراجعة الخارجية في الجزائر

اهتم المشرع الجزائري بتنظيم وإرساء الأسس والقواعد العامة التي توجه عمل المراجع، وذلك بتكوين هيئات مهنية تشرف على مهنة المراجعة وترفع من مستواها بما تصدره من توصيات وما تقوم به من أبحاث في هذا الميدان.

لهذا سوف نتطرق في هذا المبحث، إلى جملة القوانين التي سننها المشرع الجزائري، والتي كان لها الأثر البالغ في تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك من خلال النقاط التالية:

1. مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر

ستناول المحطات التاريخية التي مرت بها المراجعة الخارجية في الجزائر، مبرزين وضعيتها تجاه الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية، كما يلي:

1-1 الفترة ما قبل 1988:

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية⁴⁸ في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث جاء في المادة (39) منه مايلي⁴⁹: "يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصومية".

وفي المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16، تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة: الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

- مراقبون عامون للمالية؛
- مراقبو المالية؛
- مفتشون ماليون؛
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

⁴⁸. ADJ ALI SAMIR : Le commissaire aux comptes, caractéristique et missions, in revue algérienne de comptabilité et audit, société nationale de comptabilité n°03, Alger 3ème trimestre 1994, p 10.

⁴⁹. قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

يتضح مما سبق، أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام، اعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاواته لقوانين الدولة. وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تركز أيضا في المهام الموكولة لموظفي الحسابات والمتمثلة في:

أ- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

ب- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛

ج- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

ومن بين ما تميزت به هذه المرحلة أيضا، نجد مايلي:

أ- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة، مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل ترايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية، واستخدام أشخاص أقل كفاءة؛

ب- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه.

ج- إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، مما دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة، و تُرجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها؛ مجلس المحاسبة الذي أوكلت له صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة، والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01⁵⁰ المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وقد أُلغى هذا القانون صراحة المادة (39) من الأمر 107/69، وضميناً المرسوم رقم 173/70 الخاص بمحافظات الحسابات و المشار إليهما أعلاه، حيث أعطى القانون 05/80 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني، وقد جاء في مادته رقم (05)

⁵⁰ . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01، ص 1507.

أن: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقيتها".

2-1 فترة ما بعد 1988:

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر، كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.

نشير في هذه الفترة إلى أن المراجعة عولجت بعدد من النصوص المتتالية⁵¹ التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المراجع من أداء أدواره المنوطة به. ويمكن أن نورد فيما يلي أهم النصوص المؤطرة للمراجعة الخارجية في الجزائر.

- نصت المواد من (27) إلى غاية (48) من القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27/04/1991 على شخص محافظ الحسابات، مهامه، شروط تعيينه، حالات التنافي، ثم حقوقه⁵²؛
- تناول المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15/04/1996 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁵³.

2. الإطار القانوني للمراجعة الخارجية في الجزائر

لقد تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة، فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء القانون 08/91 المؤرخ في 27/04/1991، الذي يحدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إلا أن اهتمامنا في هذا الإطار سينصب فقط على مهنة محافظ الحسابات، باعتبار أن موضوع بحثنا يعتبر من مهام هذا الأخير، وذلك من خلال النقاط التالية:

51 . سوف نقوم بسرد جميع النصوص المرتبطة بمعالجة العناصر المتعلقة بإطار المراجعة في الجزائر.

52 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 01/05/1991، ص 651.

53 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 15/04/1996، ص 5.

1-2 تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

حسب نصوص مواد القانون رقم 08/91 المؤرخ في 1991/04/27،⁵⁴ سنتطرق في هذا الإطار إلى؛ تعريف شخص محافظ الحسابات، الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظة الحسابات، وشروط الالتحاق بالمهنة.

1-1-2 تعريف محافظ الحسابات:

1-1-1-2 حسب القانون التجاري :

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته رقم (715 مكرر 4) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، كمايلي "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر، لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".⁵⁵

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك. ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة .

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

⁵⁴. القانون رقم 08-91 مؤرخ في 12 شوال 1411 هـ الموافق 27 أبريل 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 المؤرخة 16

شوال 1411 هـ الموافق 1 مايو 1991، ص 651

⁵⁵. القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993، ص 184.

2-1-1-2 حسب القانون 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991:

أ- نصت المادة (27) على مايلي:

"يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى⁵⁶ من نفس القانون بموجب أحكام التشريع المعمول به".

ب- حسب المادة (28) يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات المذكورة سابقا في نهاية السنة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين، ويقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته استمرار استغلال المؤسسة؛
- وهذه المهام عبارة عن فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، باستثناء كل تدخل في التسيير ويترتب عن هذه المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبررة قانونا.

2-1-2 الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظة الحسابات:

1-2-1-2 المؤهلات :

يمكن ترجمة المؤهلات بالتكوين النظري والتطبيقي، والذي يشمل المعرفة في ثلاث مجالات أساسية:

أ- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة؛

⁵⁶ المادة "1": يحدد هذا القانون شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.

- ب- معارف في الاقتصاد العام وتسيير المؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة جيداً، ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها، مسيرتها، ومحيطها الخارجي؛
- ج- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته ومسؤولياته من جهة، و التدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية. ويعني هذا، المعرفة المعمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية ومعرفة القانون المدني.

2-2-1-2 الاستقلالية (التنافي):

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية:

أ- الزاوية الأخلاقية : تشمل على ضرورة تحلى المراجع بالآتي:⁵⁷

- مبدأ الحياد؛
- مبدأ الإخلاص؛
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

ب- الزاوية المادية : أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة:⁵⁸

- الاقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

⁵⁷ . المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24.

⁵⁸ . المادة 715 مكرر6، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 185.

*لنفس الأهداف، فقد حدد القانون رقم 08/91 حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي :

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهده؛
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين؛
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

ج- الزاوية المهنية :

أشارت المادتين (30) و(31) من قانون 08/91، إلى الجهاز المؤهل بتعين محافظ الحسابات وضمته في الجمعية العامة، كما أُرْفِقَ هذا التعيين بمدته القصوى، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

كما تناول القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1997 أتعاب محافظ الحسابات، بتحديد سقف الأتعاب والحدود الدنيا، بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

3-1-2 شروط الالتحاق بالمهنة:

إن ممارسة مهنة محافظ حسابات، تتطلب توافر بعض الشروط بينها المادة رقم (06) من القانون رقم 08/91 ، ويمكن تلخيص هذه الشروط في الآتي:

أ- توافر الشهادات المشترطة قانونا؛ والمتمثلة في الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع مالية أو محاسبة، ثم إجراء تربص أو تدريب عملي لمدة سنتين مُكَمَّلًا للجانب التعليمي، باعتباره يساعد المتربص على معرفة كيفية تطبيق المعرفة التي إكتسبها على الواقع العملي، ويزوِّده بالخبرات و المهارات اللازمة للممارسة المهنية. وبعد إنتهاء فترة التربص يتم إجراء إمتحانات (كتابية وشفوية) لقياس مدى تفهم المرشح وإستيعابه لهيكل المعرفة المهنية المتخصصة ومدى تفهمه لظروف وبيئة الممارسة المهنية، ومدى إمتلاكه للمهارات اللازمة لأداء واجباته المهنية، ومدى مقدرة على إصدار حكم مهني سليم فيما يقابله من مشاكل مهنية. و الهدف من هذه

الإمتحانات المهنية هو كونها تتضمن شقا نظريًا يختص بالمعرفة العلمية النظرية و شقا عمليًا يهتم بفنون و مهارات الممارسة العملية و الميدانية؛⁵⁹

ب- الجنسية الجزائرية؛

ج- التمتع بكل الحقوق المدنية؛

د- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية؛

هـ- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك للحصول على الترخيص أو الإعتماد، الذي يعني إعترافاً قانونياً بالمهنة. ويترتب عليه تمتع المراجع بالعديد من القوى والإمتيازات أهمها؛ حق ممارسة العمل المهني في نطاق إختصاص معين (محاسبة، محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية) وممارسة سلطة على العميل يضمن المراجع بمقتضاها سهولة حصوله على معلومات من عميله؛

و- تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليمياً.

2-2 تعيين محافظ الحسابات:

طرق تعيين محافظ الحسابات:

يتم تعيين محافظ الحسابات تحت الأشكال التالية:

التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة (610) من الأمر 59/75 والمتعلق بالقانون التجاري. كما جاء في المادة (600) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993: "يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات " وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) وهو ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية، وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

التعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وذلك حسب ما جاء به المادة (715 مكرر 4) من القانون التجاري.

⁵⁹ محمد الفيومي، عوض لبيب: تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الأزارطة، الإسكندرية، 1998، ص 58.

إضافة إلى المادة (30) من القانون 08/91 التي تنص على أن: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوولات، محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون".

التعيين عن طريق المحكمة :

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة (715 مكرر4)، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناءً على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

كما أن المادة (715 مكرر 8) ، تنص على مايلي: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءً على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة. وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوباً للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة".

مدة العهدة:

مدة عهدة محافظ الحسابات تم تحديدها بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط في المؤسسات العمومية بالمساهمة، كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات المسؤولية المحدودة. إلا أن هناك استثناء متعلق بمدة العهدة، وذلك في حالة استخلاف مندوب الحسابات للمندوب السابق، لأسباب المنع، الاستقالة، الرفض، الخ. إلا أن تدخلات هذا الأخير تكون محدودة في الوقت حيث لا يمكنه إلا إكمال المدة المتبقية للمندوب السابق.

3-2 مهام و إنهاء مهام محافظ الحسابات:

مهام محافظ الحسابات:

انطلاقاً من نص المادة رقم (27) من القانون 08/91 والمشار إليها سابقاً، يمكن أن نستنتج بأن لمحافظة الحسابات مجموعة من المهام، يمكن ترتيبها في صنفين أساسيين:

- أ- المهمة الأساسية تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات؛
- ب- مهام قانونية خاصة، تتعلق ببعض العمليات.

ومن ثم يمكن تصنيف مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة (مستمرة ودائمة) ومهام خاصة: يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي :

المهام العامة :

إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة محاسبة الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها ، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة خارجية قانونية إجبارية بنص المادة "828" من القانون التجاري الجزائري.

أما عن غاية هذا الفحص فهي المصادقة على الحسابات، أي إصدار رأي في محايد عن سلامة وشفافية القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج وعملية الجرد وكل الجداول الملحقه الأخرى). ومن ثم فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من إحترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها وتحبذها الهيئات المختصة.

وهذه المهمة تسمح كذلك بـ :

أ- تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين بنص المادة (28) من قانون 08/91، (الفقرة الثانية)؛

ب- تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمديرين في الشركة بنص المادة (28) من قانون 08/91، (الفقرة الثانية)؛

ج- إعلام المديرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن تعترض استمرار نشاط المؤسسة بنص المادة (28) من قانون 08/91، (الفقرة الثالثة)؛

د- إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة؛

هـ- تقييم فعالية المراقبة الداخلية؛

و- التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة؛

ز- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقييما ومكافأة في المؤسسة (عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68).

* هذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير عام يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة (نص المادة 29 من القانون 08/91).

المهام الخاصة :

كلف المشرع الجزائري محافظ الحسابات بمهام متعددة خاصة، حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة. هذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع الظرفي، يمكن ذكر بعضها فيما يلي:

- أ- إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها؛
- ب- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو التخفيض)؛
- ج- إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري)؛
- د- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723 من القانون التجاري الجزائري)؛
- هـ- تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية (المادة 715 من القانون التجاري الجزائري)؛
- و- ممارسة الحق التفضيلي للإكتتاب؛
- ز- فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات (المادة 750 من القانون التجاري الجزائري)؛
- ح- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621 من القانون التجاري الجزائري).

إنهاء مهام محافظ الحسابات :

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحددة في النصوص القانونية، يمكن حصرها في سببين:⁶⁰

⁶⁰ - 67. Pierre Feuillet: Pratique du Commissariat aux Comptes, édition Sirey, Paris, 1978, P 66.

الأسباب العادية :

ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات، ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات؛

الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:

مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة... الخ. حيث نصت المادة (46) من القانون رقم 08/91 على أنه: "يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعاراً مسبقاً مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية"؛ على غرار أية مهنة أخرى، فإن محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته، لأحد الأسباب التالية:

- أ- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية، وعليه أن يقدم إشعاراً بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريراً حول المراقبة والمعاينات التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الإضرار بالمؤسسة؛
- ب- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى المؤسسة، بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي؛
- ج- إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة، يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني؛
- د- إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات؛
- هـ- في حالة خرق القانون أو الأحكام والقواعد المهنية، يعد خطأً تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

4-2 حقوق وواجبات محافظ الحسابات:

لمحافظ الحسابات حقوق وعليه واجبات مرتبطة بمتطلبات عمله، نوضحها في الآتي:

حقوق محافظ الحسابات :

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه، خول له القانون، عدة حقوق من أهمها:

1-1-4-2 الحق في الاطلاع:

لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبراً على إخطار الشركة مسبقاً بذلك، حيث جاء في المادة (35) من القانون 08/91 المشار إليه سابقاً أنه: "يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة، على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها".

ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 05 سنوات أو بغرامة من 20 ألف دج إلى 200 ألف دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمين بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة. وحسب المادة (36) من نفس القانون: "يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة".

2-1-4-2 حق التفصي عن البيانات والإيضاحات :

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة (35) في قانون 08/91 المذكورة سابقاً، "...ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة و الأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة " .

وحق التفصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف (1/2) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (1/2) رأسمالها. وهذا يعني أن سلطات التفصي غير محدودة لا في الزمان و لا في المكان .

3-1-4-2 حق استدعاء الجمعية العامة :

لقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة (644) من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما حول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس المال الاجتماعي.

4-1-4-2 حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين:

لقد ألزمت المادة (35) من القانون 08/91، مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات و البيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة .

5-1-4-2 حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة. وهو في الواقع حق وواجب، باسطة حق الاطلاع وواجب الاطلاع ، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة (40) من قانون 08/91 على مايلي : "يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة و أربعون (45) يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري ."

واجبات محافظ الحسابات:

إن الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات، يحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة، وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي :

السر المهني :

إن الطبيعة القانونية لمهمة محافظ الحسابات، تسمح له قانونا بالحصول على معلومات مهمة وسرية، وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني، وهو ما أكدته المادة (18) من قانون 08/91 والمادة (06) من قانون 1996 وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة (301) من قانون العقوبات، فإن الخبراء المحاسبون، محافظو الحسابات، المحاسبون المعتمدون، مطالبون بالالتزام بالسر المهني ضمن الشروط التي تحددها هذه المادة.

إلا أنه وحسب المادة (715 مكرر 13) من القانون التجاري من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993: "يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها".

و مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال و الأعمال و المعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم. إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السر والمتمثلة في:

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة؛
- إذا رغب موكلهم في ذلك؛
- عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة و التأديب والتحكيم؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

عدم التدخل في التسيير :

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية. حيث جاء في القانون 01/88 المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن: "لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية.....".

كما جاء في القانون 08/91 المؤرخ في 91/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط: ".....مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير".

و الهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي :

تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية؛

الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

الإشراف الشخصي :

إن مهمة محافظ الحسابات، هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كلياً إلى شخص آخر. بل

يجب عليه أن ينفذ مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة؛

- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

الالتزام بالعناية الكافية :

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل تركز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي:

- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة ؛
- التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية؛
- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي،... الخ؛
- الفطنة في التقييم .

3. الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر:

إن تناول الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر، قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لإعتبار أن المراجعة هي مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، لهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم المراجعة والمحاسبة فيها ونتلأفي الحديث عن المجلس الأعلى للمحاسبة⁶¹ لابتعاده عن المراجعة.

المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

نصت المادة (05) من القانون 08/91 المؤرخ في 27 افريل 1991 على أنه: "تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم".

⁶¹ . أنشئ هذا المجلس بالامر الرئاسي رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، الذي حدد في مواده رقم 22 إلى غاية 40 تشكيلته وطبيعة تسييره ثم إختصاصاته.

وفضلا عن أحكام المادة (05) أعلاه، تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد (11-10-09) من نفس القانون بما يلي:

السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
الدفاع على كرامة أعضائها وإستقلاليتهم؛
إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة؛

التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛
تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛
نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفية تطبيقها عن طريق التنظيم .

مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:

تم التأسيس لمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01؛ والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله. وتتمثل اختصاصات المجلس في⁶²:

حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و تجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
الوقاية من كل التزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛
تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي؛
تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة؛

⁶² . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992، ص 82-83.

المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛

المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

المجلس الوطني للمحاسبة :

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 1996/09/25 وطبقا للمادة (02) من هذا المرسوم، يعتبر هذا المجلس جهازاً استشارياً ذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.
(سيتم التطرق إلى هذا المجلس بالتفصيل في الفصل الثالث والخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر).

خلاصة الفصل التمهيدي

مما تقدم، يتضح بأن المراجعة تهدف إلى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، عن طريق إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، وذلك في إطار معايير مراجعة تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة. كما تبين بأن مهنة المراجعة، قد عرفت تطورا ملحوظا في الجزائر خاصة مع صدور القانون رقم 08/91 الذي حدد ونظم كفايات ممارسة مهنة المراجعة بمختلف أشكالها من خلال جملة من القوانين تم التعرض إليها في هذا الفصل.

الفصل الأول:

تقارير المراجعة الخارجية

الفصل الأول: تقارير المراجعة الخارجية

تمهيد:

لقد انتشر استخدام تقارير مراجع الحسابات في عصرنا الحاضر، لما لها من مزايا وفوائد كثيرة، ولقد تزايدت أهمية هذه التقارير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات سواء الخاصة أو العامة، وغيرها من المشروعات غير الهادفة إلى الربح. ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية المراجعة والفحص من خلال تقريره والذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، وبإصدار هذا التقرير يختتم المراجع عمله ولكنه هذا لا يعفيه من المسؤولية مستقبلاً إن ثبت إهماله في أداء واجباته المهنية، وهذه المسؤولية لا تكون في مواجهة الطرف الذي تعاقد معه المراجع (العميل)، ولكنها تمتد لتشمل فئات عدة وهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل: الدائنين، المستثمرين، البنوك، الجهات الحكومية المعنية، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ويستطيع الطرف الثالث أن يقاضي المراجع إذا ثبت إهمال وتقصير في عمله ووقوع ضرر على هذا الطرف الثالث نتيجة اعتماده على تقرير المراجع الذي لم يعبر بصدق عن حقيقة القوائم المالية الصادر عنها التقرير.

من هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تناول أهم الجوانب المتعلقة بتقارير المراجعة الخارجية، بدءاً بالتعرف على ماهية هذه التقارير من حيث مفهومها، خصائصها، وأهميتها بالنسبة لمختلف مستخدميها في مبحث أول، ثم سنتناول في المبحث الثاني معايير إعداد تقارير المراجعة الخارجية كما تنص عليها المعايير الأمريكية والدولية وفي بعض دول العالم، في حين سنتناول في المبحث الثالث أنواع و نماذج تقارير المراجعة الخارجية في بعض دول العالم المختلفة، وانتهاءً بالمبحث الرابع من خلال دراسة فعالية تقرير مراجع الحسابات في توصيل آراءه لمختلف مستخدمي التقرير.

المبحث الأول: ماهية تقارير المراجعة الخارجية

رغم أن تقرير المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، وبسبب قصره هذا فقد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة. ولا شك أن ذلك يعتبر مسألة تتناقض مع واقع الأمر، حيث أن تقرير المراجعة على الرغم من أنه يتضمن فقط مجرد بضع كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة، كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة.

1. مفهوم، خصائص ومراحل إعداد تقارير المراجعة الخارجية

ينبغي على مراجع الحسابات، أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منها. فإما ترى ما المقصود بتقارير المراجعة الخارجية وما هي الخصائص التي تتصف بها، وما هي مراحل إعدادها؟

1-1 مفهوم تقارير المراجعة الخارجية:

حتى تتمكن من الفهم الجيد للمقصود بتقارير المراجعة الخارجية، لابد من أن نفرق بين ثلاث مصطلحات أساسية وهي: الشهادة، التقرير، والرأي.⁶³

لقد ظلت الشهادة (Certificat) مستعملة للدلالة على تقرير المراجع إلى أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير (Rapport) كما هو شائع لدرجة كبيرة في أنحاء العالم. أما سبب التحول هذا فيرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلاناً كتابياً عن حقيقة واقعة، فلا تمنح إذن إلا إذا وصل مانحها منزلة اليقين. لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المراجع لأنه عاجز عن إعطاء شهادة حيث أن البيانات المحتواة في القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها. أما كلمة رأي (Opinion) فليست بديلاً عن لفظ "تقرير" أو "شهادة" بل جزءاً منهما، حيث أن التقرير أو الشهادة يحتوي بنوداً أخرى علاوة على رأي المراجع حول صحة البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

⁶³ . خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 90.

وتاريخياً، يعود استخدام مصطلح الشهادة إلى أواسط القرن الثامن عشر، وذلك مع بداية ظهور المراجعة الإلزامية في بريطانيا، حيث كان تقرير المراجع يتكون من فقرة واحدة ويسمى شهادة المراجع⁶⁴ "Audit Certificate" يشهد فيها المراجع أن القوائم المالية وبالأخص الميزانية والتي كانت غالباً القائمة المالية الوحيدة المنشورة،⁶⁵ تعطي صورة حقيقية وصحيحة، حيث كان المراجع يقول: "نشهد أن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وصحيحة" "We certify that financial statement give a true and correct view..."⁶⁶. ولكن التغير في أهداف المراجعة، واعتبار الهدف الأساسي منذ بداية الأربعينات هو زيادة موثوقية المعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية عن طريق إعطاء تأكيد معقول عن مدى عدالة القوائم المالية وخلوها من الانحرافات الجوهرية، أدى إلى تغيير العبارة المستخدمة من "تعطي صورة حقيقية وصحيحة" "Give a True and Correct View" إلى "تعطي صورة حقيقية وعادلة" "Give a True and Fair View" أو "تعرض بعدالة" "Fairly Presented". وبما أن المراجع سيعطي تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً فهذا يعني أن المراجع مُطمئن لقارئ القوائم المالية بأن القوائم خالية من الانحرافات الجوهرية، وليس ضامناً للقارئ بأن القوائم خالية من الانحرافات حتى الجوهرية. وبما أن المراجع مطمئن وليس ضامناً فلا يعقل إذن أن يعطي شهادة على القوائم المالية ولا أن يعطي تأكيداً قطعياً بأن القوائم المالية صحيحة، وهذا ما أدى بطبيعة الحال إلى التحول نحو استعمال مصطلح التقرير بدلا من الشهادة.

وفي أواخر الثمانينات بدأ التركيز على تقرير مراجع الحسابات الخارجي كوسيلة لتقليص فجوة التوقعات، حيث تم تعديل التقرير إلى ما يسمى بالتقرير المطول، فأصبح التقرير المعياري النظيف يتكون من ثلاث فقرات رئيسية تشمل: فقرة المقدمة، فقرة النطاق، وفقرة الرأي، وبناء على النتائج التي يتوصل إليها المراجع فقد يقوم بالإدلاء برأيه الفني المحايد. وهذا ما يؤكد بأن الرأي هو جزء من تقرير المراجع الخارجي وليس بديلاً عن مصطلح التقرير.⁶⁷

*بعد أن فرقنا بين المصطلحات السابقة، سنقوم بعرض جملة من التعاريف المقدمة لتقارير المراجعة الخارجية، وذلك على النحو الآتي:

⁶⁴ علي عبد القادر ذنبيات: الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف لمصدق الحسابات الخارجي، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد الثاني، الأردن 2004، ص 259.

⁶⁵ وليم توماس، أمرسون هنكي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض 1989، ص 38.

⁶⁶ علي عبد القادر ذنبيات: دراسة تحليلية ناقدة لمدة انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد الأول، الأردن 2004، ص 16.

⁶⁷ علي عبد القادر ذنبيات، نفس المرجع السابق، العدد الثاني، ص 262.

✓ عرف "هادي التميمي" تقرير المراجع الخارجي بأنه: "خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع.⁶⁸

✓ أما "مصطفى حسنين خضير" فيرى أن تقرير المراجع هو "الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية".⁶⁹

✓ أما "محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي" فينظران إلى تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية، وكأداة اتصال من ناحية أخرى، فتقرير مراجع الحسابات هو "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة. وهو وسيلة، أو أداة، لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية. وبهذا المعنى، يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة".⁷⁰

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

2-1 خصائص تقارير المراجعة الخارجية

تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:⁷¹

- أ- يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- ب- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً؛
- ج- يجب أن يكون التقرير منظماً ومعرضاً بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة؛

⁶⁸ هادي التميمي، المرجع السابق، ص 161.

⁶⁹ مصطفى حسنين خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية 1996، ص 587.

⁷⁰ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 381.

⁷¹ أحمد نور، المرجع السابق، ص 563.

- د- لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة؛
- هـ- ومن الطبيعي، أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المراجع حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها، ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

3-1 مراحل إعداد تقرير المراجعة الخارجية

تمثل المرحلة النهائية لمهمة المراجع الخارجي في إعداد تقرير نهائي للمراجعة والفحص الذي قام بهما طيلة فترة المهمة. ويمكن تقسيم هذه المرحلة النهائية للمراجعة إلى جزأين، متتالين و متكاملين، كالتالي:⁷²

1-3-1 الاجتماع النهائي:

ويضم كل من المراجع والعميل، وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين. تتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المراجع أثناء مهمته، مركزاً بذلك على المشاكل والتوصيات، استناداً إلى الأولويات ودرجة الأهمية. ويسمح هذا الاجتماع للعميل بالتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع وإمكانية مناقشتها.

وبناءً على ذلك، يتوقف نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية على التحضير الجيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

1-1-3-1 العرض :

يكشف من خلاله، المراجع على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكيد والحكم دون إثبات ودليل مستمد من تحقيق المراجعة.

أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع، كلٌ حسب تخصصه ومسؤوليته، فهكذا يكون العرض حيويًا واضحًا وشفافاً.

بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة، والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المراجع، والتي غالباً ما تكثر فيها المعارضات والانتقادات.

2-1-3-1 المعارضة:

عندما يصادف المراجع معارضة من طرف العميل، يجد نفسه أمام حالتين هما:

⁷². بلخيزر سميرة: المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير في التدبير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص 36-39.

أ- إما أن يكون المراجع قادرا على الاستدلال لإثبات حكمه ونتائجه. وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة؛

ب- وإما أن يتمتع المراجع لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للاستدلال بها (ضعف تحضير الاجتماع). وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المراجعة، وذلك لصالح الطرفين. أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فمن المستحسن إيقاف الاجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المراجع على الأدلة والقرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي؛

لكن في كل الأحوال، سيواجه المراجع معارضة العميل دوماً، مهما كانت الظروف والتوصيات، ذلك لأن من طبيعة العميل عدم قبول النقد والحلول المقترحة من المراجعين.

2-3-1 إعداد تقرير المراجعة:

فتقرير المراجع هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة. إذ ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة.

2. تطور أشكال ومحتويات وصيغ تقرير المراجع الخارجي:

سنتناول في هذا الإطار بيان الأشكال والمحتويات والصيغ التي سعت إلى وضعها الهيئات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية بغرض إيجاد نموذج يلقي القبول العام من جميع الأطراف المستخدمة له. ونشير في البداية إلى أن تقرير المراجع في أي مرحلة من مراحل تطوره يتكون من جزئين:

- الجزء الأول يتناول بيان نطاق العمل الذي قام به المراجع ومدى الفحص الذي أجراه؛
- الجزء الثاني فيتضمن الرأي الفني المحايد.

كان تقرير مراجع الحسابات في بداية مزاولة مهنة المراجعة، يعد في كلمات بسيطة، موجزة لا تعبر بوضوح عن رأي المراجع. فمثلا ظهر تقرير مراجع حسابات إحدى الشركات الأمريكية في سنة 1888 بالشكل الآتي: "روجع ووجد سليما".⁷³

وبعد ذلك ظهرت أشكال لتقرير مراجع الحسابات كانت تحتوي على كلمات توضع بأي طريقة يعتبرها المراجع مناسبة، ولذلك لم تلق قبولا عاما من أفراد المهنة ومن هذه الأشكال:⁷⁴

73. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد: المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1990، ص 183..

74. محمد السيد الناجي: المراجعة: إطار النظرية والممارسة، دار الجلاء، مصر 1992، ص 22.

أ- في سنة 1906 كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي في أو شهادة عن القوائم المالية وكان على القارئ أن يستنتج بأن القوائم قد حازت القبول التام من المراجع، حيث إنه قام بعملية المراجعة وأعد تقريراً. وكانت صيغة التقرير تتخذ الشكل الآتي:

"نفيزدا لطلبكم، قمنا بإجراء مراجعة لدفاتركم وحساباتكم عن السنة المنتهية في وقدمنا تبعا لذلك بعض التعليقات. والآتي بيان وشرح لها.....".

ب- وفي سنة 1917 بدأت أولى المحاولات لتنميط تقرير مراجع الحسابات، ولكنها لم تلق قبولا عاما، وقد أصدر في هذه السنة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين مذكرة تضمنت نموذجا لتقرير مراجع الحسابات على الصورة الآتية:

"قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بشركة عن الفترة من ... إلى ... وإنا نشهد بأن الميزانية وقائمة الأرباح والخسائر - الموضحة أعلاه - قد أعدت طبقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها مع.... وفي رأينا أنها تمثل المركز المالي للمنشأة في/..../19 ونتائج العمليات عن هذه الفترة".

ج- في سنة 1929 استخدم نموذج آخر لتقرير مراجع الحسابات لا يتضمن أي إضافات إلى النموذج السابق سوى أنه ركز الاهتمام على مسؤولية مراجع الحسابات فيما يتعلق بشهادته عن القوائم المالية.⁷⁵

د- في سنة 1934 قامت لجنة مشكلة من ممثلين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وممثلي بورصة الأوراق المالية بإصدار تقريراً نمطياً، أوصت باستخدامه، ويعتبر هذا النموذج أولى الأشكال التي حازت القبول العام في المهنة. وقد أخذ هذا النموذج الشكل الآتي:

"قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة في/..../19 وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ. وفي سبيل هذا الغرض أجرينا الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية للشركة وبعض الأدلة الإضافية الأخرى، وحصلنا على المعلومات والإيضاحات من العاملين بالشركة، وقمنا أيضا بدراسة عامة للطرق المحاسبية، وحسابات التشغيل والربح عن الفترة، ولم نقوم بإجراء مراجعة تفصيلية للعمليات.

وفي رأينا المبني على هذا الفحص، إن الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بوضوح وصدق عن مركز الشركة في وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة، وذلك وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة والتي جرت الشركة على إتباعها بثبات خلال الفترة محل الفحص".

75 . محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المرجع السابق، ص 184.

يلاحظ من خلال هذا النموذج استبعاد لفظ شهادة من التقرير والذي كان سائدا سنة 1917، وجعل نطاق عمل المراجع هو فحص القوائم الختامية للعميل بدلا من مراجعة الحسابات.

هـ- في سنة 1939 أجريت بعض التعديلات على محتويات التقرير النمطي تضمنتها توصيات مجمع المحاسبين الأمريكيين، وقد اتخذ التقرير بعد تعديله الشكل الآتي:

"قمنا بفحص الميزانية العمومية للشركة في/..../19 وقائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وقمنا أيضا بفحص نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية للشركة، دون إجراء مراجعة تفصيلية للعمليات. وقمنا بإجراء اختبار للسجلات المحاسبية للشركة، والعناصر الأخرى وذلك إلى المدى الذي رأيناه مناسباً. وفي رأينا أن الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بصدق ووضوح عن المركز المالي للشركة في..... وعن نتائج عملياتها للسنة المالية، وذلك وفقاً للأسس (القواعد) المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً)، والتي جرت الشركة على إتباعها بثبات إذا ما قورنت بتلك التي طبقت في العام الماضي".

ولقد تضمن هذا النموذج تغيرات عديدة في محتويات كلا من الجزئين اللذين يتكون منهما التقرير. وهذه التغيرات هي: ⁷⁶

• بالنسبة للجزء الخاص ببيان نطاق ومدى وطبيعة الفحص:

أضيفت مهمة جديدة وهي فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذلك تضمن إضافة جديدة لتؤكد مسؤولية المراجع فيما يتعلق بتحديد الإجراءات التي يتبعها في مجال الفحص. ويتضح ذلك من العبارة الآتية: "..... وذلك إلى المدى الذي رأيناه مناسباً". ومن ناحية أخرى فقد استبعدت جملة من هذا الجزء وهي الخاصة بالحصول على المعلومات والإيضاحات من العاملين بالشركة. حيث إنه يفترض بأن إجراءات المراجعة تتضمن الحصول على جميع المعلومات والإيضاحات اللازمة.

• بالنسبة للجزء الخاص برأي المراجع:

أضيفت صفة إلى المبادئ المحاسبية المقبولة فذكرت كلمة "مقبولة قبولاً عاماً" أو "متعارف عليها"، وكذلك فقد ذكر النموذج الجديد بأن هذه المبادئ يجب أن تتبع بثبات ليس خلال الفترة محل الفحص ولكن بثبات إذا ما قورنت بتلك التي طبقت في العام الماضي. وبذلك ظهر المعيار الأول من معايير إعداد التقرير والمتعلق بالوقوف على مدى التقيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية وكذلك المعيار الثاني من معايير التقرير والخاص بالثبات. ⁷⁷

76. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المرجع السابق، ص 184.

77. محمد السيد الناغي، المرجع السابق، ص 22.

و- في سنة 1941 أجريت تعديلات أخرى على الشكل النمطي للتقرير، وقد صدرت توصيات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بالشكل الآتي للتقرير:⁷⁸

"قمنا بفحص الميزانية العمومية للشركة في/..../19 وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وقمنا أيضا بفحص نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية للشركة، دون إجراء مراجعة تفصيلية للعمليات. وقد تم هذا الفحص وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً) والتي يمكن تطبيقها في مثل هذه الظروف (والمستخدمة في الأحوال المماثلة) والمتضمنة كل الإجراءات التي رأيناها ضرورية.

وفي رأينا أن الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بصدق ووضوح".
ويظل باقي الفقرة كما في التقرير الذي كان سائدا سنة 1939.

ولعل أهم ما تميز به هذا النموذج، هو الإشارة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها⁷⁹، والتي يجب مراعاتها عند القيام بعملية الفحص وتحديد الإجراءات الواجب إتباعها.

ز- في سنة 1944 اقترح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات مع استبعاد جملة من الجزء الخاص بنطاق الفحص وهي التي تنص على "فحص نظام الرقابة الداخلية وأن الفحص لم يتناول مراجعة تفصيلية للعمليات". وذكر أن السبب في ذلك هو أن الإشارة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها يعني بالضرورة القيام بمثل هذا الفحص (تبعاً للمعيار الثاني من معايير الأداء المهني). وبذلك يتخذ التقرير الشكل الآتي:

"قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة.... في/..../19 وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وقد تم هذا الفحص وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي يمكن تطبيقها في مثل هذه الظروف والمتضمنة تلك الاختبارات للسجلات المحاسبية والعناصر الأخرى وكذلك الإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية".

وفي رأينا أن الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بصدق ووضوح".
ويظل باقي الفقرة كما في التقرير السابق.

ح- في سنة 1947 وبعد أن قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بدراسة مستفيضة لمعايير المراجعة المتعارف عليها، اتضح له أن هذه المعايير تستخدم على نطاق واسع في دول العالم ولا تتغير حسب

78. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المرجع السابق، ص 186.
79. ولقد سبق الإشارة إلى هذه المعايير، وهي تنقسم إلى معايير عامة ومعايير الأداء المهني ومعايير إعداد التقرير.

الظروف، ولكن الإجراءات التي تتبع هي التي تتغير تبعاً للظروف. ومن ثم فقد أوصى المجمع بإتباع صيغة معدلة للتقرير النمطي لتعكس هذا الاتجاه. واتخذ هذا التقرير الشكل الآتي:

"قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة... في/..../19 وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وقد تم هذا الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتبعاً لذلك فقد تضمن الفحص تلك الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية والعناصر الأخرى وكذلك إجراءات المراجعة الأخرى التي نعتبرها ضرورية في هذه الظروف.

وفي رأينا أن الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بصدق ووضوح " 80 ويظل باقي الفقرة كما في التقرير السابق.

ويلاحظ في هذا النموذج أن الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المراجع هي التي يكون ملزماً بتطبيقها طبقاً للظروف المحيطة به، وبذلك أصبحت عبارة: "... يمكن تطبيقها في مثل هذه الظروف" تعود على الإجراءات وليس على المعايير. كما تم استبعاد عبارة "... والعناصر (الأدلة) الأخرى"، ذلك لأن السجلات المحاسبية تعني جميع الدفاتر والسجلات والفواتير وكل العناصر الأخرى التي تدخل ضمن الأدلة التي يهتم بها المراجع. وقد أضيفت جملة جديدة وهي "... إجراءات المراجعة الأخرى" لبيان أن الإجراءات التي يتبعها المراجع تتعلق فقط بمراجعة الحسابات وليس لها علاقة بأي نواحي أخرى.

ولم تطرأ أي تغييرات جوهرية بعد ذلك على نموذج تقرير مراجع الحسابات إلى غاية سنة 1962 أصدر المجمع نشرته رقم 32 متضمنة وجوب أن يظهر عدم موافقة المراجع على دلالة القوائم المالية في تقريره إذا ما وجد ما يبرر ذلك. 81

ط- وفي سنة 1971 أصبح من الضروري أن يعطي المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة في مدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة، إذ أكد المجمع على أهمية إعطاء هذه القوائم قدراً كافياً من اهتمام المراجع وإبداء الرأي فيما تتضمنه من معلومات حتى تزداد الثقة فيها.

فقد ألزم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين المراجع في ظل آرائه المتنوعة على أن يورد في تقريره: 82

- الأخطاء والغش المكتشف أو المشتبه فيها؛

80. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المرجع السابق، ص 188.
81. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، نفس المرجع السابق، ص 190.
82. محمد السيد الناعي، المرجع السابق، ص 23.

- التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر أو غير مباشر على عناصر القوائم المالية الختامية، كمخالفة قوانين الضرائب وإلى غير ذلك؛
 - ي- في سنة 1988 أورد المجمع في معياره للمراجعة رقم 58 الصادر في أبريل 1988 تغييرات هامة في تقرير المراجعة النمطي بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، والتي يمكن أن نذكر منها :⁸³
 - إضافة فقرة افتتاحية تتضمن مسؤولية المراجع عن إبداء الرأي على القوائم المالية؛
 - الإشارة في فقرة النطاق إلى أن المراجعة توفر وتؤكد بأن القوائم المالية تطابق الواقع ولا تتضمن تحريفات هامة؛
 - إضافة موجز لطبيعة ونطاق المراجعة؛
 - عدم الإشارة في فقرة الرأي إلى الالتزام بالمبادئ المحاسبية والثبات في تطبيق الطرق المحاسبية من عام لآخر، بينما ينبغي الإشارة إليها في حالة التغيير؛
 - إضافة فقرة توضيحية، بعد فقرة الرأي في بعض الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.
- تجدر الإشارة إلى أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قام بتعديل النشرة السابقة في ديسمبر 1996 عن طريق حذف الفقرة التوضيحية التي كانت تضاف بعد فقرة الرأي نظرا لما خلفته من آثار سلبية على مستخدمي التقرير، وأجبرت المراجع على أن يشتمل تقريره على رأي واحد حول القوائم المالية كوحدة واحدة وعند استحالة ذلك ينبغي الامتناع عن إبداء الرأي. (سيتم التعرض لنموذج هذا التقرير عند دراستنا لأنواع التقارير).
- وفي الأخير، نشير إلى أنه وبصدور معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتوجه أغلب الدول نحو الأخذ والالتزام بها، سوف تستبدل عبارة "وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها" بعبارة "وفقا لمعايير المراجعة الدولية" هذا من ناحية فقرة النطاق، أما من ناحية فقرة الرأي فسوف تستبدل عبارة "وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" بعبارة "وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي".

83 . محمد السيد الناعي، المرجع السابق، ص 23.

3. أهمية تقارير المراجعة الخارجية:

تؤدي مراجعة الحسابات من خلال علاقة ثلاثية الأطراف. يمثل فيها مراجع الحسابات الطرف الثاني، والإدارة الطرف الأول، وأصحاب المصلحة في المؤسسة الطرف الثالث. هذا ويتعدد ممثلو الطرف الثالث، أصحاب المصلحة في المؤسسة، ولكن تجمعهم مصلحة مشتركة في مراجعة الحسابات، وهي أن هذه المراجعة تقدمهم بقيمة مضافة من المعلومات، من خلال زيادة إمكانية اعتمادهم على، ووثوقهم في، المعلومات المالية التي تقدمها لهم القوائم المالية للمؤسسة، التي هم أصحاب مصلحة فيها بناءً على تقرير مراجع الحسابات. لذلك تختلف أهمية استخدام هذا التقرير باختلاف وتعدد مستخدميها، إلا أن أهمهم ما يلي:⁸⁴

1-3 المساهمون:

يحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تقدمها لهم القوائم المالية، لاتخاذ القرارات. ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة، ومن ثم القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة. ومن الثابت أن تقرير مراجع الحسابات يقدمهم بمعلومات إضافية، خاصة بمدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه لهم القوائم المالية من المعلومات؛

2-3 المستثمرون المحتملون:

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم المؤسسة معلومات كثيرة، خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة، ومركزها المالي ونتائج أعمالها.

وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات. ولذلك فإن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه المعلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه؛

3-3 اتحادات ونقابات العمال:

من المعروف أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق. وذلك من خلال آليات التفاوض والمساومات الاجتماعية، بشأن عوائد العمل، من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية.

⁸⁴ . عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 22-25.

وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشاراً مالياً يساعد إدارتها في إتمام عمليتي التفاوض والمساومة بنجاح. ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك المعلومات الخاصة بمقدرة المؤسسات على الدفع. والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للمؤسسة، ومؤشرات الربحية والسيولة.

ولأن القوائم المالية للمؤسسات، مجال المراجعة، هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، فإن تقرير مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها؛

4-3 المؤسسات التمويلية والاستثمارية:

تعتمد المؤسسات التمويلية، خاصة البنوك، وكذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية، للشركات المقترضة، أو المستثمر في أوراقها المالية، في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية.

ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مراجع حسابات هذه المؤسسات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد على، والوثوق في، المعلومات التي توفرها قوائمها المالية؛

5-3 هيئة سوق المال:

تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير مراجع الحسابات، لما لها من دور إشرافي على سوق الأوراق المالية. وبحكم القانون فإن الشركات المقيدة بالبورصة، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها لهيئة سوق المال؛

6-3 الإدارة:

يمثل تقرير مراجع الحسابات أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك. لذلك فهو ذا تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة. هذا بافتراض أن الإدارة لا تمتلك بعض أسهم المؤسسة، فإذا حدث ذلك فإن اهتمامها بتقرير مراجع الحسابات سيكون أكبر بلا شك؛

7-3 المصالح الحكومية:

تحتاج المصالح الحكومية الرسمية لتقرير مراجع الحسابات، المرفق بالقوائم المالية، كحق لها في سبيل أدائها لمهامها. ومن أهم هذه المصالح؛ مصلحة الضرائب. حيث يزداد اعتماده مثل هذه المصالح

على القوائم المالية للمؤسسة، في تحديد وتقدير الوعاء الضريبي لتحصيل مختلف المستحقات الضريبية، وذلك كلما كان تقرير مراجع الحسابات المرفق بهذه القوائم المالية يحمل رسالة تدعم إمكانية الاعتماد على، والوثوق في، المعلومات التي توصلها القوائم المالية لهم؛

8-3 بالنسبة للمنظمات المهنية:

تتم المنظمات المهنية، بتقرير مراجع الحسابات للأسباب الآتية:

- أ- لكي تطمئن وتتابع مدى التزام مراجع الحسابات المنتمي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير؛
- ب- لكي تضمن باستمرار تحقيق التقرير لأهدافه، فيما يتعلق بتوصيل رأي مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة في المؤسسة، خاصة المساهمين؛
- ج- لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه؛
- د- لكي تتابع مدى حرص أعضائها على جودة المراجعة ككل؛
- هـ- لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية، في مجال إعداد وتوصيل مراجع الحسابات للتقرير؛

9-3 المجتمع:

في ظل زيادة الاهتمام بالبعد الاجتماعي للمحاسبة، سوف يزداد بالضرورة البعد الاجتماعي للمراجعة. وحسب نظرية العقد الاجتماعي، فالمجتمع هو الذي أمد المؤسسة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها. ويكون على المؤسسة، في مقابل ذلك، أن تساهم في رفاهية هذا المجتمع من ناحية، ولا تتسبب في أدنى ضرر اجتماعي وبيئي له.

ولوفاء إدارة المؤسسات بهذه المسؤولية الاجتماعية يلزمها أن تفصح إفصاحاً محاسبياً اجتماعياً وبيئياً للمجتمع. وحتى يثق المجتمع في، ويعتمد على، المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية هذه، يجب أن يقدم له تقرير بنتائج مراجعة الحسابات لهذا الإفصاح.

المبحث الثاني: معايير إعداد تقارير المراجعة الخارجية

من الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها تقرير مراجع الحسابات، أن يكون في صورة واضحة، تعبر تعبيراً كبيراً صادقاً وأميناً، عن نتائج ما قام به المراجع من أعمال الفحص والمراجعة. وإعداد التقرير بهذه الصورة ليس أمراً هيئياً، فقد تفقد التقارير أهميتها لعدم الدقة في صياغتها، أو تنسيق محتوياتها، رغم أن عملية المراجعة أسفرت عن ملاحظات وتوجيهات ونتائج عديدة. فالأمر يحتاج إلى ضرورة وضع معايير ترشد المراجعين في إعدادهم للتقارير وصياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة.

1. معايير إعداد التقرير المتعارف عليها

يعتبر تقرير المراجع بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية المراجعة، ولذلك فمن المهم جداً إعداد هذا التقرير بطريقة مهنية. وتحقيقاً لذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أربعة معايير تعتبر كإرشادات عامة لإعداد التقرير، وتختص هذه المعايير على التوالي، بكل من؛ الإشارة إلى معيار قياس الصدق، ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية الإفصاح، ووحدة الرأي. ونتعرض في هذا الإطار لهذه المعايير الأربع ببعض التفصيل، على النحو التالي:

1-1 معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يشير في تقريره إلى، ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (المتعارف عليها).

ومهنيًا ينظر مراجع الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كمعيار لقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية. بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت تحريفات غير متعمدة، أي أخطاء، أو تحريفات متعمدة، أي غش.⁸⁵

وعبارة "مبادئ المحاسبة المتعارف عليها" هي تعبير محاسبي في كما ينص على ذلك بيان معايير المراجعة رقم (05) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وتشمل الأعراف والقواعد والإجراءات التي تعرف الممارسات المحاسبية المقبولة في وقت معين. وهي لا تشمل فقط المبادئ العريضة

⁸⁵ . محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 385.

ذات التطبيق العام ولكنها تشمل أيضا الإجراءات والممارسات التفصيلية وطرق التطبيق، وبذلك فهي تقدم المقياس الذي يمكن بواسطته قياس صدق عرض القوائم المالية.⁸⁶

1-2 معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية، كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة. يهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدفين رئيسيين، هما:⁸⁷

أ- التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة، لم تتأثر تأثيراً جوهرياً، بالتغير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ؛

ب- في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير في المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع في هذه الحالات الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.

1-3 معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية:

يتطلب المعيار الثالث من معايير التقرير، أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كافية بطريقة معقولة. فإذا انتهى المراجع إلى أن إفصاح هذه القوائم المالية، غير كافٍ، أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس لديه السلطة لإجبار إدارة المؤسسة على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح الكافي. ومع هذا، فإن المراجع يستطيع التحكم في محتوى تقرير المراجعة، من خلال تضمينه الإفصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية للمؤسسة هذا الإفصاح، أو تتضمن إفصاحاً غير دقيق.⁸⁸ غير أن ذلك، لا يتطلب منه مسؤولية إعداد المعلومات المالية المطلوبة. ومع ذلك، يجب على المراجع، عدم إفشاء أي بيانات لا يتطلب الأمر إظهارها في القوائم المالية لكي تتماشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إلا إذا وافق العميل على ذلك.

1-4 معيار وحدة الرأي:

يتطلب هذا المعيار، من مراجع الحسابات أن يتضمن تقريره إما، إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل وهي قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وليس على أي منها، أو بعضها، فقط. أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي إن حدث.⁸⁹

⁸⁶ مصطفى حسنين خضير، المرجع السابق، ص 54.

⁸⁷ مصطفى حسنين خضير، نفس المرجع السابق، ص 56.

⁸⁸ وليم توماس، أمرسون هنكي، المرجع السابق، ص 66.

⁸⁹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 386.

2. معايير إعداد التقرير الدولية:

سنتناول في هذا الإطار، معايير المراجعة الدولية التي تناولت الجوانب المتعلقة بتقرير المراجعة، لبيان مدى وفاءها بالمتطلبات الضرورية لإعداد هذا التقرير، وذلك على النحو التالي:

1-2 المعيار رقم "700": (التقرير حول القوائم المالية)

تناول هذا المعيار القواعد والإرشادات بشأن شكل ومحتوى تقرير المراجع حول القوائم المالية، والتي سنتناولها بالتفصيل في الدراسة الخاصة بأنواع ونماذج التقرير في الدول المختلفة والتي خصصنا لها المبحث الثالث من هذا الفصل.

2-2 المعيار رقم "720": (التقرير حول المعلومات الأخرى)

تناول هذا المعيار المتعلق بالمعلومات الأخرى الموجودة في مستندات تحتوي على بيانات مالية تمت مراجعتها، في بعض فقراته ما ينبغي على المراجع عمله إذا ما تبين له بعد قراءته للمعلومات الأخرى التي تصدر مرفقة بتقريره، مثل: تقرير مجلس الإدارة أو الملخصات المالية، أن هناك اختلافا جوهريا بين هذه المعلومات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت هذه البيانات أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل وعليه أن يبلغ العميل بذلك. وعندما يصبح التعديل ضروريا في تلك المعلومات المالية ورفض العميل مثل هذا التعديل يجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا وذلك يتوقف على طبيعة الظرف.⁹⁰

3-2 المعيار رقم "570": (الاستمرارية)

اشتمل هذا المعيار على بعض القواعد حول موقف المراجع في حالة ما إذا كان هناك شك في مبدأ استمرارية المؤسسة، وكذلك اختلاف الرأي حول عدم وجود إفصاح لمبدأ الاستمرارية. يمكن تلخيص ما جاء في هذا المعيار بخصوص تقرير المراجع كما يلي:⁹¹

- أ- إذا كان هناك شك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، على المراجع أن يجمع الأدلة الكافية لتعزيز أو إبعاد هذا الشك، والذي يكون لفترة لا تتجاوز سنة بعد تاريخ الميزانية.
- ب- إذا ما قرر المراجع أن مبدأ استمرارية المؤسسة سليم بسبب عوامل مطمئنة كخطط الإدارة للإجراءات المستقبلية، فإن عليه أن يحدد ما إذا كان ينبغي الإشارة إلى هذه الخطط وغيرها من العوامل والبيانات المالية، فإذا كان يرى أن ذكرها ضروري ولم تذكر، فإن عليه أن يتحفظ بسبب عدم ذكرها.

⁹⁰ عيد حامد معيوف الشمري، المرجع السابق، ص 95.
⁹¹ عيد حامد معيوف الشمري، نفس المرجع السابق، ص 95.

ج- نص على حالات التحفظ التي يديها المراجع إذا لم يحصل على معلومات مرضية عن تساؤلاته الخاصة باستمرارية المؤسسة.

د- إذا لم يقتنع المراجع بقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، مما يجعل البيانات مضللة، في هذه الحالة له أن يصدر رأياً عكسياً أو أن يصدر رأياً متحفظاً.

4-2 المعيار رقم "800": (التقارير الخاصة)

خُصصَ هذا المعيار من معايير المراجعة الدولية، للتقارير الخاصة لمراجع الحسابات، إذ قد يكلف مراجع الحسابات بإعداد تقرير خاص مثل؛ التقارير عن المعلومات غير المالية بالتكليف مثلاً، بتقديم تقارير حول مكونات حسابات معينة مثل الذمم المدينة أو الذمم الدائنة، أو تقديم تقارير حول تطبيق اتفاقيات معينة وعلى سبيل المثال تطبيق بنود اتفاقية استلام أو إعطاء قرض. كما أنه يجب وضع عنوان واضح وعلى سبيل المثال (تقرير حول الذمم الدائنة).⁹²

5-2 المعيار رقم "810": (تقرير المراجع عن فحص المعلومات المالية المتوقعة أو المستقبلية)

أشار المعيار رقم "810" إلى إجراءات المراجع بشأن المعلومات المالية المتوقعة، تحديد أهداف استعمال هذه المعلومات، فيما إذا كانت هذه المعلومات للتداول العام أو محدودة التوزيع، الفترة التي تغطيها والأسس التي على أساسها تم الوصول إلى هذه المعلومات.

ولا شك أن المراجع لا يقبل الارتباط عندما تكون الافتراضات غير واقعية وغير واضحة أو عندما يعتقد أن المعلومات المالية المتوقعة لن تكون مناسبة لخدمة الأغراض التي أعدت من أجلها. ويعتمد المراجع على معرفته بأعمال العميل عند تقييمه لهذه العوامل.

ويجب أن يتضمن تقرير المراجع عنواناً للتقرير، والجهة التي يوجه إليها التقرير، وطبيعة المعلومات المالية المتوقعة والإشارة إلى معايير المراجعة لدى فحص هذه المعلومات وبياناً يوضح تحمل الإدارة لمسؤوليتها كاملة عن إعداد المعلومات المالية المتوقعة وخاصة الافتراضات التي اعتمدت عليها وبياناً برأي المراجع فيما إذا كانت الافتراضات التي اعتمدت عليها، وبياناً برأي المراجع فيما إذا كانت المعلومات المتوقعة قد أعدت بشكل سليم وفقاً للافتراضات وأنها عرضت وفقاً للإطار المناسب لإعداد التقارير المالية. وعليه أن يبين ما يدعوه للاعتقاد بأن تلك الافتراضات لا تقدم أساساً معقولاً لإعداد المعلومات المالية المتوقعة.

⁹². هادي التميمي، المرجع السابق، ص 41.

وعندما يعتقد المراجع بعدم كفاية العرض والإفصاح في المعلومات المالية المتوقعة يجب أن يعبر عن رأي متحفظ أو سالب أو ينسحب من الارتباط حسبما يراه مناسباً.⁹³

2-6-2 المعيار رقم "560": (تقرير المراجع والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية)

هذا المعيار يوفر إرشادات بشأن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد صدور القوائم المالية وذلك على النحو التالي:⁹⁴

1-6-2 الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع:

يجب على المراجع أن ينجز إجراءات مصممة للحصول على أدلة كافية وملائمة تؤكد أنه قد تم تحديد كل الأحداث التي وقعت حتى تاريخ التقرير والتي قد تتطلب إجراء تسوية أو إفصاحاً في القوائم المالية.

2-6-2 الحقائق المكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية:

لا يتحمل المراجع أية مسؤولية لإنجاز أية إجراءات أو القيام بأي استفسارات بخصوص القوائم المالية بعد تاريخ تقرير المراجع، وخلال الفترة من تاريخ التقرير وحتى إصدار القوائم المالية تحمل الإدارة مسؤولية إعلام المراجع بالحقائق ذات التأثير الهام على القوائم المالية وعليه عندئذ أن يتحقق من حاجة القوائم المالية للتعديل وان يناقش الأمر مع الإدارة وأن يتخذ الإجراءات التي تقتضيها ظروف الحال.

3-6-2 الحقائق المكتشفة بعد صدور القوائم المالية:

لا يتحمل المراجع أية مسؤولية بعد صدور القوائم المالية، أما إذا علم المراجع بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره وكانت ستؤدي إلى تعديل التقرير لو علم بها قبل إصداره يجب عليه اتخاذ الإجراءات التي تقتضيها ظروف الحال.

3. معايير إعداد التقرير في بعض دول العالم:

إضافة إلى معايير إعداد التقرير في الولايات المتحدة الأمريكية التي لقيت قبولا عاما في معظم دول العالم، سنتناول في هذا الإطار، معايير إعداد التقرير في بعض الدول: المملكة المتحدة، فرنسا ومصر، وقد نم اختيارنا لهذه الدول نظرا للتجربة المميزة لكل منها في ميدان المراجعة، وفي مجال وضع معايير

⁹³ . حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 244.

⁹⁴ . حسين القاضي، مأمون حمدان، نفس المرجع السابق، ص 249-251.

للأداء المهني. مع الإشارة إلى أننا سنعرض مختلف نماذج التقرير المعمول بها في هذه الدول في الدراسة الخاصة بأنواع ونماذج التقرير في الدول المختلفة والتي خصصنا لها المبحث الثالث من هذا الفصل.

1-3 معايير إعداد التقرير في المملكة المتحدة:

تشمل معايير إعداد التقرير المستخدمة في بريطانيا على:⁹⁵

أ- ينص تقرير المراجع، على مسؤوليات المديرين ونطاق المراجعة وأساس إبداء الرأي وبيان الرأي عن طريق القانون، كما أن التقرير يجب أن يغطي الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر والإيضاحات ذات الصلة. وعن طريق معايير المراجعة يتعين أن يمتد التقرير إلى قوائم مالية أخرى مقررّة عن طريق المعايير المحاسبية على سبيل المثال قائمة التدفقات النقدية؛

ب- معيار المملكة المتحدة هو معيار المراجعة الوحيد الذي يتطلب من المراجع بصرامة أن يحدد القوائم المالية التي ترتبط بها المراجعة عن طريق استخدام التعبير "القوائم المالية المبينة على الصفحات من إلى...."؛

ج- تشرح فقرة النطاق أن المراجعين قد اطلعوا على المعلومات الأخرى المتضمنة في تقرير المراجعة متضمنة قائمة سياسات إدارة المؤسسة ومراعاة مضامينها وانعكاساتها على تقريرها إذا كانوا على علم بوجود أي تعارضات؛

د- تشرح فقرة النطاق أيضا مسؤوليات المراجعة بالارتباط بتقرير الإدارة والسجلات المحاسبية والمعلومات والتفسيرات المطلوبة والقواعد المتعلقة بالإفصاح عن مكافآت المديرين؛

هـ- يجب أن يقوم المراجع بإعداد تقريره وفقا لمعايير المراجعة الملائمة،

و- يجب على المراجع أن يوضح للقارئ أن الرأي الذي يدلي به يعبر عن رأيه هو، ويمكن تحديد الخصائص الأساسية للأمور موضع الرأي على النحو التالي:

- ينص الرأي عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وصادقة؛
- الالتزام بالمبادئ أو المحاسبية الملائمة بما في ذلك كفاية العرض والإفصاح في القوائم المالية، فيما عدا الحالات التي لا تنطبق عليها هذه المعايير لأسباب لها ما يبررها كأن تكون غير عملية، أو غير ملائمة، أو أن الالتزام بها يؤدي إلى صورة مضللة؛
- الالتزام بالمتطلبات القانونية.

⁹⁵ . أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2005، ص 254.

2-3 معايير إعداد التقرير في فرنسا:

إن معايير التقرير في فرنسا أوضحت أنه:⁹⁶

- أ- على المراجع إبداء رأيه حول صحة وصدق الحسابات السنوية وأنها تقدم صورة وفيّة عن نتيجة العمليات للدورة المنتهية وأيضاً على الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة؛
- ب- يشير المراجع إلى جميع الاجتهادات والإجراءات التي قام بها والتي رآها ضرورية حسب ما تقتضيه معايير المهنة؛
- ج- يجب أن يرفق التقرير بالقوائم المالية محل المراجعة؛
- د- ويجب أن يتضمن التقرير العام للمراجع ما يلي:⁹⁷
 - فقرة المقدمة؛ والتي توضح طبيعة المهمة وكيفية تعيين المراجع واسم المؤسسة والدورة المالية التي تغطيها المراجعة، والجهة الموجه عليها تقرير المراجعة؛
 - رأي المراجع حول الحسابات السنوية؛ ويحتوي على فقرة لتحديد نطاق المهمة، وفقرة يقدم فيها رأيه الفني المحايد.
 - المراجعات والمعلومات الخاصة؛
 - ويأخذ رأي المراجع إحدى الصيغ التالية:
 - ✓ رأي بدون تحفظات؛
 - ✓ رأي مع تحفظات؛
 - ✓ رأي عكسي، بسبب عدم إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
 - ✓ رفض إبداء الرأي بسبب القيود على نطاق العمل أو عدم التأكد.

في الأخير، نشير إلى أنه قد يكون مطلوباً من المراجع إعداد تقرير ثاني يتضمن تفاصيل الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة وأطراف ذات علاقة محددة قانوناً، أو تقرير حول مراجعات خاصة يكلف بها المراجع في إطار تعاقد مع المؤسسة بصفته كخبير محاسب وليس كمحافظ حسابات قام بمراجعة قانونية كما هو موضح أعلاه.

⁹⁶ . Bernard Germond, Audit Financier, Paris, Dunod, 1991, P 102.

⁹⁷ . Robert Castell , François Pasqualini, Le Commissaire Aux Comptes, Ed. Economica, Paris , 1995, P 56.

3-3 معايير إعداد التقرير في مصر:

تتمثل معايير إعداد التقرير التي وضعتها المنظمات المهنية في مصر فيما يلي:

1-3-3 بيان طبيعة ومدى الفحص وبيان درجة المسؤولية التي يتحملها المراجع:

قد يطلب العميل من المراجع (مراقب الحسابات) فحص العمليات النقدية فقط أو فحص الحسابات الشخصية فقط. ولا يعد الفحص في مثل هذه الأحوال مراجعة كاملة. ومن ثم يجب على المراجع أن يبدأ تقريره ببيان طبيعة الفحص الذي قام به حتى تتحدد مسؤوليته بنطاق الفحص المطلوب منه.

ويحدد المراجع أيضا مسؤوليته في حالات قبول شهادات من إدارة الشركة واعتماده عليها عندما لا يكون لديه شك في صحتها. وفي حالات الشركات التي لها فروع خارجية يقوم بمراجعة أعمالها مراجعون آخرون من ذات موطن الفرع، فإن مراجع حسابات الشركة الرئيسية يجب عليه أن يحدد مسؤولياته نحو الفروع، بأن يبين في تقريره أنه اعتمد على تقرير مراجعي الفروع.⁹⁸

2-3-3 توضيح ما إذا أعدت القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية:

ويتطلب ذلك الإشارة في التقرير إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفق مبادئ المحاسبة المقبولة، ويستدعي ذلك من المراجع الإلمام التام بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمراجعين ولا يكتفي بوجهة نظره هو في هذا المجال.⁹⁹

3-3-3 الثبات في استخدام الأسس المحاسبية من سنة لأخرى:

لا بد أن يوضح المراجع في تقريره التغييرات التي حدثت في تطبيق الأسس المحاسبية التي تؤثر على الحسابات الختامية محل التقرير. ويهدف هذا المعيار إلى:¹⁰⁰

أ- ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

⁹⁸ أحمد نور، المرجع السابق، ص 615.

⁹⁹ أحمد نور، نفس المرجع السابق، ص 615.

¹⁰⁰ محمد سمير الصبان، عيد الله هلال: الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 95.

ب- تفادي تلاعب إدارة الشركة في أرباح السنة أو المركز المالي وإظهاره بما يخالف الحقيقة؛

ويفضل أن يقوم المراجع بإظهار هذا أثر التغييرات بالأرقام ضمن التقرير إذا كان ذا أهمية كبيرة. كما يجب عليه أن يوضح رأيه في هذا التغيير ومبررات ذلك.

4-3-3 بيان ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية:

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات ضرورة التحقق من أن القوائم المالية تشتمل على كل ما ينبغي أن تشتمل عليه من بيانات ومعلومات، بالإضافة إلى العرض السليم لهذه المعلومات والقوائم المالية بشكل قابل للفهم، حتى لا تكون مضللة.

وتأكيداً لهذا، فقد أصدر النظام المحاسبي الموحد نماذج للقوائم المالية وألزم الوحدات الملزمة بتطبيق هذا النظام على إعداد تلك القوائم المالية بحيث تتضمن بيانات معينة تعتبر الحد الأدنى لما تتضمنه تلك القوائم، وتعتبر هذه النماذج ضرورية لتحقيق مستوى الإفصاح الكافي. ومن ثم يجب على المراجع أن يتأكد من ذلك عند تطبيق معيار الإفصاح وأن يشير إلى أي مخالفات لأحكام النظام المحاسبي الموحد من قبل تلك الوحدات الملزمة بتطبيق هذا النظام.¹⁰¹

5-3-3 إبداء الرأي في القوائم المالية:

يجب أن يشتمل تقرير المراجع النقاط التالية:¹⁰²

- أ- رأيه إذا ما كانت الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها؛
- ب- رأيه إذا ما كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر متفقة مع الحسابات والملخصات؛
- ج- رأيه إذا ما كانت الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة، وأن الميزانية تعبر بوضوح على المركز المالي للشركة وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر بصدق على أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية.

¹⁰¹ . محمد سمير الصبان، عيد الله هلال، المرجع السابق، ص 107 .

¹⁰² . محمد سمير الصبان، عيد الله هلال، نفس المرجع السابق، ص 112 .

المبحث الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية ونماذجها في دول العالم المختلفة

تختلف أنواع تقارير المراجعة الخارجية باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، فهناك من الكتاب في مجال المراجعة، من يقسمها¹⁰³ من حيث درجة الإلزام في إعدادها إلى تقارير عامة و تقارير خاصة؛ وهناك من يقسمها من حيث ما تحتويه من معلومات، إلى تقارير مختصرة أو قصيرة و تقارير طويلة؛ في حين يتجه البعض إلى تقسيمها من حيث أنواع الرأي، إلى أربعة أنواع هي؛ التقرير النظيف؛ التقرير المتحفظ؛ التقرير السالب؛ أو تقرير عدم إبداء الرأي؛ وهناك أيضا من يقسمها حسب ناحية التوجيه¹⁰⁴، إلى تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة أو الجمعية العامة للمساهمين و تقارير موجهة للإدارة، تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

إلا أن التقسيم الأكثر شيوعا في أدبيات المراجعة والشامل لكل هذه التقسيمات هو تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين هما: التقارير العامة والتقارير الخاصة.

ومن ثم سنركز دراستنا في هذا المبحث على هاذين النوعين، بالإضافة إلى عرض بعض نماذج تقارير المراجعة الخارجية في بعض دول العالم، وكذا التجربة الدولية في مجال توحيد الصيغة المعيارية أو النموذجية لتقرير مراجع الحسابات، بهدف القضاء على الاختلافات والتفاوتات الموجودة بين مختلف الدول في هذا المجال.

1. التقارير العامة:

يقصد بالتقرير العام "Le rapport Générale" أو كما يطلق عليه، التقرير السنوي، ذلك التقرير الذي يلتزم مراجع الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة للمساهمين التي تنعقد سنويا لاعتماد حساباتها السنوية، وهو بمثابة الحصيلة السنوية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها.¹⁰⁵

فعلى مراجع الحسابات، أن يرفع سنويا تقريراً عاماً إلى الجمعية العامة للمساهمين، يتضمن محصلة ما بذله من عملية فحص دفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها وقوائمها المالية، ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج.¹⁰⁶

¹⁰³ . خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 93.

¹⁰⁴ . محمود قاسم تنتوش، المرجع السابق، ص 43.

¹⁰⁵ . علي سيد قاسم: مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 189.

¹⁰⁶ . Robert Castell, Op. cit, P 56.

ووفقاً لما جرى عليه العرف في الممارسة المهنية، ووفقاً لنص المعيار الدولي للمراجعة رقم "700" الخاص بتقرير المراجع حول القوائم المالية، يمكن إصدار أربعة أنواع من الرأي في التقرير العام للمراجع، والتي تعكس بدورها أنواع التقارير العامة، وهي:¹⁰⁷ التقرير النظيف (المطلق، غير المتحفظ)؛ التقرير المتحفظ؛ التقرير السالب؛ تقرير عدم إبداء الرأي (حجب، أو الامتناع عن إبداء الرأي) .

1-1 تقرير المراجعة النظيف (غير المتحفظ):

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير بدون تحفظات، ويبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدققها النقدية بالانسجام مع المعيار المتبع سواء أكانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً، أو معايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية. ويمكن أن نميز في هذا الإطار، بين نوعين من التقارير النظيفية:

- تقرير المراجعة النظيف النموذجي (المعياري)؛
- تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة.

1-1-1 تقرير المراجعة النظيف النموذجي (المعياري):

يعد هذا التقرير من أفضل تقارير إبداء الرأي من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة. ويشير الرأي النظيف ضمناً أن مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بأن، القوائم المالية للمؤسسة تعبر بوضوح عن المركز المالي لها في نهاية السنة المالية، وعن نتائج أعمالها وتدققها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.¹⁰⁸

1-1-1-1 شكل ومحتوى التقرير النظيف النموذجي:

حتى تتمكن من التحديد الدقيق لشكل ومحتوى التقرير النظيف النموذجي، سنعتمد في ذلك على نموذج التقرير المحدد في المعيار الدولي رقم "700"، وذلك من خلال الشكل رقم (01) أدناه:

¹⁰⁷ حسين القاضي، حسين دحدوح، المرجع السابق، ص 333.
¹⁰⁸ حسين القاضي، حسين دحدوح، نفس المرجع السابق، ص 334.

الشكل (01): التقرير النظيف النموذجي (حسب ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية)

اسم التقرير	←	تقرير المراجع المستقل
المخاطبون	←	إلى مساهمي شركة
فقرة المقدمة	←	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة المرفقة والمعدة في 12/31/ن، والقوائم المرتبطة بها، هي: قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة.
		تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة، أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا.
فقرة النطاق	←	قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة)، وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية. وتشمل المراجعة (بناء على أساس اختياري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية. كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة. ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسباً لإبداء الرأي.
فقرة الرأي (النتائج)	←	في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة و عادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لشركة..... في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.
اسم المراجع	←	
تاريخ التقرير	←	في/../.... العنوان.....

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2007، ص 649.

2-1-1-1 مكونات التقرير النموذجي:

يتضح من خلال الشكل السابق، أن تقرير المراجعة غير المتحفظ (النظيف) النموذجي، يجب أن يحتوي على العناصر التالية:

أ- اسم أو عنوان التقرير:

حيث تتطلب معايير المراجعة الدولية أن يكون هناك عنوانا للتقرير، وأن يحتوي على كلمة "المستقل" أو "المحايد".

ب- المخاطبون:

يوجه التقرير عادة إلى الشركة: المساهمون أو مجلس الإدارة.

ج- فقرة المقدمة:

يؤدي وجود الفقرة الأولى من التقرير إلى تحقيق الأمور التالية:

- الإشارة في تعبير بسيط إلى قيام المراجع بأداء المراجعة؛
- أن يذكر المراجع أنواع القوائم المالية التي راجعها بالاسم والفترة التي تغطيها؛
- الإشارة إلى أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية؛
- أن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا لإطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية.

د- فقرة النطاق (المجال) :

تمثل فقرة النطاق بيانا فعليا يتعلق بما قام به المراجع في عملية المراجعة. ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المعمول به،¹⁰⁹ ويلى ذلك وصف الجوانب الهامة في المراجعة. وتوضح فقرة النطاق أنه يتم تصميم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية. ويعني ذلك أن مسؤولية المراجع تنحصر في البحث عن التحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين. ويعني مصطلح التأكيد المناسب الإشارة إلى أن المراجعة لا يمكن أن تؤدي إلى تفادي التحريفات ذات الأهمية النسبية بشكل كامل من القوائم المالية. وبمعنى آخر، تقدم المراجعة مستوى مرتفع من التأكد ولا تقدم ضمانا للتعرف على كافة التحريفات.

¹⁰⁹ . تتم الإشارة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها، أو معايير المراجعة الدولية، أو أي معايير أو ممارسات وطنية ملائمة.

وتناقش باقي محتويات فقرة النطاق عملية جمع الأدلة وتوضيح اعتقاد المراجع بأنه تم التوصل إلى الأدلة الملائمة لإبداء الرأي الذي يتم التعبير عنه. ويعني مصطلح الأساس الاختباري أنه تم استخدام أسلوب المعاينة بدلا من مراجعة كافة العمليات المالية وأرصدة الحسابات بالقوائم المالية. وبينما توضح فقرة المقدمة بالتقرير أن الإدارة هي التي تتحمل مسؤولية إعداد القوائم المالية بمحتوياتها، فإن فقرة النطاق توضح قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية والأحكام والإفصاح والعرض في هذه القوائم.

ه- فقرة الرأي:

يتم في الفقرة الأخيرة من التقرير النموذجي عرض النتائج التي توصل إليها المراجع بناء على الاختبارات التي قام بها. ويمثل هذه الجزء جانبا هاما من التقرير لأنه عادة ما يشار إلى تقرير المراجعة على أنه رأي المراجع. ويتم في هذه الفقرة الإشارة إلى رأي المراجع الذي يعبر فيه عن رأيه الخاص وليس عن بيان يشكل حقيقة أو ضمان مطلق، وذلك استنادا إلى الإطار الذي في ضوءه تم تأسيس القوائم المالية عن طريق استخدام كلمات مثل؛ طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ وقد يكون إطار المعايير الدولية للتقرير المالي أو الإطار المحلي للتقرير المالي.

وتعبر كلمة "في رأينا" عن إمكانية وجود مخاطر للمعلومات ترتبط بالقوائم المالية حتى بعد أن تتم مراجعة هذه القوائم.

و- اسم المراجع:

يجب أن يحدد اسم مكتب المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كليهما حسب ما هو مناسب.

ز- عنوان المراجع:

يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

ح- تاريخ تقرير المراجعة:

يجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ نفس اليوم الذي أتم فيه اختباره.

2-1-1 تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة:

في بعض الحالات المحددة، يتم إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ مع إجراء تعديل في الصياغة أو إضافة فقرة تفسيرية. ومن الضروري أن يتم التمييز بين مثل هذا النوع من التقارير وباقي الصور الأخرى مثل التقرير المتحفظ، التقرير السلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي. إن الأسباب الأكثر أهمية لإضافة الفقرة التفسيرية أو تعديل الصياغة عندما يتم إصدار تقرير غير متحفظ هي:¹¹⁰

- عدم التطبيق الثابت للمبادئ المحاسبية؛

- وجود شك بشأن استمرار المؤسسة محل المراجعة؛

- التركيز على أمر ما؛

- اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير؛

وتتطلب الأسباب الثلاثة الأولى إضافة فقرة تفسيرية. حيث يتم كتابة الفقرات الثلاث بالتقرير النموذجي بدون تعديل مع إضافة فقرة تفسيرية. أما اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير، فيتطلب إجراء تعديل بالصياغة، حيث يحتوي التقرير على الفقرات الثلاث مع تعديل صياغتها.

1-2-1-1 عدم التطبيق الثابت للمبادئ المحاسبية:

يتطلب معيار التقرير الثاني أن يوجه المراجع اهتمامه إلى الحالات التي لا يتم فيها تطبيق نفس المبادئ المحاسبية في السنة الحالية مقارنة مع السنة السابقة عليها. فإذا ما قامت إدارة المؤسسة بتغيير المبادئ المحاسبية، أو طرق تطبيق هذه المبادئ، يجب عليها الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير.

وإذا رأى مراجع الحسابات أن التغيير كان جوهرياً، يجب عليه أن يعدل تقريره من خلال إضافة فقرة تفسيرية بعد فقرة إبداء الرأي لتوضيح أثر التغيير وتنبيه القارئ إلى رقم الإيضاح الذي تم فيه الإشارة إلى ذلك في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.¹¹¹ مع ملاحظة أن إضافة الفقرة التفسيرية تصرف مهني ملزم لمراجع الحسابات سواء كان تغيير المبادئ المحاسبية، أو طرق تطبيقها، قد تم بإرادة الإدارة، أو بسبب صدور معايير محاسبية جديدة.¹¹²

ويوضح الشكل (02) مثالا لحالة عدم التطبيق الثابت للمبادئ المحاسبية:

¹¹⁰ . أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2005، ص 513.

¹¹¹ . أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع السابق، 2005، ص 514.

¹¹² . عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 186.

الشكل (02): الفقرة التفسيرية في تقرير المراجعة نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة

تقرير المراجع المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، والرأي في التقرير النموذجي)

مع عدم اعتبار ذلك تحفظاً على رأينا، فقد غيرت الشركة طريقة تطبيق أساس التكلفة لأغراض تقييم مخزون البضاعة (X) في 12/31/ن وذلك بالتحويل إلى طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً بدلاً من طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، التي كانت مستخدمة في السنوات الماضية. وكما هو مبين بالإيضاح رقم (11) على القوائم المالية، فقد ترتب على هذا التغيير تخفيض تكلفة مخزون البضاعة في 12/31/ن بمبلغ ، ونقص مجمل ربح الشركة، ومن ثم صافي ربحها، عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ بمبلغ أيضاً.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 186.

وكما يتضح من الشكل (02) أن المراجع قد أقر التغيير في المبادئ المحاسبية. وفي حالة عدم موافقة المراجع على التغيير، سيمثل ذلك انتهاكاً للمبادئ المحاسبية، ويجب عندئذ إصدار تقرير متحفظ عن المراجعة. ولتبرير ذلك يجب على المراجع أن يشعر أولاً بالاعتناع ويذكر ويفسر في فقرة أو فقرات منفصلة في تقرير المراجعة، أن الالتزام بالمبادئ في ظل الموقف الراهن سيؤدي إلى نتيجة مضللة.¹¹³

2-2-1-1 وجود شك بشأن استمرار المؤسسة محل المراجعة:

على الرغم من أنه لا يتم إجراء المراجعة بهدف تقييم الصحة المالية للمؤسسة محل المراجعة، يعد المراجع مسؤولاً عن تقييم إمكانية استمرار هذه المؤسسة في ضوء معايير المراجعة الدولية (المعيار 570). وعندما يستنتج المراجع أن هناك شك كبير بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرار، يجب أن يتأكد من كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وفي حالة عدم استجابة الإدارة للإفصاح المطلوب باعتقاد المراجع بضرورته يجب عليه أن يتحفظ في تقريره لعدم وجود هذا الإفصاح. أما إذا ما تبين أن الإفصاح يعتبر كافياً فلا يوجد داعٍ للتحفظ في تقريره. ومع ذلك، فعليه إضافة فقرة تفسيرية بعد فقرة الرأي للإشارة إلى الملحوظة على القوائم المالية.¹¹⁴

ويوضح الشكل (03) مثلاً لحالة الشك حول القدرة على الاستمرار.

¹¹³ أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2005، ص 518.

¹¹⁴ محمود محمد عبد السلام البيومي: المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف بالإسكندرية، 2003، ص 245.

الشكل (03): الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار

تقرير المراجع المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)

مع عدم اعتبار ذلك تحفظاً على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن شركة.... ستستمر في العمل. وكما هو موضح بالإيضاح رقم (15) المرفق بالقوائم المالية، تعاني مؤسسة.... من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزاً في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار. كما يبين الإيضاح رقم (15) أيضاً خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب. ولا تتضمن القوائم المالية أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك في الاستمرار.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2005، ص 517.

3-2-1-1 التركيز على أمر ما:

في بعض الأحيان يتم تعديل تقرير مراجع الحسابات بإضافة فقرة تفسيرية إلى التقرير لتأكيد أمر معين بخلاف مشكل الاستمرارية والذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية، قد تؤثر جوهرياً على القوائم المالية. ويجب أن تشير هذه الفقرة الإضافية إلى إيضاح حول القوائم المالية تتم فيه مناقشة الأمر بتفصيل أكثر. إن إضافة مثل هذه الفقرة لا تؤثر على الرأي بالنسبة للمراجع ويفضل إضافتها بعد فقرة الرأي، وعادة تشير إلى أن المراجع لا يتحفظ في رأيه¹¹⁵.

وفيما يلي نموذج لذلك التقرير:

الشكل (04): الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما

تقرير المراجع المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)

مع عدم اعتبار ذلك تحفظاً على رأينا، نشير إلى ما هو موضح بالإيضاح رقم (8) المرفق بالقوائم المالية، حيث توجد دعوى لحماية حرق وانتهاك لبراءة اختراع مقامة ضد الشركة من الغير تطالب الشركة بدفع تعويض لقاء الأضرار التي لحقت بالمدعي نتيجة لذلك، وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة. إن إجراءات الاستماع إلى الأدلة المقدمة من الطرفين لا تزال قائمة وحتى هذا التاريخ لم تظهر نتائج الاستماع إلى تلك الأدلة. هذا ولا تشمل القوائم المالية على أية مخصصات مقابل الالتزامات التي قد تنشأ من النتيجة النهائية لهذه القضية.

المصدر: حسين القاضي، حسين دحدوح، المرجع السابق، ص 338.

¹¹⁵. حسين القاضي، حسين دحدوح، المرجع السابق، ص 338.

4-2-1-1 اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير:

عندما يعتمد مراجع على مراجع آخر لأداء جزء من المراجعة، وهو أمر متعارف عليه عندما يكون للمؤسسة فروع في أماكن مختلفة، سيكون أمام المراجع الرئيسي ثلاثة اختيارات، ويتعلق الاختيار الثاني فقط بإصدار تقرير غير متحفظ مع تعديل الصياغة:¹¹⁶

أ- عدم الإشارة في تقرير المراجعة:

عندما لا يتم الإشارة إلى المراجع الآخر، يتم إصدار تقرير نظيف ما لم توجد ظروف تستدعي الخروج عن ذلك. ويتم إتباع هذا النهج عندما يقوم المراجع الآخر بمراجعة جزء لا يتسم بالأهمية النسبية من القوائم المالية. أو أن المراجع الآخر يعمل على نحو معلوم تحت إشراف المراجع الرئيسي، أو أن المراجع الرئيسي قد قام على نحو متعمق بفحص عمل المراجع الآخر..

ب- الإشارة إلى وجود مراجع آخر بالتقرير (تعديل صياغة التقرير):

إن إشارة المراجع الرئيسي عند كتابة تقريره إلى أجزاء العمل التي قام بها مراجع آخر تحدد مسؤولية كل منهم عن الأعمال التي قام بها. إن مثل هذا التقرير يطلق عليه اسم التقرير المتقاسم أو التقرير المشترك¹¹⁷، على الرغم من أنه يوضع من قبل المراجع الرئيسي فقط. ويعد التقرير المشترك النظيف أمراً ملائماً عندما لا يمكن عملياً القيام بفحص عمل المراجع الآخر، أو عندما يكون الجزء الذي قام به المراجع الآخر يتسم بالأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية الموحدة.

وفي هذه الحالة، لا يحتوي التقرير على فقرة منفصلة عن المشاركة في المسؤولية، ولكن يتم الإشارة إلى ذلك في فقرة المقدمة، ويشار إلى المراجع الآخر في فقرتي المجال وإبداء الرأي. بالإضافة إلى ذكر أجزاء القوائم المالية التي قام المراجع الآخر بمراجعتها.

ج- تقييد الرأي:

إن المراجع في الأصل غير ملزم بأن يعتمد على تقرير المراجعة الصادر عن مراجع آخر قام بمراجعة بعض أجزاء نشاط العميل، ومن حقه أن يطالب بأن يقوم هو بنفسه بمراجعة هذه الأجزاء. وإذا ما رفض العميل طلب المراجع الرئيسي بمراجعة هذه الأجزاء فإن هذا الرفض يعد تقييداً لنطاق عملية المراجعة،¹¹⁸ الأمر الذي يتطلب الخروج عن التقرير النظيف مثلما سنوضحه لاحقاً.

¹¹⁶ أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2005، ص 519.

¹¹⁷ حسين القاضي، حسين دحدوح، المرجع السابق، ص 370.

¹¹⁸ حسين القاضي، حسين دحدوح، نفس المرجع السابق، ص 371.

* متى يجب على مراجع الحسابات الخروج عن التقرير النظيف؟

إن الإجابة على هذا السؤال تتطلب أن يتفهم كل من المراجعين وقراء تقارير المراجعة الشروط التي لا يعد فيها إصدار تقرير المراجعة النظيف أمراً ملائماً والتعرف على نوع التقرير الذي يجب إصداره في كل حالة. وتمثل هذه الشروط فيما يلي:¹¹⁹

أ- الشرط الأول: تقييد نطاق المراجعة،

ب- الشرط الثاني: عدم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية:

ج- الشرط الثالث: عدم حياد المراجع.

* عند وجود أي شرط من الشروط الثلاثة تتطلب الخروج عن الرأي النظيف على نحو يتسم بالأهمية النسبية، يجب إصدار تقرير آخر وليس التقرير غير المتحفظ. وهناك ثلاثة أنواع من التقارير يمكن إصدارها في هذه الحالات: تقرير يتم فيه التعبير عن رأي متحفظ، تقرير يتم فيه التعبير عن رأي سلبي، وتقرير يتم فيه الامتناع عن إبداء الرأي.

2-1 تقرير المراجعة المتحفظ (المقيد):

تقرير المراجعة المتحفظ أو المقيد، هو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة تحديد نطاق المراجعة (الشرط الأول) أو الفشل في إتباع المبادئ المحاسبية (الشرط الثاني). ويمكن أن يتم في التقرير المتحفظ إما بتقييد فقرتي النطاق والرأي، أو تقييد فقرة الرأي فقط، ويمكن إصدار تقريراً متحفظاً بفقرتي النطاق والرأي عندما لا يستطيع المراجع أن يجمع كافة الأدلة بما يتفق مع معايير المراجعة المعمول بها. وبالتالي يتم استخدام هذا النوع من التقرير المتحفظ عندما يقوم العميل بتقييد نطاق عمل المراجع أو عند وجود ظروف تمنع المراجع من إجراء مراجعة كاملة (الشرط الأول). ويجب أن يتم التحفظ في الرأي فقط في المواقف التي لا يتم فيها إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها (الشرط الثاني). وفي كلتا الحالتين يجب أن يضيف إلى التقرير فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي، يشرح فيها أسباب التحفظ.¹²⁰

وعندما يقوم المراجع بإصدار تقريراً متحفظاً، يجب عليه استخدام مصطلح "ماعددا" أو "باستثناء"، ويعني ذلك أن المراجع يشعر بالرضا عن القوائم المالية كوحدة عدا جانب محدد بها.

¹¹⁹ أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2005، ص 521.

¹²⁰ أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع السابق، 2005، ص 523.

وفيما يلي سنقوم بعرض لبعض الأمثلة بشأن شكل ومحتوى هذا التقرير:

1-2-1 حالة وجود قيد على نطاق عمل مراجع الحسابات:

قد تفرض الإدارة قيوداً على نطاق عمل مراجع الحسابات، مثل عدم تمكنه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون أو عدم السماح له بطلب مصادقات من العملاء، أو عدم تمكنه من الإطلاع على السجلات والدفاتر المحاسبية بالقدر الكافي. ويمكن أن تفرض الظروف - وليس الإدارة - مثل هذا القيد، كأن يتم تكليفه بالقيام بالمراجعة متأخراً فلم يستطع ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو طلب مصادقات من العملاء.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن شركة (X) قامت بعمل جرد فعلي لمخزونها السلعي في 12/31/ن، حيث لم يكن مراجع الحسابات قد تم تكليفه بالعمل. ولضيق الوقت، وطبيعة سجلات الشركة، لم يستطع أن يقوم بإجراءات مراجعة بديلة للتحقق من وجود المخزون.¹²¹ في هذه الحالة يتصرف مراجع الحسابات، فيما يتعلق بشكل ومحتوى تقريره عن مراجعة حسابات الشركة كالتالي:

الشكل (05): التقرير المتحفظ في حالة تقييد النطاق

تقرير المراجع المستقل

(نفس فقرة المقدمة بالتقرير النظيف النموذجي)

فقرة النطاق:

"باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية، فقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة....." ويظل باقي فقرة النطاق كما هو في حالة التقرير النظيف.

تضاف فقرة توضيحية:

"لم تتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون السلعي والبالغ كما في 12/31/ن، نظراً لأن ذلك التاريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعييننا لمراجعة حسابات الشركة، كذلك لم تتمكن من التحقق من كميات المخزون باستخدام إجراءات مراجعة بديلة، وهو الأمر الذي لو كنا تمكننا منه فربما ترتب عليه تعديل قيمة المخزون في 12/31/ن، ومن ثم تعديل محمل وصافي الربح والأصول المتداولة وحقوق الملاك، كما تظهر بقائمي الدخل والمركز المالي للشركة".

¹²¹ عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 190.

فقرة الرأي:

"باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي كانت ستعد ضرورية فيما لو تمكنا من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون السلعي ومن التحقق من رصيد مخزون أول المدة، برأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة و عادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن". ويظل باقي فقرة النطاق كما هو في حالة التقرير النظيف.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 190.

2-2-1 حالة عدم إتباع (مخالفة) المبادئ المحاسبية:

في حال وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية تؤدي إلى عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، جرى العرف أن يقوم المراجع بمناقشة هذه المخالفات، واقتراحاته لتصحيحها، بصورة منطقية مفهومة مع إدارة المؤسسة، وفي أغلب الأحيان تأخذ الإدارة بوجهة نظر المراجع وتقوم بتعديل القوائم المالية، بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المعمول بها، وما على المراجع عندئذ إلا أن يصدر تقريراً نظيفاً، أما إذا رفضت الإدارة تعديل القوائم المالية وكانت المخالفات ذات تأثير جوهري على القوائم المالية، فعلى المراجع إصدار تقرير متحفظ أو تقرير عكسي.¹²² فإذا ما قرر، حسب حكمه المهني، أن يبدي رأياً متحفظاً، فعليه أن يعدل شكل ومحتوى تقريره بما يلائم التحفظ في الرأي.¹²³ و فيما يلي مثالاً لتقرير متحفظ لعدم رزمة التزامات عقود الإيجار طويلة الأجل:

الشكل (06): التقرير المتحفظ في حالة عدم إتباع المبادئ المحاسبية

تقرير المراجع المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، كما بالتقرير النظيف النموذجي)

الفقرة التوضيحية:

"لا تتضمن قائمة المركز المالي للسنة المنتهية في 12/31/ن قيم الأصول والالتزامات الناتجة عن عقود إيجار طويلة الأجل، والتي في رأينا يجب رسملتها تمشياً مع المبادئ المحاسبية، وسوف تزيد قيمة الأصول بمبلغ إذا رسملت قيمة هذه العقود، كما ستزيد قيمة الالتزامات طويلة الأجل بمقدار والأرباح المحتجزة بمقدار كما في 12/31/ن.

¹²² حسين القاضي، حسين دحدوح، المرجع السابق، ص 347.
¹²³ وليم توماس، أمرسون هنكي، المرجع السابق، ص 111.

فقرة الرأي:

"باستثناء آثار عدم رسملة قيمة عقود الإيجار طويلة الأجل التي سبق توضيحها بالفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة و عادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن". ويظل باقي فقرة الرأي كما هو في حالة التقرير النظيف.

المصدر: وليم توماس، أمرسون هنكي، المرجع السابق، ص 111.

1-2-3 حالة الخلاف مع الإدارة حول كفاية الإفصاح:

إن عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية قد يتطلب من المراجع أن يصدر تقريراً متحفظاً عن هذه القوائم. وإن تقرير المراجع في هذه الحالة يجب أن يبين المعلومات الناقصة في فقرة إيضاحية إذا كان ذلك عملياً. على ألا يتحول المراجع إلى محاسب معد للقوائم المالية، إذ قد يكون النقص في الإفصاح كبيراً بحيث يصعب استكمالها في تقرير المراجع، بأن يكتفي عندئذ بالإشارة إليه.¹²⁴ ولتوضيح ذلك،¹²⁵ نفترض أن الشركة (X) كانت قد حصلت على قرض بنكي قيمته بفائدة سنوية 12 % في 12/31/ن يسدد على 10 أقساط سنوية متساوية وذلك برهن مباني الإدارة ومخازن ومعارض الشركة بمدينة..... ، وأفصحت الشركة عن الرصيد الدائن للقرض ضمن الالتزامات طويلة الأجل. ولكن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم تضمن الإشارة إلى هذه المعلومات. ورغم اعتراض مراجع الحسابات على عدم كفاية الإفصاح إلا أن إدارة الشركة لم تقتنع بوجهة نظره. في هذه الحالة، سيقر مراجع الحسابات إبداء رأي متحفظ، وسيصرف مهنيًا نحو أثر اختلافه مع الإدارة، بشأن عدم كفاية الإفصاح، على شكل ومحتوى تقريره كالتالي:

الشكل (07): التقرير المتحفظ في حالة عدم كفاية الإفصاح

تقرير المراجع المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، كما بالتقرير النظيف النموذجي)

الفقرة التوضيحية:

"هناك رهن عقاري على مباني إدارة ومخازن ومعارض الشركة بمدينة كضمان للقروض الممنوحة للشركة من بنك والذي مازال مستحقاً منها كما هو مبين في قائمة المركز المالي للشركة في 12/31/ن. ولم تضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أي إفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وهو الأمر الذي لم تتفق إدارة الشركة مع رأينا بخصوصه".

¹²⁴ حسين القاضي، حسين دحدوح، المرجع السابق، ص 349

¹²⁵ عيد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 192

فقرة الرأي:

"باستثناء إغفال المعلومات الواردة بالفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة و عادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن....." ويظل باقي هذه الفقرة كما في حالة التقرير النظيف.

المصدر: وليم توماس، أمرسون هنكي، المرجع السابق، ص 111.

3-1 التقرير السلبي (المعارض):

التقرير السلبي هو عكس التقرير النظيف، فالتقرير السلبي يقرر بأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية وأنها لا تعبر عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه (الشرط الثاني).

ويصدر المراجع رأيا سلبيا إذا كانت القوائم المالية من القصور من ناحية العدالة بحيث أن إبداء رأي متحفظ لا يعتبر تحذيرا كافيا. وإذا كان المراجع يعلم أن القوائم المالية غير عادلة، فلا يجوز له الامتناع عن إبداء الرأي فيها.¹²⁶

فإذا ما قرر، حسب حكمه المهني، أن يبدي رأيا عكسيا، فعليه أن يعدل شكل ومحتوى تقريره، كما يلي:¹²⁷

أ- تظل الفقرتان التمهيدية والنطاق كما هي في حالة التقرير النظيف؛
ب- يضيف للتقرير فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي، يشرح فيها أسباب وشكل خلافه مع الإدارة بخصوص المبادئ المحاسبية المطبقة وطرق تطبيقها وعدم كفاية الإفصاح، وأثر ذلك على القوائم المالية.

ج- تظهر فقرة الرأي، كالتالي: " ونظرا لتأثير الأمور المبينة في الفقرة السابقة، ففي رأينا أن القوائم المالية لا تعطي صورة صادقة وعادلة المركز المالي للشركة (x) في 12/31/ن، ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها.

وفيما يلي مثالا لتقرير عكسي لعدم الاتفاق حول تطبيق المبادئ المحاسبية وعدم كفاية الإفصاح:

¹²⁶ . مصطفى حسنين خضير، المرجع السابق، ص 604.

¹²⁷ . عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 195.

الشكل (08): التقرير السلبي في حالة عدم الاتفاق حول تطبيق المبادئ المحاسبية وعدم كفاية الإفصاح

تقرير المراجع المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، كما بالتقرير النظيف النموذجي)

الفقرة التوضيحية:

"لقد ثبت لنا بالدليل القاطع أن إدارة الشركة لم تقم بمجرد فعلي لمخزون البضاعة في 12/31/ن، وقامت بتقييم هذا المخزون دفترياً، مما أدى إلى زيادة قيمته المفصح عنها بالقوائم المالية المرفقة بمبلغ, وترتب على ذلك زيادة محمل الربح ومن ثم صافي الربح وأيضاً حقوق الملاك بنفس المبلغ، أضف إلى ذلك أن الشركة لم ترفق بالقوائم المالية الإيضاحات المتممة لها، مما جعل إفصاح غير كاف. وأيضاً بالغت الشركة في عبء إهلاك الأصول الثابتة بمبلغ, مما أدى إلى نقص صافي الربح وزيادة مخصص الإهلاك ونقص حقوق الملاك بنفس المبلغ".

فقرة الرأي:

"ونظراً لأن تأثير عدم وجود مخزون البضاعة وعدم كفاية الإفصاح والمبالغة في عبء إهلاك الأصول الثابتة كان جوهرياً، فمن رأينا أن القوائم المالية لا تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للشركة (X) في 12/31/ن، ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية....." ويظل باقي هذه الفقرة كما في حالة التقرير النظيف.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 196.

4-1 الامتناع عن إبداء الرأي:

يتم إصدار تقرير يمتنع فيه المراجع عن إبداء رأيه في حالة عدم مقدرة المراجع على الاقتناع بصدق القوائم المالية كوحدة. وقد ترجع ضرورة الامتناع عن الرأي إلى:¹²⁸

- أ- وجود قيود على نطاق المراجعة (الشرط الأول)؛
 - ب- إذا فقد مراجع الحسابات استقلاله في علاقته بالشركة (الشرط الثالث)؛
 - ج- إذا رأى حسب حكمه المهني أنه غير قادر على تقييم فرض استمرارية الشركة؛
- ويتميز التقرير الذي يتم فيه الامتناع عن إبداء الرأي عن التقرير الذي يتم فيه إصدار رأي سلبي، في أن النوع الأول يتم القيام به عندما لا تتوافر للمراجع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة وصدق القوائم المالية، بينما يتم القيام بالنوع الأخير عندما تتوافر للمراجع الأدلة الكافية

¹²⁸ يوسف محمود جربوع، المرجع السابق، ص 264.

بعدم عدالة القوائم المالية. ويتم استخدام النوعين من التقرير في ظل الحالات التي تسم بالأهمية النسبية الشديدة.

وعندما يقرر المراجع الامتناع عن إبداء الرأي، فيجب عليه أن يتصرف مهنيًا كالتالي، فيما يتعلق بشكل ومحتوى التقرير:¹²⁹

- أ- يعدل الفقرة التمهيدية، بحيث لا تبدأ بعبارة "راجعنا القوائم المالية لشركة"، كما يحذف آخر جملة في هذه الفقرة "ومسؤوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها"؛
- ب- يتم حذف فقرة النطاق طالما لم يتم مراجع الحسابات بالمراجعة؛
- ج- تضاف فقرة توضيحية تالية للفقرة التمهيدية مباشرة يوضح فيها أسباب عدم إبداء الرأي؛
- د- تستبدل فقرة الرأي بفقرة الامتناع عن إبداء الرأي.

وفيما يلي مثالاً لتقرير الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة:

الشكل (09): تقرير الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة

تقرير المراجع المستقل

الفقرة التمهيدية:

"لقد تم تعييننا لمراجعة قائمة المركز المالي لشركة (X) المرفقة والمعدة في 12/31/ن، والقوائم المرتبطة بها، هي: قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة. تعتبر تلك القوائم مسؤولية إدارة الشركة.

الفقرة التوضيحية:

"لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون بالكامل، وكذلك لم نتمكن من الحصول على مصادقات من عملاء الشركة، ولم نستطع أداء أية إجراءات مراجعة بديلة، بسبب القيود التي فرضت على عملنا بواسطة الشركة."

فقرة الامتناع عن إبداء الرأي:

"ونظراً لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة، فإننا لن نستطيع إبداء رأينا على القوائم المالية للشركة".

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 196.

¹²⁹ عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 197

2. التقارير الخاصة:

يقصد بالتقارير الخاصة، تلك التقارير التي يلتزم مراجع الحسابات قانوناً بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع، فمصدر التزامه هو القانون مباشرة فلا يحتاج إذن إلى تكليف خاص من قبل المؤسسة لإجرائها وإنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية لدى المؤسسة كما رسم المشرع معالمها. وتسمى هذه التقارير بالتقارير الخاصة تمييزاً لها عن التقرير العام، لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة، وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون. كما أنها تقدم على استقلال من التقرير العام، نظراً لأهمية المسائل التي تعد بشأنها وحتى لا تختفي في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام. لعل أهم الحالات التي يجب على مراجع الحسابات أن يقدم تقارير خاصة عنها، هي:¹³⁰

1-2 الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها:

يجب على المراجع أن يقدم تقريراً خاصاً عن الاتفاقيات المرخصة أو المسموح بها قانوناً التي تعقدها المؤسسة مع أحد مؤسسيها أو أحد القائمين بالإدارة خلال السنة. وفي حالة اكتشافه لاتفاقيات غير مرخص بها فإنه يشير إلى هذه المخالفة في التقرير العام. وعلى مراجع الحسابات عند إعداد تقريره أن يحدد أطراف هذه الاتفاقيات، موضوعها، شروطها وكافة البيانات الأخرى التي من شأنها أن تساعد الجمعية العامة على تكوين رأيها واتخاذ القرار المناسب.

2-2 إصدار السندات:

إن إصدار السندات لا يتم إلا بقرار من الجمعية العامة للمساهمين بناءً على اقتراح مجلس الإدارة ومرفقاً بتقرير مراجع الحسابات، يوضح فيه قيمة أصول المؤسسة وذلك وفقاً لآخر ميزانية اعتمدها الجمعية العامة ومقدار القيمة الإجمالية للإصدار وشروطه ويبين قيمة الضمانات المقررة لحملة السندات، كما يضع مراجع الحسابات في تقريره العام للجمعية العامة للمساهمين كافة البيانات الخاصة بهذا الإصدار حتى يمكن للجمعية العامة أن تتخذ قرارها بوضوح على ضوء هذا التقرير.

3-2 المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة:

يتعين على مراجع الحسابات أن يعد تقريراً خاصاً يثبت فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى التي يحصل عليها مديري المؤسسة. وذلك حتى لا يسيء هؤلاء الأشخاص استخدام السلطات المخولة لهم بحكم مراكزهم في المؤسسة بتحقيق مصالح شخصية بحتة.

¹³⁰ علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 207-215.

4-2 زيادة رأس مال المؤسسة وتخفيضه:

1-4-2 زيادة رأس مال المرخص به:

إن قرار زيادة رأس مال المؤسسة من اختصاص الجمعية العامة غير العادية، يصدر بناء على اقتراح مجلس الإدارة لأنه بمثابة تعديل لنظام المؤسسة الأساسي. حيث تتخذ قرارها في ضوء تقرير يرفع إليها من مراجع الحسابات حول أسباب الزيادة ومدى جديتها.

2-4-2 تخفيض رأس المال:

قد تضطر المؤسسة إلى تخفيض رأسمالها متى منيت بخسارة فادحة لا أمل في تعويضها من الأرباح المستقبلية فتصبح قيمة رأس المال الاسمي متجاوز لقيمتها الحقيقية فلا يتسنى لها أن توزع أرباحها على المساهمين، إذ يتعين عليها أن تضيف كل ما تحققه من أرباح إلى رأس المال حتى يعود إلى حالته الأصلية. وقرار تخفيض رأس مال المؤسسة من اختصاص الجمعية العامة غير العادية، يصدر بناءً على اقتراح مجلس الإدارة لأنه بمثابة تعديل لنظام المؤسسة الأساسي. حيث تتخذ قرارها في ضوء تقرير يرفع إليها من مراجع الحسابات حول أسباب التخفيض ومدى جديتها.¹³¹

5-2 اندماج شركة المساهمة:

تتطلب عملية الاندماج من مراجع الحسابات أن يعد تقريراً خاصاً بالعملية وذلك استناداً إلى مشروع عقد الاندماج المتضمن لكافة الأوراق والمستندات اللازمة لإعداد تقريره. وينقسم تقرير المراجع في هذا الخصوص إلى قسمين:¹³²

- أ- القسم الأول: يتناول الأسلوب الذي يتم به الاندماج؛
- ب- القسم الثاني: يتضمن تقديراً لأصول المشروعات الداخلة في عملية الاندماج للتوصل إلى تقييم المقابل الحقيقي الذي تحصل عليه الشركة المدججة.

6-2 التقارير الخاصة الأخرى

بالإضافة إلى التقارير المذكورة أعلاه، يقوم المراجع أحياناً بأداء خدمات أخرى تتطلب إصدار أنواع متعددة من التقارير يتفق كل منها مع طبيعة كل خدمة. من هذه الخدمات:¹³³

- إبداء الرأي حول قوائم مالية معدة وفقاً لأسس أخرى غير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

¹³¹ علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 219.

¹³² علي سيد قاسم، نفس المرجع السابق، ص 222.

¹³³ حسين القاضي، حسين دحدوح، المرجع السابق، ص 378.

- تقرير حول إعداد القوائم المالية؛
- التقرير عن بعض عناصر القوائم المالية.

3. عرض لنماذج تقارير المراجعة الخارجية في بعض دول العالم:

تختلف صياغة تقارير المراجعين بشكل كبير من بلد إلى آخر، لذلك من الأهمية بمكان أن يتم مناقشة السمات البارزة للشكل النموذجي لتقرير المراجع في بعض دول العالم. وسنتناول في هذا الإطار نماذج عن هذا التقرير في كل من فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية (طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها)، ومصر.

1-3 تقرير المراجع في فرنسا:

لقد أدرجت الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) صيغاً للتقرير العام، وأوجبت على المراجعين استعمال تلك النماذج من التقارير. وفيما يلي نموذج لتقرير عام دون تحفظات كما يوضحه الشكل رقم (10):

الشكل رقم (10) : تقرير المراجع في فرنسا

تنفيذا للمهمة الموكلة إلى من طرف جمعيتكم العامة لـ..... أقدم لكم تقرير حول:

1. مراقبة الحسابات السنوية للشركة (X) ، والتي هي ملحقة في هذا التقرير؛
2. المراجعات والمعلومات الخاصة التي ينص عليها القانون، والمتعلقة بالدورة المنتهية في.....؛

1. إبداء الرأي حول الحسابات السنوية:

لقد قمت بمراقبة الحسابات السنوية مستخدماً جميع الاجتهادات التي رأيناها ضرورية وفقاً لمعايير المهنة.

وعلى أساس المراقبات المنجزة، أشهد أن الحسابات السنوية الملحقة في الصفحات..... بهذا التقرير صحيحة ومنظمة وتعطي صورة وفيّة عن نتائج العمليات للدورة المنتهية، وكذا عن الوضعية المالية وممتلكات الشركة في نهاية هذه الدورة.

2. المراجعات والمعلومات الخاصة:

كما تصرفت وفقا لمعايير المهنة والمراجعات الخاصة التي نص عليها القانون، ليس لدي ملاحظة أبدية حول صحة الحسابات السنوية وتوافقها مع المعلومات المقدمة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة وكذا في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية والحسابات السنوية.

حرر بـ في التوقيع

المصدر: Robert Obert, Révision et certification des comptes, Paris, Dunod, P 207.

2-3 تقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية:

يبين الشكل رقم (11)، نموذج لتقرير المراجع دون تحفظات حسب ما يتطلبه المعيار رقم (58) لعام 1988 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.¹³⁴ مع الإشارة إلى أنه قد سبق التطرق إلى معايير إعداد هذا التقرير في المبحث السابق، والتي تعرف بالمعايير المتعارف عليها، باعتبارها قد لقيت قبولا واسعا على المستوى الدولي:

الشكل رقم (11) : تقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي شركة

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة المرفقة والمعدة في 12/31/ن، والقوائم المرتبطة بها، هي: قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة. تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة، وتقع مسؤوليتنا في هذه القوائم بناء على مراجعتنا. قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية. وتشمل المراجعة (بناء على أساس اختباري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية. كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة. ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسباً لإبداء الرأي.

¹³⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2005، ص 255.

في رأينا تعبر القوائم المالية بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لشركة.....
في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تاريخ ومكان التقرير

اسم وعنوان مكتب المراجعة

توقيع المراجع.....

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2005، ص 529.

3-3 تقرير المراجع في مصر:

وفيما يلي الشكل رقم (12) الذي يوضح الشكل النموذجي للتقرير النظيف وهو المتعامل به في جمهورية مصر العربية والذي يحتوي على فقرتين وهما فقرة النطاق وفقرة الرأي.

الشكل رقم (12) : تقرير المراجع في مصر

تقرير مراقب الحسابات

قمنا بمراجعة الميزانية كما تظهر بتاريخ, وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ذات التاريخ للشركة.....، وقد توصلنا إلى ذلك بعد إجراء فحص واختبارات للدفاتر والمستندات المتعلقة بها إلى المدى الملائم ودون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية، كما حصلنا على المعلومات التي رأيناها ضرورية لإتمام عملية المراجعة وفقا للقواعد والأصول المتعارف عليها.

وفي رأينا المبني على ما تقدم أن الميزانية تعبر بعدالة عن موجودات والتزامات الشركة في وأن حساب الأرباح والخسائر يعطي صورة صادقة وواضحة عن عمليات الشركة عن السنة المنتهية في وفقا للأصول المرعية، وأن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر متفقان مع الحسابات والملخصات وتتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته عادة فيها، وأن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بالدفاتر، وأنه في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لدينا لم تقع أثناء السنة المالية المنتهية في مخالفات لأحكام القانون ونظام الشركة تؤثر بشكل جوهري في نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالي.

القاهرة في
توقيع مراقب الحسابات
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
سجل المحاسبين والمراجعين رقم

المصدر: محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والمراقبة الداخلية، مكتبة الشباب،
القاهرة، 1997، ص 316.

*من خلال عرضنا لهذه العينة من نماذج تقارير المراجعة الخارجية المعمول بها في بعض دول العالم المختلفة، يتضح لنا جلياً، عدم وجود صيغة مشتركة أو متفق عليها على مستوى هذه الدول، وهو الشيء الذي لن يساعد على فهم تقارير المراجعين دولياً بشكل واسع. وكمحاوله لحل تلك المشكلة فإن اللجنة الدولية لتطبيقات المراجعة (IAPC) قد أخذت على عاتقها مسؤولية توحيد وتنميط تقرير المراجع الخارجي وجعله يلقي القبول الواسع على المستوى العالمي. وقد اتضح لنا ذلك جلياً من خلال دراستنا للمعيار الدولي رقم "700" والخاص بشكل ومضمون تقرير المراجع، والذي في اعتقادنا سوف يلقي القبول العام من جميع دول العالم، خاصة وأن الاتجاه الآن هو نحو توحيد المحاسبة ومن ثم المراجعة من خلال التزام الدول بتطبيق معايير المراجعة والمحاسبة الدولية.

المبحث الرابع: التوصيل الفعال للأطراف المستخدمة لتقرير المراجع

نظراً لأهمية تقرير مراجع الحسابات، كمنتج نهائي لعملية المراجعة وأداة لتوصيل رأيه الفني المحايد لمستخدمي القوائم المالية، فما زال الاهتمام بهذا التقرير في تزايد مستمر، بغية زيادة فعاليته في خدمة مستخدميه، ومن ثم تفادي الفهم السلي للتقرير وإعطاء الصورة الموحدة للقراءات المختلفة لمستعملي تقرير المراجع.

فعالية التقرير في تحقيق التوصيل الفعال:

التوصيل هو الخطوة الأخيرة التي تؤدي إلى نقل نتائج ومخرجات المراجعة إلى مستخدميها، وذلك عن طريق تقارير المراجعة والقوائم المالية الختامية المفحوصة، وحتى يكون هذا التوصيل فعالاً ومؤثراً في سلوك مستخدميها لابد من توافر مجموعة من الاعتبارات نتناولها من خلال النقاط الآتية:

الدور التأثيري للتقرير في سلوك مستخدميها:

يتحقق البعد الإنساني لنموذج الاتصال في المراجعة الخارجية لكون المرسل والمستقبل كلاهما إنسان. ومعنى ذلك أن المستقبل، أو مستخدم تقرير مراجع الحسابات، سوف يتفاعل مع الرسالة التي يحملها التقرير. فمن المفترض أن تقرير مراجع الحسابات سيكون له تأثير في سلوك ودوافع مستخدميها، خاصة التأثير من خلال الرسالة التي يوصلها لهم، وهي رأي مراجع الحسابات.

نموذج الاتصال الإنساني:

باعتبار أن المراجعة نظام للاتصال يمكن أن يطبق عليها النموذج العام له، وهذا يقودنا إلى ضرورة عرض أركان نموذج الاتصال الإنساني الذي تتصف به المراجعة الخارجية وذلك على النحو الآتي:¹³⁵

المرسل: وهو مراجع الحسابات الذي يبدي رأياً فنياً محايداً على القوائم المالية؛

الرسالة: وهي هنا تقرير مراجع الحسابات، المتضمن لرأيه الفني المحايد؛

قناة الاتصال: يتم ذلك من خلال اختيار الوقت والمكان المناسبين، بغية ضمان الإبلاغ المناسب لرسائل المراجعة لتكون أكثر فعالية؛

¹³⁵ . عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 20 .

المستقبل (المستلم): وهم هنا مستخدمو القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات،
التأثير المنشود: تعتبر الرسالة، التي يحملها تقرير مراجع الحسابات، في الأصل، رسالة إعلامية. لكن
 لأغراض فعالية المراجعة يجب أن يستهدف التقرير إحداث تأثير مّا في سلوك متخذي القرارات،
 مستخدمي تقريره؛

التغذية العكسية: التغذية العكسية آلية لإخبار المرسل برد فعل الرسالة على المستقبل. وفي حالة
 المراجعة الخارجية ستمثل التغذية العكسية آلية تساعد مراجع الحسابات على الوقوف على رد
 فعل رأيه الفني، الذي تضمنه تقريره، على مستخدم التقرير نفسه. مثل: مناقشات وتعليقات
 الجمعية العامة للمؤسسة، تعليقات جهات الرقابة الرسمية كهيئة سوق المال، وتقارير المنظمات
 المهنية، بشأن الرقابة على جودة أعمال مراجع الحسابات.

أهم سبل تدعيم الدور التأثيري للتقرير في سلوك مستخدميه:
 طالما أنه من المتفق عليه أن تقرير مراجع الحسابات يؤثر في سلوك مستخدميه، متخذي القرارات
 أصحاب المصلحة في المؤسسة، خاصة المتعاملين في سوق المال. فيجب البحث عن أهم سبل تدعيم هذا
 الدور. ومن أهم هذه السبل ما يلي:¹³⁶

1-2-1-1 ملائمة التقرير لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية:

يجب أن يحرص مراجع الحسابات على موائمة لغة ومحتوى تقريره لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية.

2-2-1-1 تقديم التقرير في توقيت مناسب:

أيّا كان نوع الرأي الذي يوصله التقرير، فإنه يحمل رسالة لها محتوى معلوماتي يؤثر في سلوك
 مستخدمي التقرير. ومن المرغوب، أن يقدم لهم التقرير في توقيت مبكر كلما أمكن.

3-2-1-1 خبرة وسمعة مراجع الحسابات:

كلما كان مراجع الحسابات ذا خبرة مهنية متخصصة في نشاط المؤسسة، كلما كان أكثر
 كفاءة في صياغة رأيه الفني المحايد، وكلما كان أكفأ في إعداد وعرض التقرير في توقيت مناسب،
 وكلما كان أكثر قدرة على الدفاع عن رأيه الذي تضمنه تقريره.
 ومن الثابت أن السمعة المهنية لمراجع الحسابات، أو للمكتب في المقام الأول، لها تأثير إيجابي على
 ثقة مستخدمي التقرير فيما يتضمنه من رأي فني.

¹³⁶ . عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 199-200.

مقومات ومعوقات التوصيل الفعال:

1-2-1 مقومات التوصيل الفعال:

تتمثل أهم المقومات المرتبطة بالتوصيل الفعال للمراجعة فيما يلي:¹³⁷

مقومات ترتبط بالمراجع:

موضوعية المراجع:

تعتبر الموضوعية أهم المقومات المرتبطة بشخص المراجع والداعمة للتوصيل الفعال لمخرجات المراجعة، إذ لا يكون ذلك إلا من خلال توافر الموضوعية في آراء المراجع بعيداً عن الذاتية والمؤثرات الشخصية والبيئية اللصيقة بالمراجع. إن توفر الدافع لديه في توصيل الحقائق حول الواقع الفعلي للمؤسسة إلى المستخدمين ينبي عليه توافر الأمانة والاستقلالية والسلوك الحسن وتحكيم الآلية العلمية في المراجعة، إن هذه العناصر من شأنها أن تدعم موضوعية المراجع في أداء أدواره وتبعده عن الذاتية المستندة على الميولات الشخصية له؛

التأهيل العلمي والخبرة العملية:

إن توافر المؤهلات العلمية و المهارات الميدانية، ستساهم بلا شك في الفعالية في أدائه؛

الحس المهني:

يعتبر المراجع الخارجي وكيلاً عن المساهمين في عملية الرقابة عن عمل الإدارة، إذ يستعمل رأيه من قبل هؤلاء وأطراف أخرى خارجة عن المؤسسة في اتخاذ القرارات، أن هذا الوضع يفترض أن يجعل المراجع يدرك أهمية المسؤولية الملقاة عليه من خلال الآثار المتوقعة على الأطراف المتخذة للقرار من جراء اعتبار آرائه كمركزات أساسية لاتخاذ القرارات.

مقومات ترتبط بالتقرير:

دقة الصياغة:

يعتبر التقرير في المراجعة أداة اتصال وإخبار عن رأي المراجع حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها، لهذا ينبغي أن يتوافر فيه الآتي:

¹³⁷ سامي وهبة متولي: قياس فاعلية الاتصال في التقارير المحاسبية باستخدام مقاييس إمكانية القراءة، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1987، ص 239-260.

الضبط والدقة بما يؤدي المعنى والهدف المرجو من المفردة؛

الإيجاز والدقة بما لا ينقص من المعنى والهدف المرجو من التقرير؛

اكتمال التعليق عن كافة الظواهر الاقتصادية، بمعنى الشمولية للمجتمع موضوع الفحص؛

الابتعاد عن المفردات غير المفهومة أو التي تؤدي إلى معاني متعددة؛

اعتماد النمط المنهجي للعرض والتقرير؛

وضوح الرأي:

لا بد أن يحتوى التقرير، وبوضوح رأي المراجع حول القوائم المالية كوحدة واحدة، مما يمكن من الإخبار بوضوح عن آرائه للأطراف المستخدمة له.

مقومات ترتبط بقناة الاتصال:

التوقيت:

تفقد المعلومات قيمتها أو جزء كبير منها إذا تم توفيرها في وقت متأخر لعملية اتخاذ القرارات، فكلما تأخرت مدخلات هذه العملية كلما كانت مخرجاتها أقل فعالية؛

المكان:

ينبغي أن يودع المراجع تقريره في المكان المناسب له وأن يراعى في ذلك طبيعة مواقع مستخدمي هذا التقرير.

مقومات ترتبط بالمستلم:

الوعي لدى مستخدمي التقرير:

باعتبار أن التقرير يستخدم في اتخاذ القرارات، لذا ينبغي أن يفهم المستخدمون العناصر الآتية:

الوعي الكامل بأهمية التقرير؛

معرفة إجراءات وخطوات المراجعة؛

الدراية الكاملة بالعناصر الواردة في القوائم المالية الختامية؛

الدراية بالطرق والإجراءات المحاسبية؛

الاطلاع على الأهداف المتوخاة من المراجعة.

التفاعل مع التقرير:

ينبغي على مستخدمي التقرير أن يتفاعلوا بشكل إيجابي مع هذا التقرير من خلال الاستفسار والتنبيه عن الأشياء التي ترد في التقرير والتي لم تفهم من قبلهم أو التي تكون غامضة، بغية تعديل هذا التقرير بما يضمن ما يعرف بالتغذية العكسية؛

الموضوعية:

ينبغي على المستخدمين أن يتحلوا بالموضوعية وأن يتخلوا عن الذاتية في التعليق عن آراء المراجع.

2-2-1 معوقات التوصيل الفعال:

ترتبط أي عملية بعدد من المشاكل والصعوبات التي تحول دون تحقيق أهدافها، في هذا الإطار يبقى التوصيل في المراجعة رهينة عدد من المعوقات هي كالاتي:¹³⁸

المعوقات الشخصية:

ترتبط هذه المعوقات بشخص المراجع وشخص المستخدم، وهي كالاتي:

الاختلاف في الإدراك والفهم؛

اختلاف الميولات من خلال قراءة الأشياء المفضلة؛

الشك في مصداقية المصدر؛

الخوف من المسؤولية (الإعداد أو الاستخدام).

معوقات اللغة:

العجز اللغوي لدى أحد الأطراف؛

المعاني المتعددة للمفردة الواحدة؛

تفاوت درجات التكوين اللغوي لدى الأفراد؛

صعوبة التعبير عن بعض الأشياء؛

استخدام بعض المفردات المرتبطة بمواقف وأفكار معينة.

¹³⁸ . أحمد عبد الكريم عبد الرحمان: المتغيرات المؤثرة على درجة اهتمام الإدارة بمعوقات الاتصال في قطاع الأعمال الصناعي في مصر، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 10، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي سوهاج سبتمبر 1996، ص 224-230.

أهمية استيفاء التقرير لمقومات الاتصال الفعال:

طبقاً لمفاهيم سلوكيات المراجعة يمكن أن يستوفي تقرير مراجع الحسابات مقومات التوصيل الفعال، من خلال مراعاة مراجع الحسابات لما يلي:¹³⁹

تغلب مراجع الحسابات على معوقات الاتصال:

من أهم معوقات الاتصال بصفة عامة والتي سبق التطرق إليها، عدم اتفاق أطراف الاتصال على رموزه ولغته وتباين آرائهم ومعتقداتهم وثقافتهم ونماذج سلوكهم. وعلى مراجع الحسابات أن يبحث عن، ويطبق، الآليات الملائمة للتغلب على مثل هذه المعوقات في المراجعة. ومن هذه الآليات ما يلي:

المعلومات الإضافية: وذلك من خلال تقرير مطول لمن يريد مزيد من المعلومات، وبما لا يلغي التقرير النمطي المختصر.

التغذية العكسية: وذلك من خلال الاعتماد على قنوات وأدوات تمكنه من الوقوف على، وقياس، رد فعل مستخدمي التقرير نحو الرسالة التي يحملها. ومن هذه الأدوات؛ الاستقصاء، مناقشات الجمعية العمومية، والأبحاث المهنية الميدانية.

الاتساق في اللغة والثقافة: وذلك بأن يستعمل مراجع الحسابات لغة يفهمها مستخدمو التقرير، وعمل إيضاحات تتماشى مع ثقافتهم ومدى استيعابهم.

استشارة دوافع مستخدمي التقرير في اتجاه مرغوب:

يجب على مراجع الحسابات أن يدعم الدور السلوكي لمحتوى تقريره في اتجاه إيجابي. ويتحقق ذلك من خلال:

الاستجابة لآراء وتعليقات مستخدمي التقرير في حدود المعايير المهنية؛
تحديث لغة ومحتوى التقرير ليوكب أهم التطورات في بيئة الممارسة المهنية؛
عدم تأخير تقديم التقرير لمستخدميه؛

احتياجات وتوقعات مستخدمي التقرير ومسؤوليات المراجع تجاههم:

¹³⁹ . عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 200-201.

احتياجات وتوقعات مستخدمي تقرير المراجع الخارجي:

تعتبر الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين أحد أهم المقومات الأساسية لفحص وتقييم عناصر القوائم المالية الختامية والموجه الأساسي لعملية المراجعة، لذا بات من الضروري التعرف على هذه الاحتياجات لتفعيل توصيل الرأي الفني حول صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة، باعتبارها مدخلا أساسيا لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل هؤلاء المستخدمين، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:¹⁴⁰

إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية:

إن إعطاء رأي عن عدالة القوائم المالية يعتبر بوجه عام جوهر ومحور عمل المراجع، حيث أن معظم معايير المراجعة تتعلق بذلك الواجب الخاص؛

إبداء الرأي عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:

يعتبر التقرير على قدرة المؤسسة على الاستمرارية في نشاطها، من أهم الاحتياجات المعبر عنها من قبل جميع الأطراف المستخدمة لرأي المراجع، حيث أن هذا الاحتياج يؤمن ويطمئن بصفة خاصة، المستثمرون والمقرضون على أموالهم في المؤسسة؛

إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

تختلف درجة قوة ومتانة الأنظمة الرقابية من مؤسسة إلى أخرى، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية مصمماً بشكل سليم، كلما منع ارتكاب الخطأ و الغش وزادت حماية الأصول ومصداقية المعلومات والعكس صحيح، لهذا يعتبر الإخبار عن مدى قوة هذا النظام أمر ضروري بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجع؛

إبداء الرأي عن حدوث الأخطاء والغش:

إن الأطراف المستخدمة للمعلومات، وعلى رأسها المساهمون في حاجة ماسة لتأكيد مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي للمؤسسة، من خلال قيام المراجع بإثبات خلو هذه القوائم من جميع أنواع الأخطاء والغش.

إبداء الرأي عن حدوث تصرفات غير قانونية:

¹⁴⁰. أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2007، ص 74-76.

حيث يتوقع المستخدمين، بأن المراجع مطالب بتزويدهم بكل التصرفات غير القانونية، كالرشوة، الفساد، التسبب في استعمال أموال المؤسسة، منح بعض الصفقات إلى أطراف معينة... الخ.¹⁴¹

مسؤولية المراجع تجاه مستخدميه:

يقوم المراجع بفحص انتقادي منظم للقوائم المالية بهدف إعطاء رأي في محايد، ويعتبر هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه، وله آثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ هذا الرأي بعين الاعتبار عند اتخاذ قراراتها المالية، وبالتالي فإن ذلك يولد مسؤوليات مختلفة يتحملها المراجع، فإذا ما قام بفحوصاته وإجراءاته بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها، وبذل العناية المهنية الكافية وضمن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها، فإنه يكون قد قام بواجباته على الوجه السليم وأعفى نفسه من المسؤولية، وبخلاف ذلك فإنه يتعرض للمساءلة من الجهات المختلفة التي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة الرقابة عليه تبعا للقاعدة العامة في القانون التي تلزم كل من أحدث ضررا للغير بالتعويض.

مفهوم المسؤولية:

إن مسؤولية المراجع الخارجي تتلخص بأن يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة و فحص القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة أعمالها وتدقيقها النقدية. فالمراجع يُفترض به أن يكون خبيراً في شؤون المراجعة والمحاسبة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن تكون مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي سليم. ولكي يتحقق ذلك، يجب عليه القيام بالخطوات التالية:¹⁴²

- أ- تحديد ما هي البيانات المطلوب فحصها؛
- ب- تقييم هذه البيانات من حيث أهميتها؛
- ج- جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عنها؛
- د- تقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدمها وكذلك من حيث مدى ملاءمتها وارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه ومراجعته وأيضا من حيث موثوقيتها؛
- هـ- إصدار المراجع لرأيه المهني حول صحة وعدالة هذه القوائم المالية وإيضاحاتها.

¹⁴¹ صديقي مسعود: دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 2000، ص 60.

¹⁴² هيثم عبد النبي: مسؤولية مدقق الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 5، أيلول، تشرين أول، الأردن، 2005، ص 4.

*كما ينبغي على المراجع الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين. وتمثل قواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المراجع هي:¹⁴³

- أ- الاستقامة؛
- ب- الموضوعية والاستقلالية؛
- ج- الكفاءة والعناية المهنية؛
- د- السلوك المهني؛
- هـ- المعايير الفنية والتقنية المناسبة؛
- و- السرية؛

أنواع المسؤولية:

لاشك أن إحلال المراجع الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية، أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المستخدمون، يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹⁴⁴

المسؤولية الأدبية:

إن الدور المهم الملقى على عاتق المراجع الخارجي، جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال، وبالتالي فإن سكوتة عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة، إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المراجع الخارجي، بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يُفترض به أن يكون أداة حماية ورقابة إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب؛

المسؤولية المهنية:

إن القبول الاجتماعي لدور المراجعين وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم، وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة، وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية، التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة. إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونهم أعضاء في تلك المنظمة المهنية؛

¹⁴³ . هيثم عبد النبي، المرجع السابق، ص 3.

¹⁴⁴ . هيثم عبد النبي، نفس المرجع السابق، ص 4.

كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المراجع من مسؤولية، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد¹⁴⁵

المسؤولية القانونية (المدنية):

تعرف المسؤولية القانونية بأنها الالتزام بتعويض الضرر،¹⁴⁶ وهي نوعان مسؤولية عقدية ناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المراجع بعميله، ويترتب عليه مساءلة المراجع عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث (الأطراف الأخرى غير المساهمين) التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع.

المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل مُجرماً بموجب نص قانوني ساري يقوم به مراجع الحسابات أثناء ممارسة عمله، بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية القانونية، إذ أن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وليست أضراراً فردية محدودة¹⁴⁷. فالمراجع قد يجد نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته بعض نصوص القانون في الحالات التالية:¹⁴⁸

تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة، كأن يعتمد تزوير أي بيانات أو كتابة ملاحظات وتفسيرات مضللة على طلب أو تقرير أو مستند يجب تقديمه وفقاً لهذا القانون؛

عدم احترام سر المهنة .

فجوة توقعات المراجعة:

توصلت اللجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعروفة باسم "لجنة كوهين"، إلى وجود فجوة توقعات في المراجعة، وأن سبب هذه الفجوة أن المستخدمين لتقارير مراجع الحسابات يتوقعون من مراجعي الحسابات أن يتغلغلوا داخل أنشطة وعمليات المؤسسة، وأن يعدّو

¹⁴⁵ . يوسف محمود جربوع: مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين، مجلة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 26، الأردن، آيار 2004، ص 12.

¹⁴⁶ . علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 337.

¹⁴⁷ . هيثم عبد النبي، المرجع السابق، ص 5.

¹⁴⁸ . محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003 . ص 57 .

تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات. وعدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات.

¹⁴⁹. يمكن أن نتناول هذه الفجوة من خلال الآتي:

مفهوم وأسباب فجوة التوقعات:

مفهومها:

عرف "جورج دانيال غالي" فجوة التوقعات على أنها "اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه".¹⁵⁰

ومن التعريفات الهامة التي ذكرت في فجوة التوقعات في المراجعة والتي ذكرت دور التقارير المالية في هذه الفجوة هو تعريف هيئة المحاسبين الاسترالية في دراسة لها عام 1993م¹⁵¹ وقد ذكرت أنها "الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و بين الجودة المتوقعة للقوائم المالية وأداء المراجع الذي يصل عن طريق مهنة المحاسبة". وذكرت أن هذا التعريف قد جمع بين جسدي المحاسبة و هما المحاسبين والمراجعين.

مما سبق يتضح أن فجوة توقعات المراجعة تشير عموماً إلى الاختلاف بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون على تقارير المراجعة بشأن ما يجب أن يفعله المراجعون وبين ما يقوم بفعله المراجعون في الواقع.

أسباب فجوة التوقعات:

يمكن أن نرجع أهم الأسباب الداعية لظهور فجوة التوقعات إلى التزاوج بين التوقعات اللامعقولة لمستخدمين رأي المراجع وقصور الأداء الفعلي للمراجع، مقارنة بالمعايير المؤطرة لعملية المراجعة، هذه الأسباب هي:¹⁵²

المراجع مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء والغش؛

المراجع مسؤولاً عن اكتشاف التصرفات غير القانونية؛

المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية؛

¹⁴⁹ . www. Acc4arab.com

¹⁵⁰ . جورج دانيال غالي: تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر 2001، ص 6.

¹⁵¹ . عبد الرحمن إبراهيم الحميد: المحاسبة والمراجعة بين الواقع والاعتقادات الخاطئة، الصحيفة الاقتصادية الإلكترونية، - كُتَاب الاقتصادية،

الخميس 11 ذو الحجة 1428 هـ الموافق 2007/12/20، العدد 5183، ص 5.

¹⁵² : صديقي مسعود: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، فرع التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 145-147.

الرأي النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط؛
استقلال المراجع.

مكونات فجوة التوقعات:

تتمثل مكونات فجوة التوقعات حسب الدراسة التي أجراها (Porter) عام 1993 في العناصر التالية:¹⁵³

فجوة المعقولة:

وهي تنشأ بسبب أن الأفراد من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية تطبيقاً لمعايير المراجعة.

فجوة الأداء:

تتمثل في التباين بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية، وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم الفعلي. وتنقسم بدورها إلى قسمين:

فجوة المعايير الناقصة: ويقصد بها الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين وبين واجباتهم وفقاً لمعايير المراجعة.

فجوة الأداء المعيب: وتمثل الفجوة بين واجبات المراجعين وفقاً للمعايير المهنية المقررة وبين الأداء الفعلي هؤلاء المراجعين.

من بين الانتقادات التي وجهت إلى دراسة Porter¹⁵⁴ أنها كانت محدودة في نطاق مكونات الفجوة، كما أنه لم يدرس كافة عناصر فجوة توقعات المراجعة. على سبيل المثال فالاستقلال والحياد لم يتم الإشارة إليه على الرغم من الحقيقة الخاصة بأنه يعتبر أحد المظاهر أو الجوانب الهامة للفجوة.

الآثار المترتبة عن فجوة التوقعات:

يمكن أن نميز في هذا الإطار بين نوعين من الآثار:¹⁵⁵

- الآثار السلبية؛
- الآثار الإيجابية.

¹⁵³ . أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2007، ص 26.
¹⁵⁴ . أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع السابق، 2007، ص 35.
¹⁵⁵ . صديقي مسعود، المرجع السابق، ص 152-154.

الآثار السلبية: نذكر منها على سبيل المثال:

على مستوى البورصة:

يشكل رأي المراجع أحد أهم المدخلات في عملية إتحاد القرارات من قبل المستثمرين في البورصة، فحدوث فجوة التوقعات بين هؤلاء المستثمرين والمراجعين، يعد مؤشرا كافيا لديهم لإهمال هذا المدخل لاعتباره لا يعكس من وجهة نظرا المستخدمين الرأي الصادق والحقيقي للبنود المعبر عنها؛

على مستوى مهنة المراجعة:

تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهنة المراجعة، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنود القوائم المالية الختامية للمؤسسة؛

اختلال التوصيل الفعال:

إن حدوث التباعد في توقعات المستخدمين و أداء المراجعين، يوقع حالة عدم الرضا، مما ينعكس ذلك على مجالات التوصيل الفعال، من خلال أن المستخدمين يعتبرون تقرير المراجع لا فائدة من ورائه مما يؤثر سلبا على إعداداته وصياغته و التزام أحسن أساليب التوصيل من قبل المراجع.

الآثار الإيجابية: من بين هذه الآثار، ما يلي:

تفعيل دور المنظمات المهنية :

مما لاشك فيه أن اتساع فجوة التوقعات لها آثار سلبية منها ما ذكر ومنها ما يتعدى بشكل مضاعف إلى أطراف أخرى، في ظل الذي سبق تتأثر وتراجع مهنة المراجعة في بث الثقة في القوائم المالية الختامية للمؤسسات، لهذا ومن أجل تحسين هذا الوضع تعمل مختلف المنظمات إلى تأهيل الإطار العام للمراجعة، من خلال العمل على سن المعايير المناسبة المؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المراجع، فضلا عن العمل على تضيق هذه الفجوة من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين وأداء المراجعين كعقلنة التوقعات وتحسين أداء المراجعين؛

الاهتمام بالأنظمة :

إن الزيادة المستمرة في التباين بين توقعات المستخدمين وأداء المراجعين يجعل مختلف الهيئات والمنظمات المهنية، تلجأ إلى الاهتمام بمختلف الأنظمة التي لها علاقة بالمراجعة والتي تؤثر على مخرجاتها. إن هذا الاهتمام يكون من خلال العمل على تأهيل هذه الأنظمة بما يمكنها من تحقيق أهدافها وبما يضمن الاستفادة من توجيه عملية المراجعة، تكمن هذه الأنظمة في الآتي:

النظام المحاسبي في المؤسسة؛

نظام الرقابة الداخلية.

معالجة فجوة التوقعات:

يمكن معالجة فجوة التوقعات في المراجعة، من خلال التركيز على ما يلي:¹⁵⁶

تدعيم استقلالية المراجع؛

الإعلام وتطوير مسؤوليات المراجعين؛

تحسين جودة المراجعة؛

معالجة توقعات المستخدمين؛

تأثير التعليم في معالجة فجوة التوقعات.

تدعيم استقلالية المراجع:

يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله عند ممارسة عملية المراجعة كما يجب على المهنة أن تكثف جهودها للتأكيد على استقلال المراجع. ولعل أحد التعديلات التي أدخلت على تقرير المراجعة النموذجي عنوانه التقرير بـ "تقرير المراجع المستقل" يعتبر أحد جهود المهنة في سبيل ذلك.¹⁵⁷

الإعلام وتطوير مسؤوليات المراجع:

إن معالجة فجوة التوقعات من خلال هذا البند تكون بالإعلام عن المسؤوليات والأدوار المتوقعة من مراجعة حسابات مؤسسة ما، فضلا عن هذا ذهب بعض المختصين إلى توسيع مسؤوليات المراجع للإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين، حتى يمكن من معالجة فجوة التوقعات.

تحسين جودة المراجعة:

يعد انخفاض جودة الأداء وتدني المستويات المتعارف عليها من خلال انخفاض درجة الالتزام بالمعايير والإجراءات المختلفة للمراجعة أحد الأسباب الأساسية لتكوين فجوة التوقعات، لذا وبغية معالجة هذه الفجوة، فقد اتجهت المنظمات المهنية إلى تطبيق ما يسمى بالرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة؛

¹⁵⁶ . صديقي مسعود، المرجع السابق، ص 154.

¹⁵⁷ . عبد الرحمن إبراهيم الحميد: المحاسبة والمراجعة بين الواقع والاعتقادات الخاطئة، صحيفة الاقتصادية الإلكترونية، - كُتاب الاقتصادية، الخميس 11 ذو الحجة 1428 هـ الموافق 2007/12/20، العدد 5183. ص 6.

معالجة توقعات المستخدمين:

إن العمل على عقلنة توقعات المستخدمين أمر يسهم بشكل إيجابي في تضيق فجوة التوقعات من خلال تحسين عملية الاتصال بين المستخدمين كطرف وإدارة المؤسسة والمراجعين كطرف آخر، عن طريق إبلاغهم بشكل مستمر وواضح حول حدود مسؤوليات كل واحد وما ينبغي أن تقوم به الإدارة والمراجعين، لذا وبغية تحقيق ذلك ينبغي أن تعتمد القناتين التاليتين:¹⁵⁸

– تقرير الإدارة؛

– تقرير المراجعة.

1-4-4-3 تقرير الإدارة:

ينبغي أن يشير هذا التقرير إلى الآتي:

- اعتراف إدارة المؤسسة بمسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى التقديرات المحاسبة التي أعدت بواسطة الإدارة عند إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى مدى كفاية النظام المحاسبي بالمؤسسة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بها؛
- مدى ملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

2-4-4-3 تقرير المراجعة:

من أجل تصحيح هذه التوقعات ينبغي أن يشتمل هذا التقرير على الآتي :

- الإشارة إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة ومسؤولية المراجع عن إبداء الرأي على تلك القوائم؛
- الإشارة في فقرة النطاق إلى أن المراجعة توفر تأكيداً معقولاً بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات هامة؛
- تقديم وصفاً موجزاً لنطاق وطبيعة عملية المراجعة؛
- الإشارة إلى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية من سنة لأخرى؛
- الإشارة إلى الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.

158 . جورج دانيال غالي، المرجع السابق، ص 32-35.

تأثير التعليم في معالجة فجوة التوقعات:

تعتبر البرامج التعليمية لمقاييس المحاسبة والمراجعة في المعاهد والجامعات أساس التكوين القاعدي بالنسبة للمراجعين، فكلما كانت هذه البرامج قوية وموافقة ومسايرة للواقع العملي لمهنة المراجعة كلما تنبأنا بسلامة تكوين خرجي هذه المعاهد والجامعات والعكس صحيح، إضافة إلى الشروط المرتبطة بالتكوين المهني الميداني الممكن من أخذ التجارب والتعامل معها، في ظل الذي سبق يمكن أن نستشف أن هذا التعليم يؤهل المراجعين لمزاولة مهنة المراجعة كما يؤهل هؤلاء الخريجين الذين يشتغلون على أنهم محاسبون لدى الشركات أو كمسيرين أو مستخدمين لآراء المراجعين أو كأعضاء في لجان المراجعة، أن هذه المواقع تمكن في النهاية من التقارب في وجهات النظر بين الأطراف المختلفة، المراجعين، المستخدمين، المسيرين و أعضاء لجان المراجعة ومن ثمة تضيق فجوة التوقعات.¹⁵⁹

¹⁵⁹ . صديقي مسعود، المرجع السابق، ص 161.

خلاصة الفصل الأول

يُعتبر تقرير مراجع الحسابات الخارجي خلاصة ما وصل إليه من عملية المراجعة، ومن ثم يكون تقرير مراجع الحسابات بمثابة كشف يقدمه لمن يهمهم الأمر وبصفة خاصة لملاك المشروع - حيث يعتبر وكيلاً عنهم - عن نتائج العمليات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية موضوع المراجعة. كما أن صياغة تقرير مراجع الحسابات يجب أن يكون في صورة واضحة وبسيطة وبلغة مفهومة من طرف قراءه وتعبر تعبيراً كبيراً صادقاً وأميناً عن ما أسفرت عليه عملية المراجعة من ملاحظات وتوجيهات ونتائج، وهذا يحتاج إلى ضرورة وضع معايير ترشد المراجعين في إعدادهم للتقارير وصياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة سواء أكانت معايير محلية أو إقليمية أو دولية وهو ما تتجه إليه معظم دول العالم .

وعند قيام المراجع الخارجي بمراجعة حسابات بعض المؤسسات، قد يجد أن إدارة المؤسسة ملتزمة عند إعدادها للقوائم المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (أو معايير المحاسبة الدولية أو المحلية)، وكذلك عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وتأكد من أن جميع بنود قائمة الدخل والمركز المالي هي صادقة وعادلة وتمثل حالة المؤسسة المالية السليمة، كما أنه قد حصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية، وفي مثل هذه الحالة يصدر رأياً نظيفاً بدون تحفظ.

ولكن في بعض الحالات ونتيجة لظروف معينة قد يجد المراجع بأنه لا يستطيع إصدار تقرير نظيف بدون تحفظ، والرأي الذي يتوصل إليه المراجع لا يتم عادة بمعزل عن إدارة المؤسسة، حيث يتناقش ويتحاور معها في كافة الأمور التي تستدعي امتناعه عن إصدار تقريراً نظيفاً، وإذا اقتنع المراجع بأن القوائم المالية محل المراجعة أو طبيعة عملية المراجعة ذاتها لا تمكنه من إصدار تقريراً نظيفاً فعليه أن يتخذ الإجراء المناسب في هذه الأحوال، والمتمثل في تقييد رأيه، أو إبداء رأي عكسي، أو يمتنع نهائياً عن إبداء الرأي.

كما تبين لنا بأن صياغة تقارير مراجع الحسابات تختلف من بلد لآخر، وهو الشيء الذي استدعى بلجنة تطبيقات المراجعة الدولية إلى ضرورة إيجاد صيغة موحدة تأخذ بها جميع الدول التي تتجه نحو تبني معايير المراجعة الدولية، وذلك بهدف توحيد الممارسة العملية للمراجعة على مستوى العالم أجمع. وبهذا يتم تحقيق التوافق ويتم القضاء على أي اختلاف من شأنه إساءة فهم رسالة المراجع.

ويصدر هذا التقرير يختتم المراجع عمله ولكنه لا يعفيه من المسؤولية مستقبلاً إن ثبت إهماله وتقصيره في أداء واجباته المهنية ، وهذه المسؤولية لا تكون في مواجهة الطرف الذي تعاقد معه المراجع (العميل)، ولكنها تمتد لتشمل فئات عدة وهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين، الدائنين، البنوك، والجهات الحكومية المعنية، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة. ويستطيع الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية أن يقاضي المراجع إذا ثبت إهماله وتقصيره في أداء واجباته المهنية ووقوع ضرر عليهم نتيجة لاعتمادهم على تقرير المراجع الذي لم يعبر بصدق وعدالة عن حقيقة القوائم المالية الصادر عنها التقرير. وهذا يبين مدى ضخامة المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع، لذلك يُعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولياته القانونية تجاه العملاء والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية ومسؤولياته الجنائية إذا وقع ضرر أصاب المجتمع ككل. ومع ذلك، بصفة عامة فإن المراجعين يواجهون مشكلة في ذلك الخصوص، فالمسؤولية الرئيسية ليست على المراجعين، ففي كثير من الأحيان قد لا يكون عليهم مسؤولية في ذلك إطلاقاً. وينبغي التنبيه هنا على أمر مهم يغفل عنه الكثير وهو مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية، فالمراجع ليس مسؤولاً عن إعدادها وإنما هي مسؤولية إدارة المؤسسة، فهي التي أعدها وهي المسؤولة عن صحتها وموضوعيتها ويقتصر دور المراجع على فحص هذه القوائم وإبداء الرأي في مدى عدالتها. وينبغي هنا ألا يفهم أن رأي المراجع قطعي، فأية عملية مراجعة لا يمكن أن تعطي تأكيداً قاطعاً أن القوائم المالية خالية من أي أخطاء والسبب أن هناك قيوداً تمنع المراجعين من تحقيق ذلك.

إن هذا الفهم الخاطئ لمسؤوليات المراجع قد يؤدي إلى نشوء ما يعرف بفجوة التوقعات، أي الاختلاف بين ما يتوقعه المجتمع وبين ما يدركه المجتمع من أداء المراجعين، حيث أن بعض توقعات المجتمع غير معقولة، ومنها ما يعود إلى الجهل في إدراك مسؤوليات المراجعين، ومنها ما يعود إلى عدم وضوح التشريعات الخاصة بمسؤوليات المراجعين ودورهم، وعدم وضوح المفاهيم التي تم بها صياغة تلك المسؤوليات، وهو الأمر الذي يتطلب إزالة الغموض لدى مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع حول دور المراجعين ومسؤولياتهم تجاه تلبية توقعات المستفيدين منها.

الفصل الثاني

الإطار العام لمعايير

المحاسبة الدولية

الفصل الثاني: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

لقد فرض عصر العولمة وثورة الاتصالات واقعا جديدا لا يمكن تجاهله ويتمثل ذلك الواقع المؤلم بالنسبة للدول النامية والمتخلفة تحول العالم إلى مفهوم القرية الواحدة، وانفتاح الأسواق على مصارعها، وتلاشي الحدود التجارية بين الدول، وتعاظم المنافسة بين الشركات، وظهور حقيقة البقاء للأقوى والأفضل، وانعدام القيود الحكومية على الأسواق بشتى أنواعها.

وكمحصلة للواقع الجديد أصبح إلزاما على جميع الدول وبمن فيها من دول العالم الثالث مواكبة عالم العولمة والدخول في القرية الواحدة، شئت ذلك أم أبت، من منطلق بأنها إن أبت الدخول ستبقى منبوذة ومعزولة، وان دخلت ستواجه تحديات فرضتها الدول الصناعية المتقدمة، ورغم أن رغبة دول العالم الثالث بالدخول قد تكون معدومة، إلا أنها ملزمة على ذلك وضمن شروط قاسية جدا، كضرورة انضمامها لمعاهدات دولية ضمن شروط وحدود صعبة التنفيذ، ومن إحدى هذه الشروط ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل الشركات العاملة فيها، كي تتمكن من إدراج شركاتها في الأسواق العالمية والحصول على استثمارات أجنبية، وتسويق سلعها ضمن دول القرية العالمية الواحدة.

من هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تناول أهم الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية من خلال أربع مباحث، حيث سنتناول في المبحث الأول عموميات حول التوحيد المحاسبي الدولي، بينما خصصنا المبحث الثاني لدراسة الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي، والمتمثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية، في حين سنتطرق في المبحث الثالث إلى الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وأخيراً، سنتناول في المبحث الرابع كيفية إعداد هذه القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية من خلال المعيارين الأول والسابع.

المبحث الأول: عموميات حول التوحيد المحاسبي الدولي

يعد التوحيد المحاسبي وظيفة ملازمة لطبيعة التحول الذي يميز النظام الاقتصادي، من حيث أنها تقوم أساساً بإضفاء الصبغة النظامية على المعلومات المحاسبية التي يكون هذا النظام بحاجة إليها. وعليه فالتوحيد المحاسبي يعد مطلباً أساسياً لضمان مواءمة المحاسبة ومسايرة الممارسة المحاسبية للتغيرات والتحويلات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة، بهدف ضمان تمثيل حقيقي للواقع الاقتصادي خدمة لوظيفة الإخبار التي تعنى بها المحاسبة، ومن ثم تلبية الاحتياجات من المعلومات المعبر عنها من مختلف الأطراف المستعملة باختلاف طبيعتهم وأهميتهم.

ماهية المعايير المحاسبية:

سنتناول في هذا الإطار، بعض العموميات الخاصة بالمعايير المحاسبية، من حيث مفهومها، أهميتها، وكذا الأسباب الداعية إلى توحيدها دولياً.

مفهوم المعايير المحاسبية:

لغويًا: يعود أصل كلمة معيار (Norme) إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني بمفهومها الأصلي، أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي (الكوس - Equerre).¹⁶⁰ فالمعيار هو المكيال أو المقياس، وبمعنى أدق هو ما يجب أن يكون عليه الشيء. أما اصطلاحاً فلقد ترادف استعمال هذه الكلمة (Norma) مع مفهوم القاعدة (Règle) النموذج أو المثال.¹⁶¹

والمعيار المحاسبي هو "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسب".¹⁶²

و يرى "Littleton" بأن المعيار المحاسبي هو "أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة".¹⁶³

¹⁶⁰. Bergeret J: La personnalité normale et pathologique "les structures mentales, le caractère, les symptômes", Dunod 2^{ème} Ed., Paris, 1985, p 14.

¹⁶¹. Bergeret J: Op cit, p 14.

¹⁶². توفيق محمد شريف: رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987، ص 174-175.

¹⁶³. يوسف جريوع، سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2001، ص 34.

انطلاقاً مما سبق، يمكن القول بأن المعيار المحاسبي هو "نمط أو نموذج أو مؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة".

أهمية المعايير المحاسبية :

تأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً من خلال:¹⁶⁴

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

أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية:

إن المعاملات بالعملة الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة، بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود قوائم مالية موحدة، هذه العوامل أدت إلى ضرورة تدويل المعايير المحاسبية، من أجل التضييق من الاختلافات الدولية على مستوى المعايير المحاسبية، والعمل على استعمال لغة محاسبية واحدة، قابلة للفهم السهل والمقارنة، لأن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث، تجعل من الصعوبة القيام بتحليل ومقارنة القوائم المالية. هذه الخاصية (خاصية المقارنة) تعتبر أمراً هاماً في عالم التجارة والاستثمار المالي، لأن عملية وضع المعايير المحاسبية، تعني ضرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق، وتتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بالكامل، حتى تصبح مؤشرات قوائم الدخل (جدول حسابات النتائج) والمركز المالي (الميزانية)، أكثر تجانساً بين الشركات متعددة الجنسيات.¹⁶⁵

¹⁶⁴ . أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2004، ص 371 .

¹⁶⁵ . شنوف شعيب: التغيرات المحاسبية، بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات، الملتقى الوطني: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، عنابة، 21، 22 نوفمبر 2007، ص 27.

ماهية التوافق والتوحيد المحاسبي:

إن التمييز بين مصطلحي التوافق والتوحيد المحاسبي، يتطلب منا تحديد مفهوم كلاً منهما، ومن ثم تحديد مدى التطابق أو الاختلاف بينهما، وذلك كما يلي:

مفهوم التوافق المحاسبي:

يقصد بالتوافق المحاسبي، تقليل درجة الاختلافات الموجودة بين الدول في التعبير أو الممارسة أو الأسس المحاسبية.¹⁶⁶

فهو بذلك، يَحُدُّ من توسيع الخلاف بين وجود تلك القواعد وأداء التطبيقات المحاسبية البديلة في الدول المختلفة طالما أنها تتميز بالتجانس مع بعضها البعض كما يمكن أن يتم المطابقة بينها. وعموماً ينظر إلى التوافق على المستوى الدولي، بأنه مجرد الحد من عدد التطبيقات المحاسبية الموجودة على المستوى المحلي عن طريق الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، ويهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية.

مفهوم التوحيد المحاسبي:

يعني التوحيد جعل الشيء واحداً، وهو التماثل والتطابق والانتظام. فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطة تتضمن مجموعة من المعايير الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى المؤسسة وإعداد القوائم المالية في إطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم لخدمة أهداف معينة.¹⁶⁷

وعلى المستوى المحلي يشار إلى التوحيد المحاسبي بأنه نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير البيانات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كل من مستوى المؤسسة والمستوى الوطني، وربط حسابات المؤسسة بالحسابات الوطنية، بالإضافة إلى تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها.

أما على المستوى الدولي يلاحظ وجود مجموعة دول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى تماماً. وعليه، فإن توحيد المحاسبة على المستوى الدولي يعني تطبيق لغة موحدة (مصطلحات، قواعد...) بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية، والمهتمين بالمحاسبة. ومن بين ما يميز التوحيد المحاسبي:¹⁶⁸

¹⁶⁶ أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2004، ص 369.

¹⁶⁷ أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع السابق، 2004، ص 372.

¹⁶⁸ مدني بلغيث: أهمية الإصلاح المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر 2004، ص 119.

أ- مجموعة من الاصطلاحات خاصة بالحسابات؛

ب- تعاريف دقيقة لمحتوى كل حساب على حدى؛

ج- نماذج عن قوائم المعلومات المحاسبية الدقيقة.

التمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي:

بصفة عامة، يختلف التوافق عن التوحيد في كون الأول يعني عملية تقليل الفروقات والاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية عند حدها الأدنى. بينما يبحث التوحيد في إزالة الاختلافات تماماً عن طريق فرض مجموعة صارمة من المعايير الموحدة والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة، أي أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل. فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي. ولأن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، لذلك فإن الاتجاه الحالي هو نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

الحاجة إلى التوحيد المحاسبي الدولي:

إن قيام كل دولة، بتنظيم ممارساتها المحاسبية وتوحيدها على المستوى المحلي، وإعداد آلية إعداد القوائم المحاسبية اللازمة لها، قد أدى إلى صدور هذه القوائم طبقاً لمعايير وممارسات محاسبية وعملات ولغات مختلفة. وقد كان ذلك مقبولاً فيما مضى، لكن مع امتداد نشاط المؤسسات الاقتصادية إلى المجال الدولي أصبح التوحيد على المستوى الدولي حاجة دولية ملحة.

الجدور التاريخية للتوحيد المحاسبي الدولي:

يرجع ظهور التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي إلى أوائل القرن العشرين، حيث عقد أول مؤتمر دولي للمحاسبين عام 1904 في "سانت لويس" بأمريكا¹⁶⁹ برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد المعايير المحاسبية بين الدول.

وتميزت الفترة منذ أوائل القرن العشرين وحتى عام 1972 بعقد جملة من المؤتمرات المحاسبية الدولية اهتمت هذه المؤتمرات بتنمية المحاسبة وأدائها ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر، هذه المؤتمرات نوجزها فيما يلي:¹⁷⁰

المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عقد في أمستردام بهولندا عام 1926؛

¹⁶⁹ . حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص 33-34.

¹⁷⁰ . حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 34-35.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عقد في نيويورك بأمريكا عام 1929؛

المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عقد في لندن ببريطانيا عام 1933؛

المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عقد في برلين بألمانيا عام 1938.

المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عقد في لندن عام 1952؛

المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عقد في أمستردام عام 1957؛

المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن عقد في نيويورك عام 1962؛

المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع عقد في باريس بفرنسا عام 1967؛

ورغم أن الجهود التي بذلت في تلك المؤتمرات في حد ذاتها تعد من الجهود الهامة في تقليل الاختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها مؤسسات أخرى في دول أخرى، إلا أنه لم تتخذ خطوات وإجراءات أكثر فاعلية كإنشاء لجان مهمتها تضيق تلك الفوارق في معايير المحاسبة التي تستخدمها المؤسسات في الدول المختلفة.

وفي عام 1972 انعقد المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين في سيدني بأستراليا حيث اتخذ فيه خطوات رئيسية لكي يتم إنشاء منظميتين يمكن أن تكون لديهما القدرة على التعامل مع مشكلات المحاسبة الدولية والاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها الدول المتعددة. وبالفعل تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 (IASC) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللدان كان لهما دورا كبيرا في إرساء معايير للمحاسبة والمراجعة لقيت قبولا واسعا على المستوى العالمي.¹⁷¹

وكان آخر تلك المؤتمرات المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر الذي عقد في استانبول عام 2006، وكان تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

بوجه عام، اتجهت كثير من الدول طواعية لتوفيق معايير المحاسبة التي تستخدمها المؤسسات بها مع معايير المحاسبة الدولية التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة الدولية، ومن تلك الدول إنجلترا. ومن جهة أخرى فقد أعدت بعض الدول معايير محاسبية تتفق إلى حد معين مع تلك المعايير الدولية ثم تفصح عن أي فروق تنتج من إتباع معاييرها بدلا من معايير اللجنة مثل مصر.

وقد تم إصدار أول معيار محاسبي للجنة معايير المحاسبة الدولية في جويلية 1975 وتم إلغاؤه سنة 1998 واستبداله بمعيار القوائم المالية.

¹⁷¹ . أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2004، ص 431.

وعموما يمكن القول أنه لا توجد فترة معينة لإصدار المعايير المحاسبية، وإنما يتم ذلك على حسب الحاجة والمشاكل المحاسبية المطروحة، وعليه يتم إعداد المعايير بعد الدراسات والمناقشات والتعليقات والاقتراحات، ثم المراجعة والاعتماد، وبعدها يتم تحديد بدء سريان المعيار المحاسبي. كما يمكن تعديل أو إلغاء أي معيار وذلك حسب الضرورة والعوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية.¹⁷²

الأسباب الداعية إلى التوحيد المحاسبي الدولي:

لا يستطيع المحاسب أن ينكر أو يتجاهل تأثير الممارسة المحاسبية بيئة الممارسة، ولا يستطيع الواحد منا أن ينكر أن لكل دولة عاداتها وتقاليدها وثقافتها الخاصة بها والتي لها جذور حضارية قد تمتد لآلاف السنين. ومع ذلك لا تعيش أي دولة بمعزل عن عالم اليوم، عالم التكنولوجيا وثورة المعلومات. ولذلك تحتاج دوما إلى درجة ما من درجات التوافق مع ما يحكم العالم، إذ أن هناك بواعث لدى الدول للاتجاه نحو الانخراط في العالم، والاستجابة بدرجة أو بأخرى للمتغيرات الدولية الفعالة، ومنها معايير المحاسبة الدولية.

في حقيقة الأمر هناك الكثير من بواعث هذه الحاجة، يمكننا إيجازها فيما يلي:

العولمة:

تعتمد العولمة على أربع مقومات رئيسية هي:

- أ- حرية رؤوس الأموال في الحركة دون أي عوائق على المستوى العالمي؛
- ب- حرية إقامة الصناعة في أنسب الأماكن لها في العالم بغض النظر عن الجنسية أو السياسة القومية؛

ج- عالمية المعلومات المعتمدة على الثورة التقنية الأخيرة؛

د- حرية المستهلك عالميا في انتقاء ما يريد من أي مصدر يشاء.

ونتيجة لهذه المجموعة من العوامل، تزايدت أهمية البيانات المحاسبية المنشورة كمصدر للمعلومات بالنسبة للمستثمرين والطوائف الأخرى، والذي يتخطى اهتمامهم بها من النطاق المحلي إلى النطاق الدولي عندما تتوسع مجالات الاستثمار وتنوع أدواتها وأساليبها. ومع تزايد وتنوع القرارات الاستثمارية ظهر الاتجاه الذي ينادي بضرورة أن تكون القوائم المالية ذات قابلية للمقارنة ويتم إعدادها وفقا لمفاهيم ومبادئ وأساليب موحدة على المستوى العالمي.¹⁷³

¹⁷² . شنوف شعيب، المرجع السابق، ص 14.

¹⁷³ . محمد ياسين غادر، المرجع السابق، ص 7.

انتشار الشركات متعددة الجنسيات:

لقد انتشرت الشركات متعددة الجنسية خاصة في الأربعين سنة الأخيرة، وأصبحت تلعب دوراً حيوياً في أسواق المنتجات، وأصبح لها تأثير على كل دولة تقريباً، وكل حكومة، بل وكل شخص. ومع التسليم بتباين بيئة الأعمال بين الدول، فقد أصبحت هذه الشركات مصدراً لمشاكل تواجه المحاسبين والمراجعين، إذ كيف يتعاملون في هذه الشركات مع بيانات وممارسات أعمال ومحاسبة ومراجعة مختلفة في دول مختلفة؟¹⁷⁴

لقد كان ذلك الوضع باعثاً على اتجاه الدول نحو الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ووضعها موضع التطبيق، حتى وإن أصدرت معايير محاسبية وطنية، كما في مصر والسعودية، فعليها أن تحرص على أقصى توافق بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، لما لذلك من أثر إيجابي على إعداد قوائم مالية صادقة قابلة للقراءة الدولية، وتنمية فرص الاستثمارات الأجنبية، وتسويق فرص الاستثمار المحلي دولياً.

اختلاف الدول في طرق المحاسبة وإعداد القوائم المالية :

من المسلم به، أن يكون هناك اختلاف بين الدول في اختيار وتطبيق الطرق المحاسبية وإعداد القوائم المالية. ولكن المطلوب عدم تزايد واتساع نطاق هذا الاختلاف، لأغراض المقارنة السليمة بين الشركات متعددة الجنسية، بل وعلى مستوى فروع الشركة. وعموماً فإن هذا الاختلاف من شأنه أن يجبر الكثير من الدول نحو الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية.¹⁷⁵

اهتمام المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية :

شهدت السنوات الأخيرة، وبعد عولمة أسواق رأس المال، اهتماماً كبيراً من بعض المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية. ومن أهم هذه المنظمات الدولية؛ لجان الأوراق المالية (IOSCO) باعتبارها تنظيم لمنظمي أسواق الأوراق المالية يجذب التنسيق الدولي، على غرار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ومثل هذه المنظمات تهدف إلى حث التنظيمات الاقتصادية وأسواق رأس المال على الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية في الممارسة العملية.¹⁷⁶

ظهرت سياسات الخصوصية والحاجة الملحة لأسواق المال الكبرى لتمويل هذه السياسات على

المستوى الدولي:

تعددت مفاهيم الخصوصية، حيث تراوحت بين مفهوم ضيق (عبارة عن مجموعة من الوسائل والأساليب يتم من خلالها نقل ملكية المشروعات العامة إلى القطاع الخاص)، أو مفهوم واسع (عبارة

¹⁷⁴ عبد الوهاب نصر علي: مبادئ المحاسبة المالية - وفق المعايير المحاسبية الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003-2004، ص 33.

¹⁷⁵ عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 34.

¹⁷⁶ عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 34.

عن مجموعة من الوسائل والأساليب يمكن من خلالها إدارة أصول وموارد القطاع العام وفقاً لنفس الأسس والمبادئ السائدة في القطاع الخاص، بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية أو الفنية للمؤسسات المذكورة وتحقيق التسعير الأمثل للمنتوجات في ظل البيئة التنافسية.

فمثلاً، عندما أرادت حكومة بريطانيا بيع جزء من حصتها في شركة البترول البريطانية في بورصة نيويورك، والتي تختم اللوائح المنظمة لعملها، إلى تعديل القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركة خلال السنتين الماليتين لحادثة البيع وفقاً لمعايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد أسفر عن هذا التعديل للقوائم المالية خلال تلك السنتين الماليتين إلى انخفاض صافي أرباح شركة البترول البريطانية بنسبة 67%، 70% على التوالي.

كما لا تقتصر المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية على تلك المشاكل المتعلقة بالقياس المحاسبي للربح فقط، لكنها تشمل عدة مجالات أخرى في نطاق الهيكل المحاسبي مثل المحاسبة الضريبية والإدارية ومحاسبة التكاليف، بالإضافة إلى قواعد مراجعة الحسابات، وظهور فكرة الاستثمار الأجنبي والشريك الإستراتيجي للمساعدة في نجاح عملية التخصيص، والحاجة إلى أسواق رؤوس الأموال لبيع أسهم هذه المؤسسات وتداولها فيما بعد. جميع هذه العوامل ساعدت وساهمت في ضرورة نشوء فكر محاسبي جديد يساهم في مساعدة الدول لإتمام عملية الخصخصة في بلدانهم، وأن جميع هذه العوامل مشتركة أدت إلى توسيع قاعدة مستخدمي القوائم المالية من مستوى محلي لا يستوعب تلك العملية إلى مستوى دولي لديه الإمكانية والمقدرة لاستيعاب هذه السياسة الجديدة سواء المادية أو الإدارية، ولهذا كان لا بد من توفير معلومات محاسبية ملائمة للمستخدمين الجدد، عن طريق مدهم بيانات مالية محاسبية على مستوى دولي، ولهذا الأسباب مجتمعة ظهر فرع جديد من فروع المحاسبة هو المحاسبة الدولية International Accounting.¹⁷⁷

فوائد التوحيد المحاسبي الدولي وعوائقه:

فوائد التوحيد المحاسبي الدولي:

¹⁷⁸ للتوحيد المحاسبي الدولي، فوائد عديدة، نذكر منها ما يلي:

قابلية مقارنة القوائم المالية المعدة في دول مختلفة، ويؤدي ذلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهيل لمستخدمي هذه القوائم فهمها وإدراكها وإن كانت معدة في دول أخرى؛

¹⁷⁷ محمد ياسين غادر، المرجع السابق، العدد 26، ص 7.

¹⁷⁸ عبد الناصر نور، طلال الجاوي: المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية – متطلبات التوافق والتطبيق -، جامعة الإسراء، الأردن، ص 8. بحث منشور على الموقع: www-ips-dir.net.

تسهيل توحيد قوائم الفروع الأجنبية، إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط؛
انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للشركات التي تريد إدراج أسهمها في البورصات العالمية، إذ بدلا من إعداد قوائم مالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها فالمعايير الموحدة تزيل هذه الحاجة؛

تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، فالقوائم الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها؛
إزالة الغموض والتناقض والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة؛

كما يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن والتكلفة والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي أنجزت المعايير الدولية؛
وبإمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فإن ذلك يزيد الموثوقية في القوائم المالية المعدة على أساسها كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وانسيابها.

عوائق التوحيد المحاسبي الدولي:

بالرغم من فوائد التوحيد المحاسبي الدولي المشار إليها أعلاه، فإنه يواجه مشاكل مختلفة أهمها:¹⁷⁹
الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول؛

تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة؛
انعدام أو ضعف القوة الإلزامية بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

مقومات ومتطلبات التوافق والتطبيق للمعايير المحاسبية الدولية:

مقومات التوافق:

حتى تتوافق بيئة معينة مع معايير المحاسبة الدولية وتندمج في البيئة الدولية، ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة، وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلي هذه المقومات. من هذه المقومات نذكر ما يلي:¹⁸⁰

¹⁷⁹ . نور الدين زعبيط، نور الدين مزياني: دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في التنبؤ بمخاطر الإفلاس، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007، ص 8.
¹⁸⁰ . عبد الناصر نور، طلال الججاوي، المرجع السابق، ص 9.

بيئة معولة أو في طريقها إلى البيئة المعولة، ويعني هذا أن توافق بيئة العالمية، أي أن تتوافق مع صفات العولة وبيئتها من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية (IOSCO)، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وغيرها؛

تكثيف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها؛

أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي، أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات) وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دوراً تنظيمياً وتنسيقياً وليس دوراً قائداً أو موجهاً أو مسيطراً أو مالكا؛

التكثيف الفني والنفسي لمواطني البلد، والمقصود بالتكثيف الفني هو استخدامات التقنية الحديثة في مجال العمل بطرق كفؤة وإمكانيات جيدة، أما التكثيف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولة وتوجهاتها؛

متطلبات التوافق:

يقصد بمتطلبات التوافق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة وإعداد البيئة المحلية في جانبها الأكاديمي والعلمي من جامعات ومدارس وغيرها لإعداد طلبة ومتخرجين ليتمكنوا من مواكبة التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية الدولية وما يرافق تطبيقها من متطلبات ضرورية بحيث يكون المتخرج معداً إعداداً جيداً وكفوءاً وبموجب المواصفات الصحيحة والسليمة وكأنه يعمل في بيئة دولية، وهذا من أجل تحقيق الغاية النهائية للاندماج بالبيئة الدولية.

لذا، فإن متطلبات التوافق يمكن أن تتشكل من الآتي: ¹⁸¹

إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية؛
إعادة النظر في محتوى المادة الدراسية الواحدة، بحيث تكون الطروحات النظرية والتطبيقية منسجمة مع المعايير المحاسبية الدولية وعدم الإبقاء على ما هو عليه الحال؛
حتى تتحقق النقطتين السابقتين، ينبغي تهيئة الأساتذة وتعريفهم وإطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها كي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة إلى الطلبة؛
إعادة النظر في الكتب الدراسية وتحديثها بما يتلاءم مع التعديلات الجارية في المعايير المحاسبية الدولية.

¹⁸¹ . عبد الناصر نور، طلال الججاوي، المرجع السابق، ص 9-10.

متطلبات التطبيق:

عند تناولنا لمتطلبات التوافق أعلاه، تطرقنا إلى الجانب الأكاديمي والعلمي، أما الجانب العملي فهو ما يتعلق بمتطلبات التطبيق، والذي يعني ما ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بمهنة المحاسبة ومكاتب المراجعة من جهة والشركات والمؤسسات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية وما يرتبط بها بشكل سليم وكفؤ.

لذا وفي ضوء ما تقدم، فإن متطلبات التطبيق يمكن أن تتشكل من الآتي:¹⁸²

تقوم الجمعيات المهنية بإقامة دورات تخصصية في كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل يتفق مع متطلبات البيئة المحلية ويتكيف معها؛

تقوم المؤسسات المهنية الأخرى بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية وتطبيقها؛
تقوم مكاتب المراجعة بإشراك العاملين لديها في دورات تطويرية تتعلق بكيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية وما يرتبط بها؛

تقوم الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأخرى التي ينبغي عليها تطبيق معايير المحاسبة الدولية بإشراك العاملين لديها في الأقسام المالية بدورات تخصصية في هذا المجال؛
تقوم بورصة الأوراق المالية للبلد بإلزام الشركات التي تعرض أوراقها المالية في البورصة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ووضع تاريخ نهائي لذلك.

¹⁸² . عبد الناصر نور، طلال الججاوي، نفس المرجع السابق، ص 10.

المبحث الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

إن تحرير التجارة الدولية وعودة الأسواق المالية وانتشار أنشطة الشركات في مختلف الدول، أدى إلى طرح مشكلة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، وهذا ما استدعى بذل جهودٍ لتقليص هذا التباين. وقد تجلّت هذه الجهود في تأسيس منظمات مهنية إقليمية ودولية من أهمها؛ لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث اتخذت شعار التوحيد المحاسبي الدولي، كأحد مهامها الأساسية، وتمكنت من إصدار العديد من المعايير والنشرات التفسيرية والأعمال التنظيمية التي ساهمت في إرساء نظام محاسبي دولي موحد، تميزت معلوماته المحاسبية بالحجم الكافي المدروس، وبالنوعية العالية.

1. نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات، لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية.¹⁸³ وذلك قصد تحقيق جملة من الأهداف نوردتها فيما يلي:¹⁸⁴

أ- إعداد ونشر لأجل الصالح العام، معايير محاسبية ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله، وتلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافة وقابلة للمقارنة، من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم والمستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛

ب- الحث على الاستعمال والتطبيق الدقيقين والصارمين لهذه المعايير؛

* وسوف نتطرق إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها سنة 2001، وسنقسم هذه الفترة إلى مرحلتين:¹⁸⁵

¹⁸³ . حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 36.

¹⁸⁴ Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, 2002, page 8.

¹⁸⁵ . بوراس أحمد، كرماني هدى: أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عناية، 21-22 نوفمبر 2007، ص 10-12.

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

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

- في سنة 1974، انضم 6 أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر بـ: بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزلندا، باكستان، زيمبابوي، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) (IAS1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية؛
- في سنة 1976 مؤل محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك، وهو ما يعد نقطة إيجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية؛
- في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.
- انطلاقاً من سنة 1984، بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سبل حماية المستثمر خصوصاً إثر تطور أسواق رؤوس الأموال وظهور منتوجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC). هذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية وكان ذلك سنة 1985؛
- أما في سنة 1986، فقد انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية؛
- في سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) إلى المجموعة الاستشارية للجنة الدولية، وهو ما أعطى حافزاً لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- في سنة 1988، تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) كملاحظ؛
- في سنة 1989، حثت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية، الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي لمحاسبي المؤسسات العمومية؛

- أما سنة 1990 فقد تميزت بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية، وتم تقنين حدود العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللجنة؛
- وفي سنة 1991 قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عرضاً لدعم اللجنة الدولية.

* ما نلاحظه في المرحلة الأولى من نشاط اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية وبعد أن لقيت إقبالا لا بأس به انتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي، والمنظمة العالمية للبورصات إلى لجائها، وهو اعتراف بمدى أهمية ونوعية عمل اللجنة، مما سمح لها بالانتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة والتطبيق الوحيد لنشر المعلومة المالية.

2-1 المرحلة الثانية: (1993 - 2001)

عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دولياً، ولقد نجحت في ذلك، إذ أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) (IAS 7) الخاص بقائمة التدفقات النقدية، وتم الاتفاق على إعداد مجموعة معايير عصب المحاسبة وحدد تاريخ الانتهاء من المشروع سنة 1999 ليقدم التاريخ إلى 1998.

- وفي سنة 1994 أقرت المنظمة 14 معيار من معايير اللجنة الدولية، وفي السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) 3 معايير دولية، كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالمحاسبة الزراعية، ولم يزل الاهتمام أو بالأحرى الاقتناع الدولي يتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية، فقد طالب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية، وكذا لجنة البورصة الاسترالية سنة 1996 بضرورة العمل على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية، وتقريب المعايير المحلية من الدولية، وقد قامت اللجنة الدولية في نفس السنة بالعمل على إيجاد معيار محاسبي دولي للمخصصات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني، وبدأ العمل على البحث عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الاتحاد الأوروبي.

- سنة 1998 أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية، وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي 100 دولة.

- وتواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من معايير سنة 1999 من طرف وزراء مالية الدول الصناعية السبعة، المنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية، هيئات المراجعة والمحاسبة للدول الأوروبية والآسيوية.
- أما سنة 2000 فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005، ومُددَ الأجل إلى 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط، وأعلنت "لجنة بازل" دعمها للمعايير الدولية، وفي نفس السنة أبدت منظمة البورصات العالمية قبولها لـ 30 معيار، وهو ما يعد تأكيداً قاطعاً على مصداقية معايير (IASC) ودعماً قوياً للعمل الدولي.
- وفي جويلية 2000 أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمحاسبي مختلف الدول في سويسرا، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية.
- وفي 01 أبريل 2001، تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS بدل من المعايير المحاسبية الدولية IAS؛

* لقد تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر، وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت جراء التطورات العالمية كالمشتقات المالية، وعرفت هذه المرحلة أيضاً إعادة هيكلة اللجنة لتتحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي المسؤول الأول عن صناعة المعايير المحاسبية الدولية. حيث تم إصدار أول معيار من النوع IFRS أي المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك في 19 جوان 2003 ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.

2. تشكيلة وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

أكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عملها سنة 1998، وبدأت لاحقاً جهوداً جديدة موجهة لدراسة قضايا وضع المعايير التي سبق بيانها، ولهذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكلتها لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان "تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل"¹⁸⁶، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلية اللجنة، وقد تم تسلم التعليقات حول الموضوع، خلال مطلع سنة 1999، وتم إصدار التقرير النهائي، حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها. وفي 01 أبريل 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وحولت المسؤولية عن وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد كانت هيكلية تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كالآتي:

1-2 مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF):

تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من تسعة عشر أميناً (les Trustees)، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين. ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية. وذلك حسب التوزيع التالي:¹⁸⁷

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية ؛
 - 06 أعضاء من أوروبا ؛
 - 04 أعضاء من آسيا ؛
 - 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي .
- كما أن خمسة 05 أعضاء من بين 19 عضواً يُترك تعيينهم للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لا بد أن يتم

¹⁸⁶ . ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال: نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2006، ص 119.

¹⁸⁷ . Pascal Barneto : Normes IFRS –Application aux états financiers–, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2006, P 25.

- اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة. والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة.
- يتم تعيين الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتشمل مهمتهم الآتي:
- أ- تعيين أعضاء المجلس؛ ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير؛
 - ب- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومدى فعاليتها؛
 - ج- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل؛
 - د- مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة؛
 - هـ- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة، والمجلس الاستشاري للمعايير؛
 - و- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور.

2-2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر عضواً (اثنا عشر منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهّل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة. وبالتالي تم نشر الاسترشادات التالية:¹⁸⁸

- ز- يجب أن يكون ما لا يقل عن خمسة أعضاء لديهم خلفية كمراجعين ممارسين للمهنة؛
- ح- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن إعداد القوائم المالية؛
- ط- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن استخدام القوائم المالية؛
- ي- يجب أن يكون واحد على الأقل من الأعضاء لديه خلفية أكاديمية؛
- ك- يجب أن يكون سبعة من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنيين بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية.

¹⁸⁸ . ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 123.

يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الأمناء، من بين أعضاء المجلس العاملين بوقت كامل (المتفرغين)، كما يضطلع بعد استشارة الأمناء بمهمة توظيف الطاقم الإداري رئيس المجلس باعتباره المدير التنفيذي للمجلس، وخاصة:¹⁸⁹

أ- **مدير تقني:** يشترط أن لا يكون عضواً بالمجلس، يكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له حق التصويت ؛

ب- **مدير تجاري:** باعتباره مسؤولاً عن النشر وحقوق إعادة النشر، الاتصال والموظفين الإداريين والماليين.

• وتكمن مهام المجلس في الآتي:

أ- إصدار وتطوير معايير محاسبية (IFRS) عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية (ذات النفع العام)، وقوائم أخرى على إنتاج معلومات شفافة قابلة للمقارنة تستخدم ليس فقط من لدن العاملين في مختلف الأسواق المالية، وإنما كذلك من طرف كل من يستخدم المعلومات في أغراض اتخاذ القرارات أو إصدار أحكام (رقابة وتقييم)؛

ب- العمل على ضمان حسن استخدام المعايير المحاسبية الدولية،

ج- القيام باتصالات مكثفة مع الهيئات المحاسبية الوطنية (كل دولة على حدة) المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من أجل تقليص فجوة الخلاف المحاسبي دولياً؛

2-3 المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC):

يتكون هذا المجلس من 49 عضواً¹⁹⁰، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة¹⁹¹. يرأس (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويوجه أعمال (IASB) المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلع على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

¹⁸⁹. مدني بلغيث، المرجع السابق، ص 131.

¹⁹⁰. Odile Dandon, Laurent Didelot, Maîtriser Les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 2^{ème} Édition, Paris 2006, P 16.

¹⁹¹. Pascal Barneto, Op. cit, P26.

4-2 لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC):

شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC) لتحل محل اللجنة السابقة (SIC). وتتكون هذه اللجنة من اثنا عشر عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية.¹⁹²

3. مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية وخصائصها:

1-3 مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

معايير المحاسبة الدولية، هي معايير تؤكد على ضرورة تقديم معلومات شفافة ودقيقة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة، محيطها الاقتصادي وكذا المخاطر التي قد تتعرض لها، هذه المعايير هي من إنتاج لجنة معايير المحاسبة الدولية أطلق عليها اسم IAS لتصبح تسميتها بـ IFRS ابتداءً من 2001 تاريخ إعادة هيكلة اللجنة. ويتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي:¹⁹³

- أ- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يرأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل؛
- ب- بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمد عليها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها؛
- ج- بعد تلقي فوج العمل ردًا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة؛
- د- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة؛

¹⁹² . ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 124.

¹⁹³ . مدني بلغيث، المرجع السابق، ص 134.

- هـ- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح [(Exposure Draft) - (Exposé sondage)] يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال فترة شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي (3/2) الأعضاء؛
- و- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع (4/3) أعضاء المجلس على الأقل.
- وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر القيام بتشاور إضافي أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.
- ومن حين لآخر قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس فيها إذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار.
- و في بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتشابهة، فيتم تصميم إحدى المعالجات على أنها لمعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها.¹⁹⁴
- وإلى حد الآن، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية وسلفه، لجنة معايير المحاسبة الدولية، واحد وأربعون (41) معيار محاسبي تحت غطاء (IAS) في الفترة (1973-2001)، و(08) معايير تحت غطاء (IFRS) من الفترة (2001-2008). كما أصدرت أكثر من 33 تفسير لتلك المعايير، بحيث يتم إصدار ملاحظات لكل معيار محاسبي، كما يتم إصدار نشرات وكتيبات ومطبوعات تساعد على فهم وتتبع الموضوعات المختلفة للمعايير.
- ويمكن تلخيص هذه المعايير في الجدول التالي:

¹⁹⁴ . حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 38.

الجدول رقم (03): تطبيق معايير المحاسبة الدولية

المعايير العامة المتعلقة بـ:			
العرض	التقييم	تقديم المعلومات	تجميع الحسابات
IAS 1	IAS 21, IAS 18 IAS 10, IAS 8	IAS 7, IAS 14 IAS 29, IAS 33 IAS 15, IAS 24 IAS 34	IAS 27, IAS 28 IAS 31
المعايير الخاصة المتعلقة بـ:			
الميزانية		حسابات النتائج	
IAS 2, IAS 12, IAS 16 IAS 37, IAS 38, TAS 39 IAS 17, IAS 19, IAS 20 IAS 22, IAS 23, IAS 32 IAS 40		IAS 38, IAS 35	
المعايير المتعلقة بنشاط معين:			
الفلاحة	البنوك	التقاعد	
IAS 40	IAS 30	IAS 26	

المصدر: 2^{ème} Pascal Barneto : Normes IFRS –Application aux états financiers-, édition, Dunod, Paris, 2006, P 2.

* هذه المعايير تعتبر جامعة وكاملة لكل ما يحتاج إليه معدوا التقارير المحاسبية.

2-3 خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، أهمها:¹⁹⁵

- أ- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال (IASC) وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛

¹⁹⁵ . مدني بلغيث، المرجع السابق، ص 134-135.

- ب- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية الجودة؛
- ج- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليه، إذ أن أهم ما يميز معايير (IASC) ليس ما تسمح به، لكن ما تمنعه؛
- د- غير إجبارية لأنها ليس لها صفة القانون أو التنظيم.

4. عرض قائمة معايير المحاسبة الدولية:

- قبل أن نعرض قائمة المعايير المحاسبية الدولية، نشير إلى ملاحظة هامة وهي:
- التسمية القديمة : 1973-2001 "معايير المحاسبة الدولية" (IAS)؛
 - التسمية الحالية : منذ 2001 "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" (IFRS).

1-4 قائمة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS):

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معياراً، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير، بحيث بقي منها في عام 2006 فقط 31 معياراً نافذ المفعول. نوردتها في الجدول رقم (04) أدناه:

الجدول رقم (04): قائمة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS):

01	عرض القوائم المالية	Presentation of Financial Statements
02	المخزون	Inventories
07	قائمة التدفقات النقدية	Cash Flow Statements
08	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	Events After the Balance Sheet Date
11	عقود الإنشاء	Construction Contracts
12	ضرائب الدخل	Income Taxes

Segment Reporting	التقارير المالية للقطاعات ألغى ابتداء من عام 2009 بموجب المعيار IFRS8	14
Property, Plant and Equipment	الممتلكات والمصانع والمعدات	16
Leases	عقود الإيجار	17
Revenue	الإيراد	18
Employee Benefits	منافع الموظفين (التقاعد)	19
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21
Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض	23
Related Party Disclosures	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	24
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	26
Consolidated and Separate Financial Statements	القوائم المالية الموحدة	27
Investments in Associates	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	28
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	29
Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمنشآت المالية المشابهة ألغى بموجب المعيار IFRS7	30
Interests In Joint Ventures	الحصص في المشاريع المشتركة	31
Financial Instruments: Disclosure and Presentation	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض راجع المعيار IFRS7	32
Earnings Per Share	حصة السهم من الأرباح	33
Interim Financial Reporting	التقارير المالية المرحلية	34
Impairment of Assets	انخفاض قيمة الموجودات	36
and Provisions, Contingent Liabilities Contingent Assets	المخصصات , الالتزامات والموجودات الطارئة	37

Intangible Assets	الموجودات غير الملموسة	38
Financial Instruments: Recognition and Measurement	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	39
Investment Property	الاستثمارات العقارية	40
Agriculture	الزراعة	41

المصدر : www.iasplus.com.

2-4 قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS):

فيما يلي الجدول رقم (05) والذي يعرض قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: ¹⁹⁶

الجدول رقم (05): قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

First-time-adoption of international financial reporting standards	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	1
Share-based payment	الدفع على أساس الأسهم	2
Business combinations	اندماج الأعمال	3
Insurance contracts	عقود التأمين	4
None-current assets held for sale and discontinued operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	5
Explorations for and evaluation of mineral resources	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	6
Financial instruments , disclosure	الأدوات المالية ، الإفصاح	7
Operating segments	القطاعات التشغيلية	8

المصدر : www.iasplus.com.

¹⁹⁶ . www.iasplus.com.

المبحث الثالث: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

تختلف طريقة إعداد وعرض القوائم المالية من بلد لآخر، وقد يرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية لكل بلد. كما قد ترجع إلى أن كل بلد يأخذ في اعتباره احتياجات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات إعداد القوائم المالية محلياً. وتعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضيق نطاق ذلك الاختلاف عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق عند إعداد وعرض القوائم المالية. حيث قامت سنة 1989، بنشر إطار العمل المفاهيمي لها بعنوان "إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية"، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الغرض من هذا الإصدار، هو تقديم المفاهيم التي يستند إليها إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين.

1. عموميات حول إطار العمل المفاهيمي:

1-1 أهداف الإطار المفاهيمي:

- تمثل أهداف الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) فيما يلي:¹⁹⁷
- أ- المساعدة على إعداد المعايير المستقبلية ومراجعة المعايير الحالية؛
 - ب- مساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير المعايير الوطنية؛
 - ج- مساعدة المراجعين على إبداء آرائهم حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية؛
 - د- مساعدة المستعملين على فهم القوائم المالية؛
 - هـ- توضيح طريقة إعداد المعايير المعتمدة من قبل (IASB).

2-1 مستعملي القوائم المالية:

يقترح الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، سبعة فئات من مستعملي القوائم المالية رتبت حسب أهميتها، ودرجة أفضليتها، إضافة للاستعمال الداخلي في المؤسسة المُعدّة لهذه القوائم وهي:¹⁹⁸

المستثمرون ؛ العاملون ؛ المقرضون ؛ الموردون والدائنون الآخرون ؛ العملاء ؛ الجهات الحكومية؛ والجمهور العام.

¹⁹⁷ . ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 136-137.

¹⁹⁸ . Odile Dandon, Op. Cit, P 02.

* ويشير إطار العمل كذلك، إلى أنه على الرغم من أن احتياجات هذه الفئات من المعلومات لا يمكن الوفاء بها بمجرد عرض القوائم المالية، فإن هناك احتياجات مشتركة بينهم يتم الوفاء بها، وبما أن المستثمرين هم من يوفر رأس المال المعرض للمخاطرة بالمشروع، فإن عرض قوائم مالية تفي باحتياجاتهم، يفي بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.¹⁹⁹

3-1 مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية:

أشار هذا الإطار، إلى أن مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية، هي أولاً وقبل كل شيء من مسؤولية إدارة المؤسسة، وعليها بيان أنها قد مارست الدقة والاكتمال في إعدادها سواء مركزها المالي أو نتائج الأعمال. كما أنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن حدوث أخطاء جوهرية أو غير جوهرية بها.²⁰⁰

4-1 أهداف القوائم المالية:

تتمثل أهداف القوائم المالية حسب الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في إمداد مجموعة واسعة من المستعملين بالمعلومات الضرورية لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتتركز هذه المعلومات حول:²⁰¹

أ- الوضعية المالية للمؤسسة؛

ب- أداء المؤسسة؛

ج- التغيير في الوضعية المالية للمؤسسة من خلال ما تقدمه جداول تدفقات الخزينة.

2. الفروض الأساسية والخصائص النوعية للمعلومات المالية:

لقد أشار إطار العمل كذلك، إلى الفروض التي يجب أن تبني عليها القوائم المالية، وكذا الخصائص النوعية التي يجب أن تمتع بها المعلومات المالية التي تحتويها هذه القوائم المالية.

1-2 الفروض الأساسية:

بين الإطار المفاهيمي، بأن هناك فرضيتين أساسيتين يعتمد عليهما إعداد القوائم المالية، هما؛ أساس الاستحقاق وفرض الاستمرارية:²⁰²

¹⁹⁹ . ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 137.

²⁰⁰ . يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المرجع السابق، ص 72.

²⁰¹ . Odile Dandon, Laurent Didelot, Op. cit, P 24.

²⁰² . Robert Obert, Op. cit, P54.

1-1-2 محاسبة الاستحقاق:

حسب هذه الفرضية، فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى، عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، ويجري قيدها في السجلات المحاسبية والتقرير عنها بالقوائم المالية للفترات التي تمت فيها.

2-1-2 الاستمرارية:

يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها. وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة لتصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة. وفي حالة ما أعدت القوائم المالية على أساس مخالف لفرض الاستمرارية، فإن على إدارة المؤسسة أن تفصح عن هذا الأساس ومبرر اعتبار المؤسسة غير مستمرة في نشاطها.

2-2 الخصائص النوعية للمعلومات المالية :

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وهي تتمثل في أربع خصائص نوعية أساسية، هي: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة.

1-2-2 القابلية للفهم:

يجب تقديم المعلومات، بحيث يستطيع الأفراد ذوو المعرفة المعقولة بأنشطة الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، ولديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات، وفهمها والقدرة على استخدامها، ومع ذلك يجب عدم حجب المعلومات المعقدة لمجرد أنها معقدة جداً، بحيث يمكن لبعض المستخدمين ألا يفهمها؛²⁰³

2-2-2 الملائمة:

تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييمهم الماضي، وتتأثر الملائمة كذلك بالأهمية النسبية (المادية)؛²⁰⁴

3-2-2 الموثوقية:

²⁰³. Robert Obert, Op. cit, P54.

²⁰⁴. ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 138-139.

تكون المعلومات موثوقة، إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وعندما يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها لتظهر بصدق ما يراد لها أن تُظهره، وبالتالي تجب معالجة الأحداث وعرضها تماشياً مع طبيعتها وحقيقتها الاقتصادية وليس فقط شكلها القانوني،²⁰⁵ وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل من ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها؛²⁰⁶

4-2-2 القابلية للمقارنة:

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة أداء المؤسسة عبر الزمن وإجراء المقارنات مع أداء المؤسسات الأخرى. ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات.²⁰⁷

* وقد اعترف إطار العمل كذلك، بأن كلاً من الوقتية والموازنة بين التكاليف والمنافع، هما قيدان على تقديم المعلومات الملائمة والموثوقة.

3. عناصر القوائم المالية:

نص الإطار المفاهيمي على أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى عن طريق وضعها في مجموعات عامة وفقاً لخصائصها الاقتصادية. وهذه الخصائص هي عناصر القوائم المالية.

1-3 مفهوم عناصر القوائم المالية:

1-1-3 مفهوم عناصر قائمة المركز المالي: عرفت عناصر قائمة المركز المالي كما يلي:²⁰⁸

²⁰⁵. Robert Obert, Op. cit, P26, P55.

²⁰⁶. حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 170.

²⁰⁷. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المرجع السابق، ص 80.

²⁰⁸. LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Normes comptables internationales guide pratique, Editions The World Bank / FIDEF, Washington, 2003, P7.

أ- الأصل:

الأصل هو مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة وتتوقع المؤسسة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية. ويجب أن تتوافر الخصائص الثلاث السابقة حتى يوصف البند بأنه أصل:

- يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير تدفقات صافية في المستقبل؛
- أن تكون المؤسسة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل؛
- أن يكون الحدث الذي وفر للمؤسسة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلاً.

ب- الالتزام:

هو تعهد حالي على المؤسسة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداد تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المؤسسة والمحتوية على منافع اقتصادية. ولكي يوصف البند بأنه التزام، فإنه لا بد أن يفي بالخصائص الثلاثة التالية:

- يتطلب الالتزام أن تقوم المؤسسة بتحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين؛
- لا يمكن تفادي الالتزام؛
- وقوع الحدث الملزم للمؤسسة.

ج- حقوق الملكية:

هي المنافع المتبقية في أصول المؤسسة بعد طرح كافة التزاماتها.

2-1-3 عناصر قائمة الدخل:

وردت في الإطار المفاهيمي العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل، وهي؛ الإيرادات والمصروفات.²⁰⁹

²⁰⁹. LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Op. cit, P7.

أ- الإيرادات:

تعرف الإيرادات بأنها الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية من الأصول، أو زيادة في هذه الأصول، أو نقص في الالتزامات، مما ينشأ عنها زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات الملاك؛

ب- المصروفات:

وهي النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة من الأصول، أو استهلاكها، أو تحمل التزامات، مما ينشأ عنه نقصان في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك.

2-3 الاعتراف بعناصر القوائم المالية وقياسها:

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية وكذا الأسس المختلفة لقياسها، والتي سنتناولها بشيء من الاختصار حسب الآتي:

1-2-3 الاعتراف بعناصر القوائم المالية:

الاعتراف هو إجراء يقوم على إدراج البند الذي يفي بتعريف العناصر التي سبقت الإشارة إليها (الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات والمصاريف). وقد جاء في إطار إعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن (IASB)، أن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا تحقق الشرطان التاليان:²¹⁰

- أن يكون من المحتمل أن تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المصاحبة للبند من المؤسسة أو إليها؛
- أن تكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بصفة موثوقة.

أ- احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية:

يستخدم مفهوم الاحتمال الوارد في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق

²¹⁰ BRUN Stéphane : L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualiano éditeur, Paris 2004, P44.

المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة إلى أو من المؤسسة. إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي تعمل بها المؤسسة. ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية. فمثلاً عندما يكون من المحتمل تحصيل الديون المستحقة للمؤسسة فإن ذلك يعتبر تبريراً للاعتراف بالمدينين كأصل من الموجودات، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك، إلا أنه في حالة تعدد حسابات المدينين يكون هناك عادة احتمال بعدم تحصيل البعض منها، وعليه يعترف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الاقتصادية.²¹¹

ب- موثوقية القياس:

حيث يجب أن يتم تقدير التكلفة أو القيمة للبند مع توفر خاصية الموثوقية، وذلك بخلوها من الأخطاء الجوهرية أو التحيز. وع مراعاة الحيلة والحذر في إعداد التقديرات في حالات عدم التأكد. وفي حال عدم إمكانية تقدير تكلفة البند أو قيمته بقدر من المعقولية، فلا يجوز الاعتراف به ضمن القوائم المالية، ولكن يمكن الإفصاح عنه على شكل إيضاحات في القوائم المالية.²¹² على سبيل المثال، المبالغ المتوقعة الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والإيراد وكذلك معيار الاحتمالية للاعتراف، ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو إيراد، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو ضمن البيانات التفسيرية أو الجداول المكملة.²¹³

3-2-2 قياس عناصر القوائم المالية:

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في عرضه لإطار إعداد القوائم المالية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية. وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية يمكن عرضها كما يلي:²¹⁴

أ- التكلفة التاريخية:

تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع، أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة، لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بالمبالغ المستلمة في مقابل الدين، أو في بعض الظروف كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو ما يعادل النقدية الذي من المتوقع أن يدفع لسداد

²¹¹ أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2004، ص 487.

²¹² حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 66.

²¹³ أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع السابق، 2004، ص 487.

²¹⁴ طارق عبد العال حماد: التقارير المالية - أسس الإعداد والعرض والتحليل - ، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000، ص 114-115.

الالتزام في المسار العادي للعمل؛

ب- التكلفة الجارية:

تسجل الأصول بالنقد أو ما يعادل النقد والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الالتزامات بالمبالغ غير المخصومة من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر؛

ج- القيمة القابلة للتحصيل:

تظهر الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتظهر الالتزامات بالقيم المستحقة الأداء، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات في المسار العادي للعمل؛

د- القيمة الحالية:

تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل في المسار العادي للعمل. وتظهر الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالالتزامات تبعا في المسار العادي للعمل.

4. مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال:

الموضوع الأخير الذي تناوله إطار العمل المفاهيمي، كان مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

1-4 مفاهيم رأس المال:

وقد تم التفرقة في هذا الإطار بين مفهومين لرأس المال؛ المفهوم المالي والمفهوم المادي:²¹⁵

1-1-4 المفهوم المالي لرأس المال:

ويقصد به الأموال المستثمرة، وهو مرادف لصافي الأصول وحقوق الملكية في المؤسسة.

²¹⁵ . ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 140.

2-1-4 المفهوم المادي لرأس المال:

ويقصد به القدرة التشغيلية، حيث يعتبر رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

*وقد أشار إطار العمل إلى أن اختيار المفهوم المناسب لرأس المال يكون تبعاً لحاجيات مستخدمي القوائم المالية:

- يمكن تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان المستخدمون يهتمون أساساً بالمحافظة على رأس المال الاسمي المستثمر أو القوة الشرائية له؛
- وفي حالة اهتمامهم أساساً بالقدرة التشغيلية للمؤسسة، عندئذ يجب استخدام مفهوم رأس المال المادي.

2-4 مفاهيم الحفاظ على رأس المال:

يمكن استخدام أحد المفاهيم التالية للمحافظة على رأس المال: ²¹⁶

1-2-4 المحافظة على رأس المال المالي:

وفقاً لهذا المفهوم، فإن الربح يكتسب فقط عندما تكون القيمة المالية (النقدية) لصافي الأصول في نهاية الدورة تفوق قيمتها المالية (النقدية) في بداية الدورة، وذلك بعد استبعاد كافة التوزيعات على الملاك أو مساهمتهم خلال الدورة. ويمكن أن يقاس هذا الحفاظ على رأس المال المالي إما بوحدات نقدية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

وقد أشار إطار العمل المفاهيمي إلى أن هذا المفهوم لا يتطلب استخدام مفهوماً محدداً لقياس عناصر القوائم المالية.

2-2-4 المحافظة على رأس المال المادي:

وفقاً لهذا المفهوم، لا يكتسب الربح إلا إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة في نهاية الدورة تفوق طاقتها الإنتاجية المادية في بداية الدورة، وذلك بعد استبعاد كافة التوزيعات على الملاك أو مساهمتهم خلال الدورة.

وقد أشار إطار العمل المفاهيمي إلى أن مفهوم المحافظة على رأس المال المادي يتطلب استخدام

²¹⁶ . Odile Dandon, Laurent Didelot, Op. cit, P32-33.

مفهوما القيمة الحالية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية.

* إن الاختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال، هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المؤسسة. وبشكل عام، تعتبر المؤسسة محافظة على رأس مالها إذا كان مقدار رأس المال في نهاية الدورة مساويا لرأس المال الذي تملكه في بدايتها. وأي زيادة عن ذلك تعتبر ربحا.²¹⁷

وأخيرا، علق إطار العمل المفاهيمي على أن اختيار أسس القياس ومفاهيم المحافظة على رأس المال، هو الذي يحدد النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية، كما علق على أن الإدارة يجب أن تسعى لإيجاد التوازن بين هذه الخصائص النوعية، لأن النماذج المحاسبية المختلفة ستختلف من حيث الملائمة والموثوقية.²¹⁸

²¹⁷ . أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2004، ص 495.

²¹⁸ . ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 140.

المبحث الرابع: إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالقوائم المالية حيث أفردت معياراً خاصاً بهذا الموضوع وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بعنوان "عرض القوائم المالية"، والذي يهدف إلى بيان أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع:

- القوائم المالية الخاصة بالشركة للفترات السابقة؛
- و القوائم المالية للشركات الأخرى.

وقد صدر المعيار (IAS1) لأول مرة عام 1975 تحت اسم "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، وفي عام 1975 صدر معيار آخر يتعامل مع موضوع عرض القوائم المالية هو المعيار (IAS5) (ألغي لاحقاً) تحت اسم "المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية"، وفي عام 1979 صدر المعيار (IAS13) (ألغي لاحقاً) تحت اسم "عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة". وفي عام 1994 تم إعادة صياغة المعايير الثلاثة السابقة (IAS1-5-13). وفي عام 1997 عدّل المعيار (IAS1) جذرياً وحل محل المعيارين (IAS5-13) حيث تم إلغاؤهما، وبعد إعادة هيكلة اللجنة الدولية (IASB) وتشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تم تعديل المعيار (IAS1) من جديد عام 2003 ليكون ساري المفعول في بداية عام 2005، كما عدل المعيار (IAS1) عام 2005 لبدء تطبيق التعديلات عام 2007، وأجري تعديل آخر على هذا المعيار عام 2007 لبدء تطبيقه اعتباراً من 2009/1/1 مع العلم أن المجلس شجع على التطبيق المبكر له.

1. الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي الأول:

نص هذا المعيار على مجموعة من الاعتبارات، نوجزها فيما يلي: ²¹⁹

1-1 هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى عرض البيانات المالية للأغراض العامة في شكل كشوف محاسبية أو قوائم مالية ختامية حتى تكون قابلة للمقارنة مع الدورات المحاسبية أو مع المؤسسات الأخرى المنافسة والمماثلة في النشاط.

²¹⁹ . حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 170.

2-1 مجال تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار في عرض القوائم المالية على كافة المؤسسات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، ويتولى مجلس الإدارة أو الهيئة المديرة أو مدراء المالية، الإشراف على إعداد وتقديم القوائم المالية.

3-1 الغرض من القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى:

- أ- عرض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة بما يحقق العدالة في العرض؛
- ب- الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية تنسجم مع ما تفرضه معايير المحاسبة الدولية وكذا الإفصاح عن أية مخالفات لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وعرض الأثر المالي لذلك؛
- ج- يجب عرض كل بند مادي (هام) بشكل منفصل في القوائم المالية وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة؛
- د- الإفصاح عن المعلومات المقارنة؛
- هـ- تحديد كل مكونات القوائم المالية بشكل واضح وعرض المعلومات التالية بشكل واضح وصحيح: اسم المؤسسة صاحبة القوائم؛ توضيح عائدة القوائم المالية للمؤسسة الفردية أو لمجموعة من المؤسسات؛ تاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها؛ العملة المستخدمة في القائمة.

2. مكونات القوائم المالية:

عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) مكونات القوائم المالية فيما يلي:

قائمة المركز المالي (الميزانية)؛ قائمة الدخل؛ قائمة التدفقات النقدية؛ قائمة التغيرات في حقوق المساهمين؛ الإيضاحات Notes والإفصاحات المتممة للقوائم المالية والمواد التفسيرية متضمنة ملخص عن السياسات المحاسبية والملاحظات والجداول التوضيحية.

1-2 قائمة المركز المالي (الميزانية):

توفر هذه القائمة معلومات عن المركز المالي، وقد نص بخصوصها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على ما يلي:

1-1-2 المعلومات التي يجب عرضها في قائمة المركز المالي:

يجب أن تشمل الميزانية كجد أدنى العناصر التالية:²²⁰

الممتلكات وتجهيزات الإنتاج والمعدات، الموجودات غير الملموسة، الموجودات المالية، المخزونات، الحقوق التجارية والحسابات المدينة الماثلة، النقد والنقد المعادل، حسابات الحقوق الدائنة، أصول (أو خصوم) ضريبية مؤجلة. رأس المال والاحتياطات، الالتزامات المتداولة وغير المتداولة المنتجة للفوائد، المخصصات والمؤونات، حصة الأقلية.

2-1-2 التمييز بين العناصر المتداولة وغير المتداولة:

يجب على كل شركة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب قائمة المركز المالي، إلا إذا كان العرض حسب درجة السيولة يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة.²²¹

1-2-1-2 الأصول المتداولة:

تتضمن الأصول المتداولة ما يلي:

أ- الأصول التي يتوقع أن يتم تحقيقها أو الاحتفاظ بها للبيع أو الاستهلاك في دورة التشغيل العادية؛

ب- الأصول التي يحتفظ بها بصفة رئيسية للمتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن تتحقق خلال اثني عشر شهرا؛

ج- أن لا تكون النقدية أو ما يعادلها مقيدة من حيث الاستخدام.

2-2-1-2 الالتزامات المتداولة:

تتضمن الالتزامات المتداولة ما يلي:

أ- الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها في دورة التشغيل العادية؛

ب- الالتزامات التي يستحق تسويتها خلال اثني عشر شهرا.

²²⁰ . www.infotechaccountants.com

²²¹ . أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، 2004، ص 501-502.

2-2 قائمة الدخل:

يتم عرض الأعباء إما حسب الوظيفة، أو حسب الطبيعة، ويجب أن يشمل كحد أدنى العناصر التالية:

الإيرادات، نتائج الأنشطة التشغيلية؛ أعباء التمويل؛ حصة الشركات الحليفة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر؛ الأعباء الضريبية؛ الأرباح والخسائر من النشاطات العادية؛ العناصر غير العادية؛ حصة الأقلية؛ صافي الربح أو الخسارة للسنة المالية.

3-2 قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر قائمة التدفقات النقدية، من بين مكونات القوائم المالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، ونظراً لأهمية هذه القائمة، فقد أُفرد لها معيار كامل حمل رقم (07)، حيث نص على ضرورة عرض قائمة التدفقات النقدية، وذلك بتصنيف هذه التدفقات وفقاً للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وقد عرف المعيار المذكور التدفقات النقدية على أنها التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها. وسنعرض فيما يلي أهم ما جاء ضمن هذا المعيار:

1-3-2 الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم (07):

1-1-3-2 الهدف من المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.²²²

2-1-3-2 مجال التطبيق:

يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية وذلك وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها.²²³

²²² . نور الدين زعبيط، نور الدين مزباني، المرجع السابق، ص 10.
²²³ . نور الدين زعبيط، نور الدين مزباني، نفس المرجع السابق، ص 10.

3-1-3-2 تعريف المصطلحات:

فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:²²⁴

- أ- **النقدية:** ويقصد بها النقدية بالخرينة والودائع تحت الطلب؛
- ب- **النقدية المعادلة:** وتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها؛
- ج- **التدفقات النقدية:** وتمثل في التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.

2-3-2 تصنيف التدفقات النقدية:

من أجل زيادة فاعلية قائمة النقدية في تحقيق أهدافها يتم تبويب التدفقات النقدية في ثلاث مجموعات:²²⁵

1-2-3-2 تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية:

وهي عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية؛

2-2-3-2 تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية:

أ- وهي عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل، بالإضافة إلى الاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة؛

3-2-3-2 تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية:

وهي عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية، المتمثلة في إجمالي حقوق المساهمين أو الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة.

3-3-2 عرض قائمة التدفقات النقدية:

عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية يجب على المؤسسات اختيار إحدهما وهما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.²²⁶

1-3-3-2 الطريقة المباشرة:

²²⁴ . www.infotechaccountants.com

²²⁵ . مزياني نور الدين، المرجع السابق، ص 11.
²²⁶ . حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 173-174.

وتقوم هذه الطريقة على عرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقاً للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

2-3-3-2 الطريقة غير المباشرة:

وتنطلق هذه الطريقة من رقم صافي الربح (أو الخسارة) حيث تقوم بتعديله بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

4-2 قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعكس تلك القائمة معلومات بشأن الزيادة أو التخفيض في صافي الأصول أو الثروة.²²⁷ بحيث تظهر ما يلي:

- صافي ربح أو خسارة الفترة، وأرصدة الأرباح والخسائر المتراكمة؛
- المعاملات الرأسمالية مع المساهمين، والتوزيعات والتغيرات في حقوق المساهمين؛
- كل عنصر من عناصر الإيرادات أو الأعباء التي لها علاقة بحقوق المساهمين؛
- حركة الأسهم والاحتياطي.

5-2 الإيضاحات المتممة للقوائم المالية: ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) على مايلي:²²⁸

- يجب توضيح مدى الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية؛
- تقديم المعلومات المالية الضرورية وغير الموجودة في القوائم المالية سابقة الذكر؛
- السياسات والطرق المحاسبية المعتمدة.

²²⁷ . Odile Dandon, Laurent Didelot, Op. cit, P564.

²²⁸ . Odile Dandon, Laurent Didelot, Op. cit, P565.

خلاصة الفصل الثاني

يتضح مما سبق، أن معايير المحاسبة الدولية ليست وليدة اليوم، بل كانت قائمة في الأصل منذ عام 1973 من خلال لجنة مهنية متخصصة هي لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية. فقبل تشكيل هذه اللجنة، كان هناك اختلاف بين المعايير من حيث الشكل والمحتوى وهذا في مختلف الدول، لذلك تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية أو بالأحرى مجلس معايير المحاسبة الدولية حالياً، على وضع معايير محاسبية تلقى القبول على النطاق العالمي، بغية الوصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين السياسات في المعايير المحاسبية المختلفة التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية.

كما أن المعايير المحاسبية الدولية لا تغطي على المعايير المحلية والأنظمة الوطنية، لكن يجب دائماً العمل على التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، خاصة وأن جميع دول العالم ومن ضمنها الجزائر (كما سيتضح في الفصل الموالي) تتجه نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، والانفتاح على الاقتصاد العالمي، وتقديم التسهيلات المختلفة لجلب رؤوس الأموال عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المالية الدولية.

الفصل الثالث

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

الفصل الثالث: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

تمهيد:

يخضع تنظيم المحاسبة في الجزائر لمبادئ المخطط المحاسبي الوطني الذي تم إعداده سنة 1975، بحيث يضم كل الإجراءات والأساليب، والطرق المحاسبية. كما تخضع المحاسبة لقانون الضرائب وخصوصا فيما يتعلق بعناصر القوائم المالية. ومن خلال سلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في الآونة الأخيرة، بداية بالتوجه نحو اقتصاد السوق، وإلى غاية انضمامها المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث تسعى من خلال هذه الإصلاحات إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي، لذلك فقد أصبح من الضروري إرفاقها بإصلاح محاسبي كفيل بإضفاء الصورة الحقيقية لهذه الإصلاحات. وحتى يتحقق ذلك، فقد اتجهت الجزائر نحو تكييف نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من خلال طرح مشروع نظام محاسبي مالي جديد، هذا النظام المحاسبي المالي الجديد الصادر في الجريدة الرسمية رقم (74) في شهر نوفمبر 2007.

من هذا المنطلق، سنتناول من خلال هذا الفصل أربع نقاط أساسية من خلال أربع مباحث، حيث سنتناول في المبحث الأول بالتطرق إلى النظام المحاسبي في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) السائد منذ سنة 1976، أما المبحث الثاني، فيتعلق بدراسة النظام المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، من خلال عرض أهم ما جاء في مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، في حين سنتطرق في المبحث الثالث إلى دراسة القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد، وأخيرا ومن خلال المبحث الرابع والأخير سنقوم بتقييم مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، من خلال مقارنته بالمخطط المحاسبي الوطني من جهة، ومن جهة أخرى بالمعايير المحاسبية الدولية، من أجل الوقوف على مدى توافق هذا النظام مع المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول النظام المحاسبي في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

منذ الاستقلال، اعتمدت المؤسسات الجزائرية، الاقتصادية منها والتربوية على المخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1957 تدريسا، تكوينا وممارسة، وباعتبار أن هذا الأخير كان مستلهما من روح وتوجهات الحياة الاقتصادية الرأسمالية، فقد اتضح جليا أن هذا المخطط لا يلائم التوجه الاشتراكي الذي كانت تنتهجه الجزائر في ذلك الوقت، وهو ما استدعى بالسلطات آنذاك إلى ضرورة الإسراع لوضع مخطط محاسبي وطني يستجيب لمتطلبات هذا التوجه.

وقد تأكد ذلك فعلا في 1975/04/29 أين وضعت الدولة الجزائرية مخططا محاسبيا وطنيا (PCN) معلنة بذلك استقلالها المحاسبي من جهة، وبناء جهاز محاسبي يستجيب لروح وتوجهات اقتصاد البلاد من جهة ثانية، ليبدأ العمل به ابتداء من 1976/01/01، وبقي العمل ساري به إلى يومنا هذا.

1. لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN):

1-1 ظروف إنشاء المخطط المحاسبي الوطني:

تعود أولى محاولات تكييف المخطط المحاسبي العام الذي كان ساريا العمل به في الجزائر تاريخيا، إلى سنة 1969، أين كلفت السلطات السياسية، وزارة المالية بالانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاه ستة أشهر، تقوم بعدها هذه الأخيرة بتقديم حصيلة عملها، أي في 1970/06/30 حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19. ولكون هذه الفترة غير كافية للقيام بهذا العمل (06 أشهر)، فقد تم في نهاية سنة 1971، إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط الفرنسي العام بمخطط محاسبي وطني وأسندت هذه المهمة إلى لجنة التوحيد بهذا المجلس.

إلا أن ما طبع عمل هذه اللجنة وانقص من فاعليتها، هو ضعف الطاقم المكون لها والمتكون من خبراء ومختصين وعددهم أربعة، والاكتفاء بمؤلاء المختصين في مجال المحاسبة دون إشراك مختصين في الاقتصاد والمالية والباحثين في هذه الميادين، إذ على العكس من ذلك تمت الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي ساهم في إرساء الخطوط العريضة للمخطط المحاسبي الوطني لبلاده والمعتمد منذ 1966/01/01.²²⁹

²²⁹ . مدني بلغيث، المرجع السابق، ص 147.

ونظراً لطبيعة الظروف الاقتصادية التي طبعت التوجهات الاشتراكية للجزائر آنذاك، فإن معدوا المخطط المحاسبي الوطني حرصوا على أن يعكس هذا المخطط طبيعة هذه التوجهات، وبالتالي اعتمدوا على السلم التفضيلي التالي في تلبية احتياجات الطلبات من المعلومات المحاسبية:²³⁰

- المؤسسة (استعمال داخلي)؛
- الهيئات المالية (استعمال خارجي)؛
- المحاسبة الوطنية (استعمال خارجي)؛
- إدارة الضرائب (استعمال خارجي)؛

وفي شهر نوفمبر من سنة 1973 تم تبني المخطط الجديد (PCN) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحصه للمشروع، تلاه صدور الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضرية على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي، الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية.²³¹

2-1- خصائص المخطط المحاسبي الوطني:

لقد اعتمد معدي هذا المخطط عند تصميمه، على النموذج المبسط الذي يقوم على الفصل بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، رغم أن هذا المخطط موجه أساساً للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، شركات التأمين والمستثمرات الفلاحية. لذلك كانت فكرة اللجوء إلى إعادة تكييف المخطط المحاسبي الوطني، استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة، ونذكر منها:²³²

1-2-1 المخططات المحاسبية القطاعية (PCS):

وهي بمثابة تكييف المخطط المحاسبي الوطني لمجموعة من المؤسسات يجمعها نفس النشاط. إلا أن سيرورة إنجاز هذه المخططات القطاعية على مستوى المجلس الأعلى للمحاسبة، ومنذ سنة 1977 لم تعرف النور، عدا تلك المتعلقة بنشاط البنوك، بصدر المخطط المحاسبي للبنوك، في الوقت الذي

²³⁰ . Boukhezar Aomar : la Comptabilité de l'entreprise et le PCN, Edition ENIC, Alger 1983, P 5.

²³¹ . مدني بلغيث، المرجع السابق، ص 148.

²³² . مدني بلغيث، نفس المرجع السابق، ص 149.

شكلت فيه عدة لجان لقطاعات مختلفة مثل البناء، الفلاحة، الأشغال العمومية، الصناعات الطاقوية، التأمين و الخدمات الاجتماعية.

2-2-1 المحاسبة التحليلية القطاعية (CAS):

في الوقت الذي كان من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج المحاسبي الجزائري، نظرا لما تقدمه المحاسبة التحليلية من مساعدة في تسيير المؤسسات باعتبارها محاسبة للاستعمال الداخلي، فقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني المحاسبة التحليلية وترك الحرية في هذا الشأن للمؤسسات لتكييفها حسب ما هو ملائم لطبيعتها واحتياجاتها بصفة تسمح:

أ- بحساب التكاليف وأسعار التكلفة؛

ب- إنجاز الموازنات وممارسة الرقابة عليها.

2. بنية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني:

يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات، وآليات سيرها وطرق التقييم، ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة (الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول حركات الذمة) إضافة إلى مجموعة من الملحقات التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني.²³³

وحسب القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23، المتعلق بكيفيات تطبيق هذا المخطط، فقد حدد:²³⁴

- طبيعة التنظيم و التسيير المحاسبي؛
- الحسابات، مجموعاتها و أرقامها؛
- المصطلحات المتبناة؛
- قواعد التسجيل المحاسبي؛
- القوائم المالية الختامية.

1-2 كيفية تصميم المخطط المحاسبي الوطني:

تم تصميم المخطط المحاسبي الوطني، وفقاً للكيفية التالية:

233 . محمد بوتين: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1991، ص 39.
234 . الجريدة الرسمية، العدد 101 الموافق لـ 23 جوان 1975.

أ- تم تقديم حسابات المخطط المحاسبي الوطني في ثماني مجموعات أو أصناف مرقمة من 01 إلى 08. هذه المجموعات قسمت إلى حسابات رئيسية ثم إلى حسابات جزئية، ومنها إلى حسابات فرعية، حيث أن:

- المجموعة تتكون من رقم واحد؛
- الحساب الرئيسي يتكون من رقمين؛
- الحساب الجزئي من ثلاث أرقام؛
- الحساب الفرعي من أربعة أرقام فما فوق، وذلك حسب الحاجة و التفاصيل المرغوب فيها من طرف المؤسسة، وبما يتماشى واستعمال الإعلام الآلي في معاملة البيانات المحاسبية.

ب- تم تحديد المجموعات كما يلي:

- المجموعة 01: الأموال الخاصة؛
- المجموعة 02: الاستثمارات؛
- المجموعة 03: المخزونات؛
- المجموعة 04: الحقوق؛
- المجموعة 05: الديون؛
- المجموعة 06: التكاليف أو الأعباء؛
- المجموعة 07: الإيرادات؛
- المجموعة 08: النتائج.

ج- تم ترتيب مختلف المجموعات حسب الوثائق الشاملة، حيث سُمِّيت المجموعات من 01 إلى 05 بحسابات الميزانية، والمجموعتين 06 و 07 بحسابات التسيير، أما المجموعة 08 فتعبر عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف وسميت بحسابات النتائج.

د- وزعت مجموعات حسابات الميزانية إلى مجموعتين أو قسمين هما:

- حسابات الأصول وتشمل ثلاث مجموعات (02، 03، 04)؛
- حسابات الخصوم وتشمل المجموعتين الأولى والخامسة (01، 05).

هـ- تم ترتيب حسابات عناصر الأصول وعناصر الخصوم حسب مبدئي السيولة والاستحقاق من أعلى الميزانية إلى أسفلها، وتم التمييز بين أهم العناصر؛

و- رتبت حسابات التسيير حسب طبيعتها مع التمييز بين مختلف أنواعها، إلا أنه يصعب إعادة ترتيبها حسب معايير أخرى وذلك لعدم وجود حسابات المحاسبة التحليلية.

2-2 بنية حسابات المخطط المحاسبي الوطني:

سنتناول في هذا الإطار، بنية حسابات الميزانية، وحسابات التسيير، إضافة إلى الوثائق المالية الختامية التي تضمنها المخطط المحاسبي الوطني:²³⁵

1-2-2 بنية حسابات الميزانية:

1-1-2-2 الأصول:

تعرف الأصول بصفة عامة على أنها، مجموع العناصر التي تم اقتناؤها أو إنشاءها تلبية لاحتياجات المؤسسة من أجل القيام بنشاطها. كما يمكن وصفها بأنها أوجه استعمال الموارد.

وقد تم ترتيب عناصر الأصول، حسب مبدأ السيولة من الأسفل إلى الأعلى، وبذلك يمكن تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين؛ مجموعة الأصول الدائمة (الثابتة، الغير متداولة)، ومجموعة الأصول المتداولة:

أ- الأصول الدائمة:

وتمثل كل العناصر التي تساهم بصفة دائمة في نشاط المؤسسة (أكثر من دورة)، وتمثل في عناصر المجموعة الثانية "الاستثمارات" والتي تضم مجموعة التجهيزات والقيم الدائمة التي تحصلت عليها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة؛

ب- الأصول المتداولة:

و تمثل كل عناصر الذمة التي لا تزيد مدة استعمالها في الحالات العادية عن السنة، عدا بعض الاستثناءات التي ترتبط أحيانا بخصوصيات كل نشاط، وتضم عناصر المجموعتين الثالثة والرابعة.

- تتمثل عناصر المجموعة الثالثة "المخزونات" في مجموع العناصر التي اشتريتها المؤسسة أو أنتجتها بغرض البيع أو الاستهلاك؛
- أما عناصر المجموعة الرابعة "الحقوق"، فتمثل ما للمؤسسة من حقوق اتجاه الغير نتيجة لتعاملها معهم.

²³⁵ . مدني بلغيث، المرجع السابق، ص 151-156.

2-1-2-2 بنية حسابات الخصوم:

تعرف الخصوم على أنها، مجموعة التزامات المؤسسة تجاه الغير، كما يمكن وصفها بمصادر تمويل استخدمتها، أي الأموال الخاصة، والديون التي تقع على عاتق المؤسسة.

تم ترتيب حسابات الخصوم وفق مبدأ الاستحقاق من الأسفل إلى الأعلى، وبذلك يمكن تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين؛ الأموال الخاصة والديون:

أ- الأموال الخاصة:

وتمثل الأموال الدائمة التي وضعت تحت تصرف المؤسسة من قبل المساهمين من أجل تمويل نشاطها؛

ب- الديون:

وهي عبارة عن التزامات مالية، تعهدت المؤسسة بتسويتها في تاريخ محدد نتيجة تعاملها مع الغير. وما يميز هذه المجموعة، أنها وضعت بكيفية تناظرية مع حسابات المجموعة الرابعة "الحقوق".

2-2-2 بنية حسابات التسيير:

سبقت الإشارة، إلى أن حسابات التسيير تمثل في حسابات كل من المجموعة السادسة المتمثلة في التكاليف، وحسابات المجموعة السابعة المتمثلة في الإيرادات:

1-2-2-2 التكاليف:

تمثل هذه المجموعة، كل المصاريف التي تتحملها أو تسدها المؤسسة في إطار نشاطها الاستغلالي العادي أو الغير عادي. وقد تم تصنيف حسابات التكاليف حسب طبيعتها بالشكل الذي يسمح بمعرفة حجم تطور النتيجة مع طبيعة كل نشاط (الاستغلال، خارج الاستغلال)؛

2-2-2-2 الإيرادات (الناتج):

تمثل الجانب الإيجابي في معادلة الربح، أي كل ما تحصل عليه المؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها، ولقد تم تصنيف الإيرادات أيضا حسب طبيعتها.

3-2-2 النتائج:

بعد الانتهاء من المراحل المحاسبية الثلاث؛ التسجيل في اليومية، الترحيل إلى دفتر الأستاذ ثم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، يستطيع المحاسب إعداد حسابات النتائج لتحديد نتيجة الدورة (النتيجة الصافية) التي يتوصل إليها بعد المرور بنتائج جزئية ضرورية للتسيير.

3-2 الوثائق المالية الختامية:

يفرض المخطط المحاسبي الوطني على كل مؤسسة اقتصادية أن تحضر في نهاية كل دورة مالية مجموعة من الوثائق المحاسبية سبعة عشر (17) وثيقة، والتي تعبر عن وضعيتها المالية خلال تلك الدورة. وتصنف هذه الوثائق إلى مجموعتين؛ الوثائق الشاملة والوثائق الملحققة:

1-3-2 الوثائق الشاملة:

تتمثل هذه الوثائق في جدول الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول حركات عناصر الذمة.

أ- الجدول رقم (01): الميزانية

هي الصورة الفوتوغرافية للوضع المالية للمؤسسة في لحظة معينة؛ (أنظر الملحق رقم 01 و 02)

ب- الجدول رقم (02): جدول حسابات النتائج

هو جدول تحليلي يجمع بين حسابات التسيير من تكاليف وإيرادات، وبإجراء عملية المقارنة بينهما نحصل على النتيجة الصافية؛ (أنظر الملحق رقم 03)

ج- الجدول رقم (03): جدول حركات عناصر الذمة

يظهر هذا الجدول التغيرات التي طرأت على كل عنصر من عناصر الذمة المالية للمؤسسة (حسابات الأصول والخصوم)، وذلك بإظهار رصيد أول المدة لكل حساب والحركات التي تعرض لها خلال الدورة ووصولاً إلى رصيد آخر المدة.

2-3-2 الوثائق الملحققة:

تضم هذه الوثائق أربعة عشر (14) وثيقة ملحقة تكمل الوثائق الشاملة، وتقدم شرحاً مفصلاً لهذه الوثائق وتمنح مستعملها التفاصيل اللازمة و يسهل فهم محتوياتها، وتتمثل في:²³⁶

- الجدول رقم 04: الاستثمارات؛
- الجدول رقم 05: الاهتلاكات؛
- الجدول رقم 06: المؤونات؛
- الجدول رقم 07: الحقوق؛
- الجدول رقم 08: الأموال الخاصة؛
- الجدول رقم 09: الديون؛

²³⁶ . كتوش عاشور: المحاسبة العامة، الجزء الأول، المركز الجامعي بالشلف، 1997، ص 37.

- الجدول رقم 10: المخزونات؛
 - الجدول رقم 11: إهلاك البضائع و المواد؛
 - الجدول رقم 12: مصاريف التسيير؛
 - الجدول رقم 13: المبيعات و الخدمات المؤداة؛
 - الجدول رقم 14: نواتج أخرى؛
 - الجدول رقم 15: نواتج التنازل عن الاستثمارات؛
 - الجدول رقم 16: التعهدات الممنوحة و المقدمة؛
 - الجدول رقم 17: معلومات مختلفة.
- كما يجب أن تكون الوثائق والجداول المذكورة أعلاه محضرة حسب الأشكال والنماذج المقترحة من طرف المخطط المحاسبي الوطني.

3. تقييم المخطط المحاسبي الوطني:

يمكن تقييم المخطط المحاسبي الوطني، من خلال عرض بعض المزايا والعيوب التي وجهت له خلال فترة تطبيقه بالمؤسسات الجزائرية، والتي سنتناولها في النقاط التالية:

1-3 مزايا المخطط المحاسبي الوطني:

من المزايا التي اتسم بها المخطط المحاسبي الوطني والتي تعمل على السير الحسن للمؤسسات الوطنية ما يلي:²³⁷

- أ- قضى على ثغرات المخطط المحاسبي العام الذي كان مطبقا قبل سنة 1976، والذي لم يكن يتمشى والتوجه السياسي والاقتصادي للبلاد أثناء تلك الفترة؛
- ب- أتى بتصنيف جديد جيد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة و دقيقة؛
- ج- وجد حلاً لحسابات الصنف (4) الحقوق و الصنف (5) الديون التي كان يمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم، و هي الآن حسابات تناظرية؛

²³⁷ . ربحان الشريف: مشروع SCE الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الوطني حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عناية، 21- 22 نوفمبر 2007، ص 5.

- د- أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون؛
- هـ- أتى بعدد من الوثائق الملحقه تكمل الوثائق الشاملة المعروفة؛
- و- أتى جدول حسابات النتائج بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة؛
- ز- يعد المخطط المحاسبي الوطني الدعامه الأولى في العمل المحاسبي داخل المؤسسات الوطنية فضلا عن ذلك خدم الطالب أو الدارس في المجال المحاسبي بشكل يسمح بتطويره مستقبلا.

2-3 نقائص (عيوب) المخطط المحاسبي الوطني:

سنتناول في هذا الإطار أهم النقائص أو العيوب التي يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني، وهي:

1-2-3 غياب الإطار المفاهيمي:

يقصد بالإطار المفاهيمي المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكله بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين وآخرين. هذا الإطار المفاهيمي المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد الحلول المحاسبية للمشاكل المشتركة؛ لذلك ينبغي: ²³⁸

- أ- تحديد الطرائق المحاسبية المعتمدة من طرف المنظمات الدولية للمعايرة؛
- ب- إعداد معايير محاسبية تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- ج- تعديل القوائم المالية، وذلك بما يتلاءم ومتطلبات المستثمرين والمقرضين، باعتبار أن القوائم المالية حسب المخطط الوطني الحالي معدة لخدمة مصالح الضرائب بالدرجة الأولى. وهذا لا يتم إلا بتحديد دقيق لأهداف القوائم المالية، وتحديث النظام المحاسبي ليصبح يتوافق مع المعايير الدولية.

2-2-3 الحاجة إلى المعلومات المحاسبية:

أ- إن البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير ووجود معلومات محاسبية جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وباعتبار أن هؤلاء المستخدمون ليسوا كوحدة وحدة متجانسة، لذلك ينبغي مراعاة كل هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية وذلك من حيث: ²³⁹

- طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية؛

²³⁸ . شنوف شعيب، المرجع السابق، ص 22.

²³⁹ . شنوف شعيب، نفس المرجع السابق، ص 22.

- إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح، ونتائج المؤسسة، فالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ومن خلال جدول حسابات النتائج نجد نتيجة الاستغلال، ونتيجة خارج الاستغلال، وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية، وذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال ونتائج خارج الاستغلال.
- ب- تم اعتماد تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها، بحيث وحسب البعض فإن التصنيف يظهر مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة، على عكس التصنيف الوظيفي أو التصنيف حسب الاتجاه،²⁴⁰ المعمول به في كندا، بريطانيا، والولايات المتحدة الأمريكية والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية المالية والإدارية دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية؛
- ج- عدم التعبير على المبادئ المؤسسة للمحاسبة بشكل واضح، ولم يتم إعطاء تعريف واضح لبعض المفاهيم مثل الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة والناتج و التكاليف؛
- د- على مستوى القوائم المالية غياب بعض الجداول الهامة مثل جدول تدفقات الخزينة، الذي يعتبر من أهم القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية ومن هنا تظهر ضرورة تكييف المخطط المحاسبي الجزائري مع المحاسبة الدولية؛
- هـ- إهمال المخطط المحاسبي الجزائري للمعلومات غير المالية والتي يمكن أن تفيد المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية، مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج، علاقات المؤسسة بالغير... الخ؛
- و- إهمال المخطط المحاسبي الجزائري للمعلومات التقديرية المستقبلية، فينبغي على المؤسسة تزويد الغير بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات المستقبلية؛
- ز- إهمال المخطط المحاسبي الجزائري التصنيف الوظيفي عند إعداد القوائم المالية، فالتصنيف الوظيفي لهذه القوائم يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات السليمة؛
- ح- التركيز على المحاسبة العامة وإهمال المحاسبة التحليلية؛
- ط- تركيز المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات الصناعية والتجارية مع إهماله للأنشطة الاقتصادية الأخرى كالبنوك، القطاع الفلاحي، شركات التأمين والأشغال العمومية.

²⁴⁰ . Saheb Bachagha, Pour un Référentiel comptable Algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Algérie, 2003, p 10.

4. المجلس الوطني للمحاسبة ودوره في تحديث المخطط المحاسبي الوطني:

سبقت الإشارة، إلى أن مهنة المحاسبة في الجزائر قد شهدت أول تنظيم لها، بالأمر رقم 82/71 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وذلك بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، حيث أوكلت له مهمة إحلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي كان سائدا منذ الاستقلال. بمخطط محاسبي وطني يستجيب للمتطلبات الاقتصادية في تلك الفترة.

غير أن الحدث البارز الذي أحدث تحولا عميقا في مهنة المحاسبة، هو صدور القانون رقم 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد. (سبق التطرق إلى هذا القانون في الفصل التمهيدي).

ورغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 08/91 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، إلا أن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية بتنظيم المحاسبة في الجزائر. واقتصر دور المنظمة على تقديم الاستشارات والمساهمة في تنظيم المهنة والتكوين. وتعرّز هذا المنحى، بصدور المرسوم رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وتنظيمه، والذي لعب دورا بارزا في تحديث المخطط المحاسبي الوطني ليتوافق مع المعايير والتطبيقات المحاسبية الدولية.

1-4 تقديم المجلس الوطني للمحاسبة:

1-1-4 نشأة المجلس الوطني للمحاسبة:

كما سبقت الإشارة أعلاه، فقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بفعل المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25. وطبقا للمادة الثانية (02) من هذا المرسوم، يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

2-1-4 صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

تمثل صلاحيات المجلس، طبقا للمادة الثالثة (03) من نفس المرسوم فيما يلي:²⁴¹

²⁴¹. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25، ص 18.

- أ- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالحاسبة وبتعليمها؛
- ب- إنجاز أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال تنمية استخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- ج- اقتراح كل التدابير التي تدخل في إطار التوحيد المحاسبي واستغلالها العقلاني؛
- د- الإفصاح وإبداء الرأي والتوصيات بشأن مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالحاسبة؛
- هـ- المشاركة في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- و- متابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالحاسبة على الصعيد الدولي؛
- ز- تنظيم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ح- نشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوجيهاته.

3-1-4 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

- تم تحديد أعضاء المجلس في المادة السادسة (06) من نفس المرسوم السالف الذكر، والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس. حيث يرأس المجلس وزير المالية أو مثله، أما تشكيلته فهي:²⁴²
- الرئيس المزاو لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
 - ممثل الوزير المكلف بالمالية؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
 - ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات؛
 - ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي؛
 - ممثل عن المفتشية العامة للمالية؛
 - ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة؛
 - ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة؛
 - ممثل عن بنك الجزائر؛

²⁴². الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25، ص 18.

- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها؛
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية؛
- ممثل عن جمعية شركات التأمين؛
- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية؛
- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

4-1-4 تنظيم أعمال المجلس الوطني للمحاسبة:

تسهر الأمانة العامة للمجلس على سير عمله، وتتكفل بكافة الأنشطة الإدارية والتقنية والتمثيل والاتصال نيابة عنه، ومن بين مهامها ما يلي:²⁴³

- تسيير خزانة المجلس؛
- التنسيق بين أعضاء المجلس ولجانه، وتنظيم الاجتماعات الدورية لهياكله؛
- الإعداد لكل أشغال المجلس، ونشر أعماله؛
- استقبال الاستفسارات، تنظيمها، وتوزيعها على اللجان ومن ثم الرد عليها.

وبصفة عامة، تتوزع أعمال المجلس حول ثلاث مستويات رئيسية هي:

أ- الجمعية العامة:

تضم مجموع أعضاء المجلس، وهي المكلفة أساساً بإصدار الآراء والتوصيات؛

ب- اللجان التقنية:

ويتوزع حولها مجموع أعضاء المجلس حسب اختصاصهم أو القطاعات التي ينتمون إليها، بحيث تتكفل كل واحدة في مجال اختصاصها بإعداد مشاريع الآراء والتوصيات حول المسائل الموجهة للمجلس أو المدرجة في برنامج عملها، وقد تم تشكيل ثمانية لجان تقنية، هي:

- لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية؛
- لجنة المحاسبة العمومية والوطنية؛
- لجنة الإعلام الآلي والمحاسبة؛

²⁴³ . مدني بلغيث، المرجع السابق، ص 170-172.

- لجنة الطاقة والمناجم؛
- لجنة الشغل، السياحة والخدمات الأخرى؛
- لجنة الهيئات المالية؛
- لجنة الفلاحة، الصيد والري؛
- لجنة البناء والأشغال العمومية.

تهدف هذه اللجان، في إطار تحديث المخطط المحاسبي الوطني، استناداً للمعايير والتطبيقات المحاسبية الدولية، إلى تكييف المعايير الجديدة لقطاعات النشاطات الاقتصادية المختلفة.

ج- المكتب:

ويتكفل بمهام تنظيم وتوجيه أنشطة وأعمال المجلس، ويتشكل من الرئيس ونائب الرئيس و 06 أعضاء.

* وبصفة عامة، نشير إلى أن مجمل الأعمال التي قام بإنجازها المجلس اتخذت شكل آراء (Avis)، تميزت بتنوعها نتيجة لاختلاف المسائل التي أعدت لأجلها واختلاف مصادرها. وقد تركزت آراء المجلس حول تكييف المخطط المحاسبي الوطني لبعض الأنشطة، منها:

- الرأي رقم 98/03 الصادر بتاريخ 1998/11/23، والمتعلق بالمخطط المحاسبي لوسطاء عمليات البورصة (IOB - Intermédiaire des Opération de Bourse)؛
- الرأي رقم 99/04 الصادر بتاريخ 1999/06/21، والمتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني لأنشطة الشركات القابضة (Holding) والشركات المجمعة (Société de groupe)؛
- الرأي رقم 99/05 الصادر بتاريخ 1999/06/21، والمتعلق بكيفية توطيد حسابات المجمعات (Consolidation des comptes des groupes)؛
- الرأي رقم 01/16 الصادر بتاريخ 2001/05/13، والمتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني لأنشطة هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة (OPCVM - Organisme de placement collectif en valeurs mobilières)

2-4 دور المجلس الوطني للمحاسبة في تحديث المخطط المحاسبي الوطني:

مع دخول الجزائر مرحلة اقتصادية جديدة دعمتها ظاهرة العولمة واتفاقيتها مع منظمة التجارة العالمية، تم إقرار ضرورة إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وإعداد مخطط يتماشى مع التغيرات العالمية، مع مراعاة الخصائص المحلية بإعداد نماذج للقوائم المالية، وتحديد كيفية عمل الحسابات. ففي سنة 1999 أصدرت وزارة المالية القرار رقم (42) لتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة،²⁴⁴ وبدأت عملية الإصلاح المحاسبي بدعم مالي من البنك العالمي في بداية الثلاثي الأول لسنة 2001 لتمتد العملية إلى نهاية الثلاثي الأول من سنة 2002، من طرف فريق عمل يتكون من مجموعة خبراء فرنسيين تابعين لـ:²⁴⁵

- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)؛
- مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSOEC)؛
- الهيئة الوطنية لمحافظة الحسابات (CNCC).

وقد شكل المجلس لهذا الغرض، لجنة قيادة (Comité de Pilotage)، تضطلع بمهمة التنسيق ومتابعة أعمال فريق الخبراء، وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 إلى مخطط محاسبي جديد للمؤسسة (PCE) مع تعاون بشكل محدود مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC). وقد مرت عملية تحديث المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بثلاث مراحل، كما يلي:²⁴⁶

- المرحلة 1: تقييم تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع محاولة تقريره من المعايير الدولية؛
- المرحلة 2: إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- المرحلة 3: تكوين وإعلام حول المخطط الجديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى، وضعت ثلاث خيارات تطوير ممكنة للـ PCN للنقاش، وهي:

- أ- الخيار الأول: الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛
- ب- الخيار الثاني: الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنية وهيكله، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية؛

²⁴⁴ . بوراس أحمد، المرجع السابق، ص 8.

²⁴⁵ . مدني بلغيث، المرجع السابق، ص 172.

²⁴⁶ . ربحان شريف، المرجع السابق، ص 7.

ج- الخيار الثالث: يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني، بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC). وبعد دراسته من قبل هيئات المجلس، قبلت الجمعية العامة بالخيار الثالث، وتبنت بالتالي إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وهو ما تجسد فعلاً في مشروع النظام المحاسبي المالي (SCF)، والذي سيتم التطرق إليه في المبحث اللاحق.

وقد تم إعداد مشروع عمل رقم (03) في جويلية 2003 ومشروع رقم (6) في جويلية 2004، يوضح توجه المشرع إلى تطبيق المعايير الدولية وانتباهه إلى ضرورة مراعاة خصوصية المؤسسات الصغيرة، لذا وضع ملحقاً خاصاً بالمعالجة المحاسبية لها

وفي أوت 2004 اعتماداً على القانون رقم 08/04 المؤرخ في 14 أوت 2004 المتعلق بشروط ممارسة النشاطات التجارية، تم إلزام كل من الشركات والبنوك والمؤسسات المالية بإيداع ميزانيتها وحسابات النتائج لدى المديرية العامة للمركز الوطني للإعلانات القانونية، بغرض نشرها في النشرة الرسمية، وهو ما يعني بداية عملية الإشهار لتوفير المعلومة المحاسبية لمستعمليها محليين كانوا أم أجانب. بمجرد اللجوء إلى الموقع الإلكتروني للمركز الوطني للسجل التجاري، في انتظار أن تنشر هذه المعلومات بالشكل المتعارف عليه دولياً، أي بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.²⁴⁷

²⁴⁷ . بوراس أحمد، المرجع السابق، ص 7.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

كما سبقت الإشارة، فقد أسفرت نتائج الأشغال التي قام بها فريق الخبراء الفرنسي، بالتنسيق مع مجلس المحاسبة الوطني وبتدعيم مالي من البنك الدولي، عن ميلاد مشروع نظام محاسبي جديد أطلق عليه تسمية "النظام المحاسبي المالي" (SCF)، ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، السائد تطبيقه منذ سنة 1976 وإلى يومنا هذا.

وطبقا لما ينص عليه القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007²⁴⁸ والخاص بالنظام الجديد للمحاسبة والمالية في مادته رقم (41)، فإن الجزائر مضطرة للانتقال إلى هذا النظام العالمي ابتداء من جانفي 2009، غير أنه وبسبب تعذر التحضير الجيد لهذا الموعد على المستوى التقني، فقد تم تأجيل الموعد إلى جانفي 2010²⁴⁹ وفقا لما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 2008/07/27. وقد تم إعداد نظام المحاسبة الجديد الذي سيحل محل نظام المحاسبة القديم وفقا لمبادئ ومناهج المحاسبة المالية المعمول بها عالميا.

وستحاول من خلال هذا المبحث دراسة هذا المشروع وذلك في حدود ما هو متوفر لنا من معلومات، وذلك حسب النقاط الآتية:

1. أهمية إعداد نظام محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية:

سبقت الإشارة، إلى أن الممارسة المحاسبية في الجزائر كانت تستند إلى تطبيق واستعمال المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بداية من جانفي 1976، بصفة إجبارية على كل المؤسسات الاقتصادية، وأن هذا المخطط، وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه في ذلك الوقت. غير أن توجه الجزائر بداية من تسعينيات القرن الماضي نحو اقتصاد السوق، بكل ما يحمله هذا التوجه من انفتاح، وحرية انتقال للأموال، وتنميط للمعاملات الاقتصادية الدولية والتي توجت بتفعيل السوق المالي وظهور بورصة القيم المتداولة، ثم مؤخرا بإبرام اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والمفاوضات الرامية لانضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة. كل هذه التحولات وغيرها تستوجب أو تحتتم على الجزائر

248 . القانون 11/07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مايو 2008.

249 . الجريدة الرسمية، العدد 42 الموافق لـ 27 يوليو سنة 2008.

ضرورة توفير معلومات محاسبية ومالية، ذات نوعية، تساعد بصفة خاصة المستثمرين والمقرضين على اتخاذ القرارات الرشيدة،²⁵⁰

وحتى يتحقق ذلك، لا بد أن تكون هذه المعلومات مقدمة في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية، باعتبار أن القوائم المالية الحالية بما تحتويه من معلومات والمعدة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، تعتبر غير مفيدة لهذه الفئة، بقدر ما هي مفيدة وموجهة لتلبية احتياجات مصالح الضرائب من جهة، وتلبية احتياجات المحاسبية الوطنية من جهة أخرى. ومن ثم، فإنه من الضروري، توفير قوائم مالية تفي باحتياجات المستثمرين والمقرضين بالدرجة الأولى، من أجل توفير معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وعادلة، عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وحتى يتحقق ذلك، فقد كان من الضروري، القيام بتعديلات جوهرية على المخطط المحاسبي الوطني، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار مفاهيمي يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق، وذلك بأن تكون القوائم المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص، وأن يكون النظام المحاسبي يسمح بعقلانية المعلومات المحاسبية، وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة، ويرفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم، كما ينبغي أن تحدد أهداف القوائم المالية وأولوياتها، وإلى من توجه هذه القوائم، وما هي نوعية القوائم المالية التي يمكن إعدادها لغرض عرضها على المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، وما هو الوقت المناسب لتقديمها من أجل اتخاذ قرارات مناسبة وفي الوقت الضروري.²⁵¹

2. وصف مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF):

تركزت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني والتي شرع فيها مع بداية الثلاثي الأول من سنة 2001، على إجراء جملة من التعديلات تتعلق بالعناصر التالية:²⁵²

- إعطاء تعاريف ومفاهيم وبناء الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد؛
- تحديد طرائق التقييم بالنسبة لعناصر الأصول وعناصر الخصوم، وكذلك حسابات التسيير؛

²⁵⁰ . Saheb Bachagha, OP. Cit, p07.

²⁵¹ . شنوف شعيب، المرجع السابق، ص 21.
²⁵² . شنوف شعيب، نفس المرجع السابق، ص 23.

- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، والجداول الملحق، تحديد الحسابات ونظام المجموعات وكيفية تسيير الحسابات؛
 - وضع جداول وإيضاحات خاص بالمفاهيم.
- وبشكل عام، فإن مشروع النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد (SCF)، وطبقا لما ينص عليه القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يحتوي على جزئين وملحق:²⁵³

1-2 مضمون الجزء الأول:

ويضم؛ الإطار المفاهيمي، قواعد التقييم والتسجيل، والقوائم المالية. وقد جاء هذا الجزء في أربع أبواب وملحق، هي:

1-1-2 الباب الأول: وهو خاص بالإطار المفاهيمي؛ ويتضمن ثلاث فصول:

الفصل الأول: مجال التطبيق وتعريف؛

الفصل الثاني: المبادئ المحاسبية؛

الفصل الثالث: تعريف خاصة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة،

التكاليف والنواتج.

2-1-2 الباب الثاني: وهو خاص بتنظيم المحاسبة؛

3-1-2 الباب الثالث: ويتمثل في قواعد التقييم والتسجيل للأصول، الخصوم، التكاليف والنواتج؛

ويتضمن ثلاث فصول:

الفصل الأول: مبادئ عامة؛ ويتضمن قسمين:

القسم الأول: تسجيل الأصول، الخصوم، التكاليف والنواتج؛

القسم الثاني: قواعد عامة للتقييم.

الفصل الثاني: قواعد خاصة للتسجيل والتقييم؛ وتتضمن سبع أقسام:

القسم الأول: الاستثمارات المادية والمعنوية؛

القسم الثاني: الاستثمارات المالية؛

القسم الثالث: المخزونات والمستحقات؛

القسم الرابع: الإعانات؛

القسم الخامس: مؤونات لمواجهة الأخطار والأعباء؛

253 . القانون 11/07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مايو 2008.

- القسم السادس: القروض والخصوم المالية الأخرى؛
- القسم السابع: تقييم الأعباء والنواتج المالية.
- الفصل الثالث: نماذج خاصة للتقييم والتسجيل؛ وتتضمن تسع أقسام:
- القسم الأول: عمليات تمت بصورة مشتركة أو لحساب الغير (Tiers)؛
- القسم الثاني: تجميع الوحدات؛
- القسم الثالث: عقود طويلة الأجل؛
- القسم الرابع: الضرائب المؤجلة؛
- القسم الخامس: عقود التأجير التمويلي؛
- القسم السادس: المزايا الممنوحة للعاملين؛
- القسم السابع: العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية؛
- القسم الثامن: التغييرات الخاصة بالتقديرات أو الطرق المحاسبية، وتصحيح أخطاء السهو؛
- القسم التاسع: حالة خاصة بالمؤسسات الصغيرة جداً (TPE).

4-1-2 الباب الرابع: وهو خاص بتقديم القوائم المالية؛ ويتضمن ست (06) فصول:

- الفصل الأول: تعريف القوائم المالية؛
- الفصل الثاني: الميزانية؛
- الفصل الثالث: حساب النتائج؛
- الفصل الرابع: جدول التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة، الغير مباشرة)؛
- الفصل الخامس: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- الفصل السادس: ملحق بالقوائم المالية، وهو آخر ما تضمنه الجزء الأول من المخطط المحاسبي الجديد، وجاء فيه:

- الملحق (1): نموذج للقوائم المالية؛
- الملحق (2): محتوى الملحق (Annexe) للقوائم المالية.

2-2 الجزء الثاني:

يتضمن هذا الجزء، قائمة (مدونة) الحسابات وكيفية عملها (سيرها)؛ وجاء في ثلاث أبواب،

هي:

1-2-2 الباب الأول: خاص بمدونة الحسابات؛ ويتضمن فصلين:

الفصل الأول: مبادئ مخطط المحاسبات؛

الفصل الثاني: الإطار المحاسبي الإلزامي؛

2-2-2 الباب الثاني: سير الحسابات؛ ويتضمن سبع (07) مجموعات، بالإضافة إلى ملحقين:

- المجموعة الأولى: حسابات الأموال الخاصة؛
- المجموعة الثانية: حسابات التثبيتات (الاستثمارات)؛
- المجموعة الثالثة: حسابات المخزونات والمستحقات؛
- المجموعة الرابعة: حسابات الأطراف الأخرى (Tiers)؛
- المجموعة الخامسة: الحسابات المالية؛
- المجموعة السادسة: حسابات الأعباء؛
- المجموعة السابعة: حسابات النواتج.
- الملحق (3): ويتضمن معجم المصطلحات؛
- الملحق (4): ويتناول المحاسبة المبسطة على المؤسسات الصغيرة جداً (TPE).

*وتجدر الإشارة هنا، إلى أن دراستنا لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، سوف تركز على القوائم المالية التي تضمنها هذا المشروع، وذلك باعتبار أن موضوع بحثنا يتعلق بتقرير المراجع الخارجي على مصداقية وعدالة هذه القوائم المالية. لذلك سنقوم من خلال النقاط الموالية بعرض ما جاء في الإطار المفاهيمي للمشروع، باعتباره الأساس الموجه لكيفية إعداد وعرض هذه القوائم، إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل في الحسابات، وأخيراً، نقوم بعرض تشكيلة هذه القوائم ومكوناتها.

3. عرض الإطار المفاهيمي وكيفية تنظيم المحاسبة وفقاً لمشروع (SCF):

1-3 عرض الإطار المفاهيمي للمشروع:

كما سبقت الإشارة أعلاه، فقد تضمن مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد في بابه الأول، من الجزء الأول ثلاث نقاط، هي:²⁵⁴

- مجال التطبيق وتعريف؛
- المبادئ والفروض المحاسبية؛
- تعريف خاصة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، التكاليف والنواتج. .

1-1-3 مجال التطبيق:

إن مشروع النظام المحاسبي الجديد يطبق إجبارياً على:²⁵⁵

- كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري؛
- كل مؤسسة تابعة للقطاع العام أو الخاص، أو القطاع المختلط؛
- كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات، كالتعاونيات؛
- وآخرون ملزمون بمسك محاسبة مالية.²⁵⁶

ويستثنى من مجال التطبيق، الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية.

2-1-3 المبادئ والفروض المحاسبية:

يعتمد مشروع النظام المحاسبي الجديد على جملة من المبادئ والفروض المعتمدة في تحضير القوائم المالية، يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي:²⁵⁷

1-2-1-3 الفروض المحاسبية: تم التأكيد على فرضين اثنين، هما:

أ- استمرارية الاستغلال؛

ب- محاسبة الالتزامات (أساس الاستحقاق).

2-2-1-3 المبادئ المحاسبية الأساسية: تم إدراج اثنا عشر مبدئاً في مشروع النظام المحاسبي

الجديد، وتتمثل هذه المبادئ في:

254 . القانون 11/07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مايو 2008.

255 . Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Projet de Système Comptable Financier, juillet 2006, P 2-3.

256 . يمكن للمؤسسات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها أو عدد مستخدميها ونشاطها حد معين، أن تمسك محاسبة مبسطة تسمى محاسبة الخزينة.

257 . Ibid, P 6-8.

- الدورية؛
- استقلالية الدورات؛
- الوحدة المحاسبية؛
- الوحدة النقدية؛
- الأهمية النسبية؛
- الحيلة والحذر؛
- ثبات الطرق؛
- طرق التقييم (مبدأ التكلفة التاريخية)؛
- إجبارية الميزانية الافتتاحية؛
- أولوية الحقيقة الاقتصادية على نصوص القانون؛
- عدم التعويض (المقاصة)؛
- الصورة الصادقة.

3-1-3 الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

إن الخصائص النوعية التي ينبغي توفيرها في المعلومات التي تحويها القوائم المالية هي:

- أ- الملائمة؛
- ب- الموثوقية؛
- ج- القابلية للمقارنة؛
- د- الوضوح.

4-1-3 مستعملوا القوائم المالية:

يتمثل مستعملوا القوائم المالية في؛ المستثمرون، المديرون، المقرضون (بنوك، مساهمون)، إدارة الضرائب، شركاء آخرون (زبائن، موردون، أجراء)، آخرون.

5-1-3 تعاريف خاصة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، الأعباء والنواتج:

لقد أعطى مشروع النظام المحاسبي الجديد، تعاريف محددة للأصول، الخصوم، رأس المال الخاص، الأعباء والنواتج. كما صنف الأصول والخصوم إلى؛ أصول متداولة وغير متداولة، وخصوم متداولة وغير متداولة.

إن هذه التعاريف التي قدمها المشروع تتماثل مع تلك المقدمة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والتي سبق التطرق إليها في الفصل الثاني من هذا البحث.

2-3 تنظيم المحاسبة وفقاً لمشروع (SCF):

- أشار مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد بوضوح إلى جملة من التعليمات التي يتعين الأخذ بها لتنظيم المحاسبة، ولعل من أهمها ما يلي:²⁵⁸
- أ- يتم مسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
 - ب- تحدد المؤسسة، تحت مسؤوليتها الإجراءات الضرورية لإعداد تنظيم محاسبي يسمح بإجراء مراقبة داخلية وخارجية معاً؛
 - ج- يجب القيام بعملية جرد لأصول وخصوم المؤسسة مرة على الأقل في السنة؛
 - د- المعالجة المحاسبية تتم وفقاً لطريقة القيد المزدوج؛
 - هـ- كل تسجيل محاسبي يجب أن يحدد بوضوح، أصل، محتوى، وتحمل كل المعطيات الخاصة بالعملية، إضافة إلى البيانات الخاصة بالوثائق المبررة؛
 - و- كل تسجيل محاسبي يجب تدعيمه بوثيقة مبررة؛
 - ز- كل مؤسسة، ملزمة بمسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، ويستثنى من ذلك في حالات خاصة المؤسسات الصغيرة جداً؛
 - ح- يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية، المستندات والوثائق المبررة لمدة 10 سنوات؛
 - ط- يتم مسك المحاسبة إما بطريقة يدوية أو بطريقة آلية.

4 قواعد التقييم وفقاً لمشروع (SCF):

- نص مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد على مجموعة من القواعد العامة للتقييم، منها:²⁵⁹
- أ- كقاعدة عامة، تركز عملية التقييم في المحاسبة على مبدأ التكلفة التاريخية، غير أنه وحسب بعض الشروط التي حددها هذا النظام، وبالنسبة إلى بعض العناصر يمكن إجراء عملية التقييم وفقاً لـ:
- القيمة العادلة (القيمة السوقية)؛
 - القيمة المحققة (قيمة الإنجاز)؛
 - القيمة المحينة (القيمة الحالية).

²⁵⁸ Ibid, P 11-12.

²⁵⁹ Ibid, P 13-15.

ب- تحدد القيمة العادلة للقيم الثابتة عادة بقيمتها في السوق، وذلك استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون. وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهلاك على أساس المبالغ المقومة ثانية؛

ج- قد ينتج عن عملية إعادة التقييم، ارتفاع أو انخفاض القيمة المحاسبية للأصل المادي، وهذه النتيجة تقيد ضمن رؤوس الأموال الخاصة في حساب "فارق إعادة التقييم"؛

د- ويمكن لأي استثمار غير مادي سبق تسجيله بتكلفته الأصلية، على أن يعاد تقييمه حسب نفس شروط الاستثمارات المادية. لكن عملية إعادة التقييم تكون فقط إذا كان هناك سوق يمكن من خلاله معرفة القيمة العادلة لهذه العناصر، لكن تبقى صعوبة وجود سوق خاص بالعديد من القيم المعنوية مثل الماركات التجارية. كما ينبغي تسجيل فرق إعادة التقدير ضمن الأموال الخاصة؛

هـ- تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب طبيعة المخزون. وفي حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد، يجب اعتماد إحدى الطريقتين: إما؛ طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)؛

و- يتم تقييم النواتج الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

المبحث الثالث: القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد

تعتبر القوائم المالية، العناصر الأساسية التي تُقدّم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية. وحسب ما جاء في نص النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، فإن:

- كل مؤسسة مجبرة على إعداد قوائم مالية في نهاية كل دورة محاسبية، وتمثل هذه القوائم في:
 - أ- الميزانية؛
 - ب- حساب النتيجة (جدول حسابات النتائج)؛
 - ج- جدول التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة)؛
 - د- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
 - هـ- جداول ملحقة وإيضاحات.
- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر تلي تاريخ إقفال السنة المالية؛
- يجب أن يتم توضيح المقر الاجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية (قوائم مجمعة، قوائم خاصة بالوحدات،...)، تاريخ إقفال القوائم المالية، العملة المستعملة في قياس القوائم المالية.
- يتم عرض القوائم بشكل يُمكنُ مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة، بحيث يتم تقديم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، بعمودين؛ واحد لأرصدة الدورة السابقة والثاني يخص الدورة الحالية.

1. الميزانية (قائمة المركز المالي):

تصف الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية والثاني للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، و تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، بحيث تبرز كحد أدنى البنود الآتية في حالة وجود عمليات تخصها:²⁶⁰

²⁶⁰. Ibid, P 36-38.

1-1 الأصول: وتتضمن ما يلي:

1-1-1 الأصول غير المتداولة (غير الجارية): وتضم العناصر التالية:

أ- القيم الثابتة غير المادية؛

ب- القيم الثابتة المادية؛

ج- الإهلاكات؛

د- القيم الثابتة المالية؛

2-1-1 الأصول المتداولة (الجارية): وتضم العناصر التالية:

أ- المخزونات؛

ب- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

ج- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفاً)؛

د- خزينة الأموال الإيجابية، وما يعادلها.

2-1 الخصوم: وتتضمن العناصر التالية:

أ- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛

ب- الخصوم غير المتداولة (غير الجارية) التي تتضمن فائدة؛

ج- الموردون والدائنون الآخرون؛

د- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

هـ- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (نواتج مثبتة سلفاً)؛

و- خزينة الأموال السلبية، وما يعادلها.

* بالإضافة إلى ما سبق، فقد نص مشروع النظام المحاسبي الجديد (SCF)، بعدم إمكانية إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس

قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة أو على أساس واضح جلي.

2. حساب النتيجة:

حساب النتيجة، هو بيان يلخص الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد. ومن خلاله تتحدد النتيجة الصافية للسنة المالية والتي قد تكون ربحاً أو خسارة.

أما العناصر التي يجب أن يتضمنها هذا الجدول، فهي كما يلي:²⁶¹

- أ- حوصلة الأعباء حسب طبيعتها يمكن من خلالها حساب الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الخام للاستغلال؛
 - ب- نواتج الأنشطة العادية؛
 - ج- النواتج المالية والأعباء المالية؛
 - د- أعباء العاملين؛
 - هـ- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
 - و- مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص الاستثمارات غير المادية؛
 - ز- نتيجة الأنشطة العادية؛
 - ح- العناصر غير العادية (نواتج وأعباء)؛
 - ط- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
 - ي- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.
- وتتم المقاصة بين عناصر النواتج والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتيجة.

3. جدول التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة):

إن الهدف من جدول التدفقات النقدية، هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها، وكذا تقديم المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات النقدية.

²⁶¹. Ibid, P 39.

1-3 مفهوم النقديّات: يدخل ضمن مفهوم النقديّات، مايلي:

1-1-3 السيولة: وتشمل، الأموال في الصندوق والودائع عند الطلب. (بما في ذلك الكشف

على المسحوب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق)؛

2-1-3 شبه السيولة أو ما يعادلها: وهي الأصول التي يسهل تحويلها إلى سيولة في الأمد

القصير.

2-3 أنواع التدفقات النقدية:

يوضح جدول التدفقات النقدية مدخلات ومخرجات الأموال التي تمت خلال السنة المالية حسب منشئها أو مصدرها:²⁶²

أ- التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية أو العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها نواتج وغيرها

من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛

ب- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال لاقتناء أصول، وتحصيل

لأموال عن بيع أصول)؛

ج- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو

القروض)؛

د- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدى، وترتب بصورة دائمة

من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة التشغيلية ، الاستثمار أو التمويل.

3-3 طريقة عرض قائمة التدفقات النقدية:

تقدم قائمة التدفقات النقدية، إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة:²⁶³

1-3-3 الطريقة المباشرة: تتمثل في:

• تقدم العناوين الرئيسية لمدخلات الأموال الإجمالية وخروجها (الزبائن، الموردون،

الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافٍ؛

• مقابلة هذا التدفق المالي الصافي بالنتيجة قبل ضريبة الفترة المعنية.

2-3-3 الطريقة غير المباشرة: تتمثل في:

• آثار المعاملات التجارية التي ليس لها تأثير على الخزينة (اهتلاكات، تغييرات الزبائن،

تغييرات المخزونات، تغييرات الموردين...)

²⁶². Ibid, P 40.

²⁶³. Ibid, P 41.

- التأجيلات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (فائض أو ناقص قيمة التنازل...)، وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

4. جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

- يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، تحليلاً للحركات التي تكون قد أثرت في أي بند من البنود التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.
- يجب أن يتضمن هذا الجدول كحد أدنى المعلومات التي تخص الحركات المتصلة بما يأتي:²⁶⁴
- أ- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
 - ب- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل أثرها مباشرة في رؤوس الأموال؛
 - ج- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
 - د- عمليات متعلقة برأس المال (الزيادة، التخفيض، التسديد...)
 - هـ- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5. ملحق القوائم المالية:

1-5 محتوى الملحق:

- يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية، متى كانت تلك المعلومات تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:²⁶⁵
- أ- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية (يجب تحديد التطابق مع المعايير، وأي مخالفة لها يجب تفسيرها وتبريرها)؛
 - ب- الإيضاحات المتممة والضرورية للفهم الجيد لمحتوى الميزانية و حساب النتيجة، وجدول تدفقات النقدية وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة؛

²⁶⁴ Ibid, P 41.

²⁶⁵ Ibid, P 42.

ج- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك المؤسسات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات؛

د- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة عادلة.

2-5 أنواع الملاحق:

يشمل مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، في جزءه الأول على ملحقين:²⁶⁶

1-2-5 الملحق رقم (01):

ويشمل هذا الملحق، نماذج عن القوائم المالية السالفة الذكر (الميزانية، حساب النتيجة، جدول التدفقات النقدية، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة). وتشكل هذه النماذج للقوائم المالية، نماذج أساسية يجب موافقتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم (إحداث عناوين جديدة أو عناوين فرعية، أو إلغاء عناوين غير هامة وغير ملائمة في نظر مستعملي القوائم المالية). والعمود "ملاحظة" في كل قائمة مالية يسمح بأن يذكر مقابل كل عنوان، الإحالة إلى الملاحظات التفسيرية التي قد يرد ذكرها عند الاقتضاء في الملحق؛

2-2-5 الملحق رقم (02):

ويشمل على قائمة المعلومات الملحقه للقوائم المالية والمشار إليها أعلاه.

*في الأخير، نشير إلى أننا سنقوم بإدراج نماذج عن القوائم المالية المقترحة من طرف المشروع الجديد وذلك في قائمة الملاحق (من الملحق رقم (04) إلى غاية الملحق رقم (10)).

²⁶⁶. Ibid, P 43.

المبحث الرابع: تقييم مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)

يمكننا تقييم مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال استعراض النقاط التالية:

1. مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF):

من خلال إجراء مقارنة بين مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وبين المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، نجد أن هناك عدة تعديلات أجريت على هذا الأخير، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:²⁶⁷

- أ- اللجوء إلى القيمة الحالية لتقييم بعض الاستثمارات ؛
- ب- اللجوء إلى مبدأ الاستحداث (التحيين) لتقييم قيمة القروض والحقوق الصادرة عن المؤسسة؛
- ج- عدم اعتبار المؤونات القانونية من عناصر الخصوم؛
- د- تسجيل الموردين والزبائن ضمن حسابات الغير مقارنة بالمخطط المحاسبي الجزائري السابق، حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع؛
- هـ- إضافة جدول تدفقات الخزينة؛
- و- تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط للمخطط المحاسبي السابق.
- ز- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول، بحيث تسجل الأموال الخاصة في الحساب 10 والحساب 11 وما يتفرع عنهما، أما الديون فتسجل في الحساب 16 والحساب 17 وما يتفرع عنهما؛
- ح- تكيف القوائم المالية حسب المعايير الدولية؛
- ط- تسجيل النقديات في الحسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق؛
- ي- إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات؛
- ك- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف قيم معنوية وقيم مادية؛ وذلك كما يلي:

قيم معنوية، قيم مادية، أصول ثابتة تحت التنازل، قيم ثابتة جارية؛ أسهم مالية أخرى؛

²⁶⁷ . شنوف شعيب، المرجع السابق، ص 26.

ل- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج من خلال المخطط المحاسبي السابق.

2. مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية:

يمكن إجراء مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية وبين النظام المحاسبي في الجزائر، من خلال بعض النقاط التي تم التطرق إليها في البحث:²⁶⁸

1-2 الإطار المحاسبي:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

نجد أن المعايير المحاسبية الدولية (IAS) تهدف من خلال الإطار المفاهيمي المحاسبي إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، تم خلق إطار محاسبي مفاهيمي يتضمن القواعد والمبادئ وميكانيزمات تطبيق وسير الحسابات، كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم.

2-2 تقييم عناصر القوائم المالية:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

إن أساس التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية، يشمل ما يلي:
التكلفة التاريخية؛ القيمة الحالية؛ القيمة القابلة للتحصيل؛ القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخرينة؛ القيمة العادلة؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، فإن طريقة التقييم تكون انطلاقاً من مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء، تكلفة الاقتناء، تكلفة الإنجاز...). وفي بعض الحالات، يجب إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقاً من؛ القيمة العادلة أو السوقية، القيمة المحققة، القيمة الحالية.

²⁶⁸ . شنوف شعيب: محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بولود، الجزائر 2008، ص 94-99.

3-2 القيم الثابتة المادية:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

من خلال المعايير المحاسبية الدولية، تقيم القيم الثابتة المادية حسب تكلفتها التاريخية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 37)، وعند إعادة التقييم يكون ذلك حسب القيمة العادلة، وفرق إعادة التقييم يوضع مع عناصر الأموال الخاصة؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

تقيم القيم الثابتة المادية بتكلفتها التاريخية، ويمكن للمؤسسات القيام بتعديلات وذلك من خلال إعادة تقييم هذه العاصر بالقيمة العادلة، وهذا حسب ما يسمح به القانون. وفرق إعادة التقييم يعتبر ضمن عناصر الأموال الخاصة.

4-2 القيم الثابتة غير المادية (المعنوية):

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

يمكن إعادة تقدير القيم الثابتة غير المادية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، إذا كان هناك سوق خاص بالقيم المعنوية، أو هناك تقييم لنفس العناصر المتجانسة؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

يمكن إعادة تقدير القيم الثابتة غير المادية بنفس الكيفية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية.

5-2 المخزونات:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

ينبغي أن تقم المخزونات بإحدى الطريقتين؛ إما طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)، أو بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

حسب النظام المحاسبي المالي، فإنه يفضل استعمال طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة أو طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO).

6-2 النواتج المتعلقة بالبيع:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

إن الناتج أو الإيراد المتعلق بعملية البيع لا تتم معالجته إلا إذا توفرت الشروط التالية:

- أن تكون المؤسسة قد قامت بتحويل أخطار ومنافع البضائع أو المنتجات إلى المشتري؛
- أن تكون المنافع الاقتصادية المنتظرة من عملية البيع في صالح المؤسسة؛
- وأن يكون مبلغ الإيراد محدد، وكذلك بالنسبة للتكاليف المتعلقة بعملية البيع.

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

عملية البيع حسب النظام المحاسبي المالي، تكون محققة إذا كانت هناك طلبات أو عقود بين المؤسسة والغير، أو أي وثيقة تثبت عملية البيع. وبعد إعداد الفواتير حتى ولو لم تتم عملية التحصيل، فإن عملية البيع تصبح محققة على عكس ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية.

7-2 عناصر القوائم المالية:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

إن العناصر التي ينبغي أن تكون ضمن القوائم المالية، هي الميزانية (قائمة المركز المالي)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين، الإيضاحات الملحق بالملحق السابقة؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، تم إضافة جدول تدفقات الخزينة إلى مجموعة القوائم المالية الموجودة سابقاً والمتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، والجدول الملحق، وتم تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية، كما تم إضافة جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

8-2 عرض القوائم المالية:

1-8-2 تقديم الميزانية:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

تصنف عناصر الميزانية إلى عناصر متداولة وغير متداولة، وترتب حسب درجة سيولة عناصرها، بالإضافة إلى مبدأ السنوية. وليس شرطاً أن تقدم في شكل جدول، بحيث يمكن تقديمها في شكل قائمة أو في شكل جدول؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

تقديم الميزانية يكون في شكل جدول. ترتب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها وترتب عناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها. بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.

2-8-2 تقديم حساب النتيجة:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

يمكن للمؤسسات تقديم حساب النتيجة (قائمة الدخل)، وذلك من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو حسب طبيعتها، لكن ينبغي على المؤسسات التي تقدم حساب النتيجة من خلال تصنيف الأعباء حسب الوظيفة، أن تقدم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخصوصاً مخصصات الاهتلاكات والمصاريف الخاصة بالعمال؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف، وتقدم في شكل جدول.

3-8-2 تقديم جدول تدفقات الخزينة (الخزينة):

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

جدول تدفقات الخزينة يقدم فيه مدخلات ومخرجات الخزينة، أي السيولة أو ما يعادلها. ويتم تبويبها في ثلاثة أعمدة تشمل وظيفة الاستثمار؛ الاستغلال؛ ووظيفة التمويل. يمكن أن يقدم هذا الجدول أو يعرض، إما بالطريقة المباشرة، بحيث يتم عرض عناصر التدفقات الداخلة والخارجة بالمبالغ الخام، أو يتم عرض ذلك بالطريقة غير المباشرة؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، يقدم جدول تدفقات الخزينة بنفس الكيفية التي يعرض بها حسب المعايير المحاسبية الدولية.

9-2 الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية:

أ- حسب المعايير المحاسبية الدولية:

حسب الإطار المفاهيمي، ومن خلال المعايير المحاسبية الدولية، فإن أهم الأطراف المستعملة للقوائم المالية تتمثل في؛ المستثمرين، المقرضين، الموردين، الزبائن، أطراف أخرى كالدولة والجمهور. لكن القوائم المالية تكون موجهة أساساً إلى المستثمرين والمقرضين بالدرجة الأولى؛

ب- حسب النظام المحاسبي المالي:

من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، فإن المعنيون هم؛ المستثمرون، المسكرون، المقرضون (بنوك، مساهمون)، إدارة الضرائب، شركاء آخرون (زبائن، موردون، آجراء)، آخرون.

*من خلال إجراء هذه المقارنة بين مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية، ومن خلال معاينة المبادئ وتعريف الإطار المفاهيمي وعرض القوائم المالية وطرق التقييم، يمكن لنا ملاحظة التقارب الكبير بين مشروع SCF الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية بالمحاور الموجودة. غير أن المقارنة بين النظام المطبق في المعايير الدولية ومشروع SCF الجزائري، أعطى مجموعة من الفروقات وهي نتيجة منطقية ناتجة عن اختلاف المفاهيم لهذين النظامين:²⁶⁹

- أ- هناك بعض المجالات لم يتم معالجتها ضمن المعايير المحاسبية الدولية، أو لم تظهر كمعيار محاسبي دولي، في حين تم معالجتها في مشروع SCF الجزائري، ومنها:
- تنظيم ومسك المحاسبة؛
 - مدونة الحسابات وكيفية عملها؛
 - الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة جداً؛
- ب- على مستوى الإطار المفاهيمي، مشروع SCF يحدد مبدأ الوحدة المحاسبية، ومبدأ الوحدة النقدية وهي مبادئ لم تحدد بوضوح في المعايير المحاسبية الدولية؛
- ج- مشروع SCF مطبق في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني، بينما معايير المحاسبة الدولية تطبق بالأخص في الشركات المنظمة في البورصة؛
- د- مشروع SCF يخضع للقانون التجاري وبشكل إجباري، بينما معايير المعايير المحاسبية الدولية هي معايير اختيارية ولا تخص تشريعاً خاصاً؛
- هـ- وأخيراً، المعايير المحاسبية الدولية لا ترتبط بأية قيود خاصة أو بمحيط وطني.

3. الإجراءات التحضيرية الكفيلة لإنجاح عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر:

مع اقتراب تبني المعايير المحاسبية في الجزائر (المحدد بـ 1 جانفي 2010)، فإن المشاكل التي يجب على المؤسسة تحليلها متعلقة بإيجاد حل لمجموعة من التساؤلات التقنية والمعلوماتية والتي تدور حول: التنبؤ، المعالجة المحاسبية، تقديم المعلومات، وهو ما يتطلب تكوين ورشة حقيقية يشترك فيها جميع مديريات المؤسسة: المحاسبية، المالية، الموارد البشرية، وكذلك أنظمة المعلومات على مستوى المؤسسة.

²⁶⁹ . ربحان شريف، المرجع السابق، ص 11-12.

- انطلاقاً من هنا، تظهر أهمية هذه المرحلة الانتقالية، التي يجب التحضير الجيد لها من خلال لأخذ بالإجراءات العملية التالية:²⁷⁰
- أ- تحليل المعايير المحاسبية معيار بمعيار من جميع الجوانب: نظام المعلومات المالية، التنظيم... الخ، ومحاولة تحديد أهم التغيرات التي سوف تطرأ على محاسبة المؤسسة؛
 - ب- ضرورة تحليل مدى قدرة الإمكانيات الإمدادية للمؤسسة خاصة منها البرامج المعلوماتية في التأقلم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؛
 - ج- إعادة تنظيم هيكل المؤسسة من خلال إعادة توزيع المسؤوليات بما يتماشى ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
 - د- إعادة النظر في الإستراتيجية الكلية للإعلام، بما يجعل المعلومة المالية والغير مالية وسيلة لتشجيع المنافسة؛
 - هـ- إعادة النظر في نظام المعلومات بما يسمح بالإسراع في سيرورة إقفال حسابات المؤسسة مع الحفاظ على مصداقية المعلومة؛
 - و- خلق هيئات متخصصة في التأشير على البرامج المعلوماتية المستخدمة في المعالجة المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، كما هو معول به في الولايات المتحدة الأمريكية، كندا وفرنسا، والتي تعرف بـ web trust؛
 - ز- وضع برنامج للتكوين لجميع إطارات المؤسسة، سواء في صورة دورات تكوينية محلية أو حتى في الخارج في مكاتب ومؤسسات متخصصة؛
 - ح- ضرورة إصلاح برامج التعليم وإعادة تأهيل المؤطرين؛
 - ط- معالجة الدورات المحاسبية الحالية بالنسبة للجزائر- وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية- حتى يمكن إجراء المقارنة التي تتطلبها بعض الجداول المفترزة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين الدورة (N) والدورة (N-1).

²⁷⁰. ربحان شريف، نفس المرجع السابق، ص 13.

خلاصة الفصل الثالث

مما تقدم، يمكن القول، أن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، بات أمرا ضروريا لضمان مساهمة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحويلات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي، السياسي والاجتماعي، والتي كان لها أثر بالغ على واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومحيطها الذي تعمل فيه.

فالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) لم يعد يلاءم و يساير التحويلات الجديدة التي تعيشها الجزائر، كما أن الإبقاء على تطبيق هذا المخطط بشكله الحالي في ظل الظروف الجديدة، قد يزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية ويثقل كاهلها، ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي، الذي أصبحت الممارسة المحاسبية للمؤسسات فيه، مستندة لإطار مرجعي دولي يحكم عملية التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية الدولية. فالإقبال على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (أو على الأقل تكييفها) أصبح ضرورة حتمية تمليها الشروط الجديدة التي أصبحت تحكم العلاقات الاقتصادية الدولية بين المؤسسات ومن تمهم أعمال هذه المؤسسات، بهدف إرساء لغة عالمية موحدة للاتصال تمكن من بلوغ مستوى الفهم العالمي المطلوب في عالم الأعمال.

ومن أجل ذلك، فقد كان من الضروري، القيام بتعديلات جوهرية على المخطط المحاسبي الوطني، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد مخطط محاسبي جديد للمؤسسات أطلق عليه تسمية "النظام المحاسبي المالي" (SCF) الذي سيبدأ سيرانه بداية من جانفي 2010.

إن مشروع هذا النظام، من شأنه أن يقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، كما أن النص يحدد بوضوح المبادئ و القواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات للتقليل من الأخطار و تسهيل مراجعة الحسابات ويستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية بخصوص الحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات، وكفيلة بإجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

وفي الأخير، نشير إلى أن تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة المحاسبية العالمية لا تتوقف عند حدود إعداد وإصدار مخطط محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، ولكنه يتطلب ضرورة وجود كفاءات مهنية تكون قادرة على تطبيقه بشكل جيد وفعال، ومن ثم إيصال المعلومة المحاسبية والمالية الدقيقة لمستخدميها. وحتى يتحقق ذلك فإن ذلك يستوجب التركيز على عامل التكوين والتحضير الجيد لهذا الانتقال الذي لا يفصلنا عنه سوى فترة وجيزة (سنة).

الفصل الرابع

تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

الفصل الرابع: تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

تمهيد:

قصد تكييف مهنة المراجعة مع كل التحولات المحاسبية وخاصة في ظل الانتقال المرتقب نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، سنحاول دراسة أثر هذا الانتقال من خلال إجراء دراسة ميدانية، نحاول من خلالها الوقوف على مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر على شكل ومضمون تقارير محافضي الحسابات مستقبلاً، بحيث أن التحضير لهذا الموعد والذي حدد تاريخه بداية من أول جانفي 2010، تم من خلال إصدار مخطط محاسبي وطني جديد (SCF) محل المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المعمول به حالياً. حيث أسفرت دراستنا لمضمون هذا المخطط الجديد (من خلال الفصل الثالث) اختلافاً جوهرياً مقارنة بما تضمنه المخطط المحاسبي القديم، وخاصة فيما يتعلق بمخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية، حيث لاحظنا التغيير الكبير في شكل ومحتوى القوائم المالية الموجودة سابقاً (الميزانية، جدول حسابات النتائج)، فضلاً عن إدراج قوائم مالية جديدة (قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيير في حقوق الملكية).

من هذا المنطلق، سنتناول من خلال هذا الفصل أربع نقاط أساسية من خلال أربع مباحث، حيث سنستهل المبحث الأول بتقديم واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل اعتماد المخطط المحاسبي الوطني عند إعداد وعرض القوائم المالية محل المراجعة، وذلك من خلال جملة القوانين التي سنسها المشرع الجزائري، قصد إعطاء الصورة الواضحة للمراجعين (محافضي الحسابات) لكيفية تصميم تقاريرهم شكلاً ومضموناً. في حين خصصنا ثلاث مباحث المتبقية للدراسة الميدانية والتي اعتمدنا فيها على استخدام أسلوب الاستبيان لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، باعتباره الأسلوب الأنجع لقياس درجة تطابق وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته بناءً على اختيار مدروس (مهنيين وأكاديميين). حيث سنتناول في المبحث الثاني الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، أما المبحث الثالث فقد خصصناه لدراسة مدى حتمية وملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال تحليل المحور الأول من الاستبيان، في حين سنقف من خلال المبحث الرابع على مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية مستقبلاً.

المبحث الأول: واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

إن التشريعات الحالية والمعمول بها في الجزائر، تلزم محافظي الحسابات في أغلب الحالات، تقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجع ومقبول، وذلك حسب المهمة الموكلة إليهم. فحسب التوصية رقم (03) من الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية الصادرة في المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، يقوم هذا الأخير بإعداد مجموعة من التقارير، تكون حسب الترتيب التالي :

- تقرير الاتصال في مجلس الإدارة ؛
- التقرير العام حول صحة وصدق الحسابات السنوية ؛
- التقرير الخاص.

بالإضافة إلى هذه التقارير، سنتناول في هذا المبحث، الأعمال الإجرامية (الغير قانونية) التي يتعين على محافظ الحسابات التقرير عنها لوكيل الجمهورية وفقاً لما جاء في التوصية رقم (04) من نفس المقرر. وفي الأخير، سنتطرق إلى مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه مستخدمي تقريره.

1. تقرير الاتصال في مجلس الإدارة: جاء بخصوص هذا التقرير، ما يلي: ²⁷¹

أ- نصت المادة (40) من القانون 08/91: "يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة، 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري" ²⁷²؛

ب- حضور محافظ الحسابات في المجلس، يسمح له بتقديم تقرير حول الاجتهادات المبذولة وكذا إبراز النقائص الملحوظة والخاصة بالمراقبة الداخلية والتعديلات التي تطرأ على وثائق المحاسبة قبل عرضها على المساهمين؛

ج- حتى وإن كان هذا النوع من التقرير لم يتم تحديده من طرف القانون، تعطى الأولوية للشكل الكتابي أكثر مما تعطى للشكل الشفهي وهذا من أجل الاحتفاظ بأثر خالص بإجراءاته؛

د- في حالة تعدد محافظي الحسابات يمكن هؤلاء تحرير تقرير الاتصال سواء جماعي أو فردي؛

²⁷¹ حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

²⁷² . سبقت الإشارة إلى هذا القانون في المبحث الرابع من الفصل التمهيدي.

هـ- يجب أن يغطي تقرير الاتصال كل أبعاد المهمة الآتية:

- الإجراءات المطبقة: الطرق والتقنيات المستعملة والوسائل المعمول بها؛
- نقاط ضعف المراقبة الداخلية الملحوظة من طرف محافظ الحسابات؛
- حسابات وعناصر القوائم المالية التي تحتاج إلى تغييرات؛
- الملاحظات حول طرق التقييم المستعملة وعرض القوائم المالية للمؤسسة؛
- التلاعبات والغلطات المكتشفة؛
- المشاكل والعراقيل التي يصادفها عند تنفيذ المهمة؛
- النتائج المستخلصة من الملاحظات المشار إليها أعلاه وأثرها على النتيجة.

و- لا يجوز لمحافظ الحسابات أن يخفي التلاعبات والغلطات الملاحظة في التقرير العام، بحجة أن مجلس الإدارة أو المراقبة قد أنذر عدة مرات؛

ز- يقوم محافظ الحسابات بالعرض الكامل في تبليغ وهذا طيلة المهمة في كل وقت، وفقا للظروف مع مسيري الشركة المراقبة لا سيما لفحص المشاكل التي تصادفها أثناء تنفيذ المهمة والشروط التي يجب توفيرها لتنفيذ المهام؛

2. تقرير المراجعة العام:

يعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة العام، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل، ولهذا فإن المعايير المهنية في الجزائر، تنص على أنه ينبغي أن يحدد في التقرير بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية. كما سيتضح من خلال الآتي: .

1-2 مضمون التقرير العام:

يؤدي التقرير العام لمحافظ الحسابات إلى التعبير بصفة واضحة وغير مشتبهة عن رأيه حول القوائم المالية في مجملها (ميزانية، جدول حسابات النتائج، الملاحق المطابقة للملخص وفقا للقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 والمتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني). كما يجب أن يتضمن التقرير العام المعلومات الآتية:²⁷³

أ- تذكير عن كيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛

²⁷³ حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

ب- تعريف الشركة والنشاط المراقب؛

ج- الوثائق المالية التي تعتبر موضوع المراقبة، وأنها ملحقة إلى التقرير مع تأشيرة محافظ الحسابات؛

د- احترام الإجراءات المستعملة في مجال محافظة الحسابات، والإشارة حول طبيعة وإمداد الأعمال التي أجريت (التذكير بمعايير العمل المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة)؛

هـ- الغلطات والأخطاء الملحوظة مكتوبة بوضوح بدون غموض ومدى تأثيرها على النتيجة؛

و- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛

ز- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم؛

ح- النتيجة السريعة لمحافظ الحسابات التي يمكن أن تكون شهادة يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو شهادة بتحفظات أو رفض مبرر للشهادة؛

ونشير في الأخير، أنه في حالة تعدد المراجعين فإنهم في نهاية المهمة يقدمون تقريراً مشتركاً للجمعية العامة يعبر من خلاله المراجعون كل واحد عن رأيه حول القوائم المالية في حالة اختلافهم، أو رأي واحد مشترك في حالة اتفاقهم على نفس الرأي.

2-2 أنواع المصادقات المتضمنة في التقرير العام:

تنص المادة (29) في فقرتها الثانية من القانون 08/91 على أن مهمة محافظة الحسابات تؤدي إلى إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ وإذا اقتضى الأمر رفض مبرر لشهادة الحسابات السنوية. وعليه، فإن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى الشهادات أو المصادقات التالية: ²⁷⁴

1-2-2 المصادقة (الشهادة) بدون تحفظ:

المصادقة أو الشهادة بدون تحفظ، تعني أن القوائم المالية المراقبة تتصف بمستوى عال من الصحة والشرعية. مما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه، وحتى يكون له الأدلة الكافية لإبداء الرأي.

ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقات، بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات. إذ أن هذه الأخيرة تتصف بالشرعية والصدق وأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة ووضعية ذمتها. (أنظر الملحق رقم 11-)

²⁷⁴ حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

2-2-2 المصادقة (الشهادة) بتحفظ:

عندما تكون الأهمية النسبية للأخطاء والانحرافات أو عدم الصحة الملحوظة، ليست ذات طبيعة مؤثرة جوهريا في شرعية ومصادقية الحسابات السنوية، يقوم محافظ الحسابات بتنسيق شهادته بالاحتياط وهو ما يطلق عليه بالمصادقة بتحفظ. وفي هذا الشكل من المصادقة، يلتزم محافظ الحسابات بالدقة والوضوح في تصريح وتقدير التحفظات. كما يجب عليه أن يحدد بالتدقيق، طبيعة ومضمون التحفظات وإظهار تأثيرها على الحسابات وعلى نتيجة النشاط. (أنظر الملحق رقم -12-)

ومن بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظ الحسابات إعطاء رأى تحفظي، على سبيل المثال مايلي :

أ- وجود إهمال أو أخطاء بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

ب- التغيرات الحاصلة في طرق التقييم (تقييم المخزونات مثلا)؛

ج- فيما يخص المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة؛

د- استحالة القيام ببعض الفحوصات؛

هـ- الشكل الذي قدمت فيه الميزانية؛

و- عدم تطبيق الأحكام القانونية (مثلا؛ فيما يخص توزيع النتيجة)؛

ز- الأحداث المحتملة وغير المؤكدة؛

3-2-2 رفض المصادقة (الشهادة) :

يرفض محافظ الحسابات، الشهادة على الحسابات السنوية إذا ما تبين له أن عدد وخطورة التلاعبات والغلطات الملاحظة بلغت حداً، حيث أن القوائم المالية لم تقدم كل ضمانات الدقة والمصادقية. ورفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين اثنين هما:²⁷⁵

أ- **عدم الموافقة:** أي أن درجة اللاشرعية التي تم الوقوف عليها كبيرة مما يجعل الحسابات غير شرعية وغير صادقة وأن الصورة الفوتوغرافية والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير صادقة. (أنظر الملحق رقم (13))؛

ب- **عدم اليقين:** قد ينجم عدم التمكن من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية إما لظروف مثل تعيين المراجع بعد انتهاء الفترة المراد مراقبتها، حريق أتلّف الوثائق المحاسبية. كما قد ينجم من موقف إدارة المؤسسة نفسها كرفض هذه الأخيرة لجوء المراجع للمصادقات الخارجية وامتناعها على تزويده بالمعلومات الكافية داخليا. (أنظر الملحق رقم (14)).

²⁷⁵ . محمد بوتّين، المرجع السابق، 2003، ص 51.

وعلى المراجع في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.

* وفي حالة تعدد محاذي الحسابات، ووجود عدم اتفاق فيما بينهم، يتم إعداد تقرير مشترك يبرز مختلف الآراء المبديّة.²⁷⁶

3. التقرير الخاص:

1-3 التقرير الخاص حول الاتفاقيات التنظيمية: جاء بخصوص هذا التقرير، ما يلي:²⁷⁷

يتعلق التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا، وذلك طبقا لنص المادة (672) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري. حيث جاء فيها:

"لا يجوز عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، تحت طائلة البطلان، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات.

ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم، مسيرا أم قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة.

ولا تسري الأحكام آنفة الذكر على الاتفاقيات العدية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنهم. ويحظر تحت طائلة البطلان المطلق على القائمين بإدارة الشركة أن يعقدوا على أي وجه من الوجوه قروضا لدى الشركة أو أن يحصلوا منها على فتح حساب جار لهم على المكشوف أو بطريقة أخرى، كما يحظر عليهم أن يجعلوا منها كفيلا أو ضامنا احتياطيا لالتزاماتهم تجاه الغير. وعلى مندوبي الحسابات أن يقدموا للجمعية العامة تقريراً خاصاً عن الاتفاقيات التي رخص بها المجلس. وتتولى الجمعية العامة الفصل في تقرير محافظ الحسابات".

²⁷⁶ . حسب التوصية رقم 3 من بالإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

²⁷⁷ . حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

استناداً لنص هذه المادة، فإن محافظ الحسابات، ملزم بإعداد وتقديم تقرير خاص حول الاتفاقيات المباحة والتي أعلم بها من طرف الأجهزة المسيرة أثناء النشاط. ويحتوي التقرير الخاص على مايلي:

أ- قائمة الاتفاقيات التي تعرض لمصادقة الجمعية العامة؛

ب- التعريف بالمستفيدين منها؛

ج- طبيعة وموضوع الاتفاقيات؛

د- الرأي حولها.

قبل تحرير التقرير الخاص، يتحقق محافظ الحسابات من عدم وجود اتفاقيات أخرى بغض النظر عن تلك التي أحيط بها علماً، وهذا عن طريق فحص محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض. وفي حالة اكتشافه لاتفاقيات ممنوعة، عليه بالإعلان عن هذه المخالفة في تقريره العام للشهادة على الحسابات السنوية.

ومهما يكن، فحتى في حالة غياب اتفاقيات مباحة، يجب على محافظ الحسابات، إعداد تقريره الخاص الذي يشير فيه إلى غياب الاتفاقيات.²⁷⁸ (أنظر الملحق رقم (15) و (16))

2-3 تقارير خاصة أخرى: جاء بخصوص هذه التقارير، ما يلي:²⁷⁹

بالإضافة إلى التقرير الخاص حول الاتفاقيات التي تبرمها المؤسسة خلال الدورة، يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقارير خاصة أخرى، تتعلق بإعطاء رأيه بصفة خاصة حول:

أ- الشهادة على خمس أو عشر التعويضات المدفوعة خلال النشاط (قائمة الـ 05 أو الـ 10 الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة).

ب- الحالات التي بإمكانها تعطيل استمرارية الاستغلال؛

ج- المساهمات في رؤوس أموال شركات أخرى التي قامت بها المؤسسة، إن وجدت؛

د- المخالفات التي ارتكبها الإداريين، أعضاء المجلس أو كل عون من الشركة المراقبة وإجراءات

الإدلاء لوكيل الجمهورية، وذلك حسب ما جاء في المرسوم التشريعي رقم 59/75 المؤرخ في

26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم، يتضمن القانون التجاري في مادتيه:

²⁷⁸ حسب التوصية رقم 3 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

²⁷⁹ حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

*المادة 715 مكرر13: "يعرض مندوبو الحسابات على الجمعية العامة المقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم".

*المادة 715 مكرر14: "مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسؤولون مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها".

هـ- كما قد يكتب محافظ الحسابات تقارير خاصة أخرى، نذكر منها:²⁸⁰

- تقرير حول المراقبة الداخلية؛
- تقرير حول تخفيض وزيادة رأس المال؛
- تقرير حول تغيير النظام القانوني للمؤسسة؛
- تقرير حول الاندماج والانفصال.

4. التقرير عن الأعمال الإجرامية:

سبقت الإشارة أعلاه، إلى أن محافظ الحسابات ملزم بالإدلاء بوكيل الجمهورية بكل المخالفات التي ارتكبها الإداريين، أعضاء المجلس أو كل عون من الشركة المراقبة، وذلك وفقاً لما نصت عليه التوصية رقم (03) من المقرر السالف الذكر. وحتى يكون المشرع الجزائري واضحاً في هذا المجال، فقد جاءت التوصية رقم (04) لتدرس الإجراءات الدنيا في تنفيذ أحكام (المادة 715 مكرر 13) و (المادة 715 مكرر 14) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المعدل والمتمم رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري والمشار إليهما سابقاً.

280 . محمد بوتين، المرجع السابق، 2003، ص 52-53 .

1-4 الأعمال الإجرامية التي يجب على محافظ الحسابات الإدلاء بها أو إفشاؤها:

يقصد بالأعمال الإجرامية التي يجب على محافظ الحسابات الإدلاء بها،²⁸¹ الأعمال غير الشرعية أو غير القانونية الناتجة عن ارتكاب غش أو تلاعبات واحتيالات، والتي قد يعثر عليها محافظ الحسابات أثناء تأديته لعملية المراجعة. وحماية ودفاعاً على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، يتعين على محافظ الحسابات، باعتباره "مساعدًا للعدالة" أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن.

عند اكتشاف حدث، يقوم محافظ الحسابات بالبحوث التي يراها ضرورية وفقاً للظروف وهذا للتأكد من الطابع الإجرامي للفعل الذي يجب التصريح به لا سيما:²⁸²

- أ- التأكد من أن الفعل المصرح به ذو أهمية؛
- ب- التأكد من أن الفعل المذكور لا يمثل مجرد خطأ أو إهمال؛
- ج- حصر نتائج الفعل المذكور والهدف المقصود؛
- د- تعريف الأشخاص المسؤولين.

2-4 إجراءات محافظ الحسابات:

تضمنت التوصية السالفة الذكر²⁸³، بشأن إجراءات محافظ الحسابات النقاط التالية:

- أ- أثناء تنفيذه لمهمته، يقوم محافظ الحسابات بتطبيق الإجراءات التي يعتبرها طبيعية؛
- ب- لمحافظ الحسابات مسؤولية الوسائل ومسؤولية الاجتهاد؛ وهكذا قد يرفع محافظ الحسابات - المجتهد والحذر - مسؤوليته إذا لم يكتشف أثناء مهمته المخالفات المعاقبة من القانون الجنائي؛
- ج- إن محافظ الحسابات لا يستطيع أن يدعي عدم معرفته للنصوص، لتبرير امتناعه عن الإدلاء بالمخالفات لأن مهمته تحتم عليه معرفة النصوص القانونية المتعلقة بسير الأعمال؛
- د- لتبرير الإجراءات، يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بإعداد ورقة عمل وتحفظ في الملف السنوي خاصة لكل شركة مراقبة أين يذكر فيها:

- الأفعال الإجرامية التي لوحظت؛
- التصريح لوكيل الجمهورية؛

²⁸¹ محمد بوتين، المرجع السابق، 2003، ص 53.

²⁸² حسب التوصية رقم 4 من بالإجراءات الدنيا حول موضوع تصريحات الأعمال الإجرامية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

²⁸³ حسب التوصية رقم 4 من بالإجراءات الدنيا حول موضوع تصريحات الأعمال الإجرامية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

- في حالة عدم التصريح ، الأسباب التي من أجلها امتنع محافظ الحسابات عن التصريح؛
- إذا لم يلاحظ أي عمل (فعل إجرامي) خلال النشاط المراقب، يتم ذكر ذلك على ورقة العمل؛

هـ- إن التصريح بالأعمال المصرح بها لو كيل الجمهورية لا يعفي محافظ الحسابات من واجبه في إبلاغ المساهمين ضمن تقريره العام، وذلك وفقا للمادة (715 مكرر 10) للمرسوم التشريعي رقم 08/93 المعدل والمتمم للأمر رقم 59/75 والمتضمن القانون التجاري، حيث جاء فيها: "يُطْلَعُ مندوبو الحسابات، مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
- المخالفات والأخطاء التي قد يكشفونها.
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائجها السنة المالية مقارنة بنتائج السنة السابقة."

3-4 أجال وشكل التقرير: حسب نفس التوصية، فإن:²⁸⁴

- أ- التصريح يكون لو كيل الجمهورية؛
- ب- لا يمكن أن تتجاوز الآجال الضرورية لكل التحريات بضعة أسابيع نظرا للمسائل المحيرة التي قد تطرأ على محافظ الحسابات بفعل:
 - التأثيرات الممارسة ضده؛
 - تأويل كتمانته بمثابة امتناع عن إفشاء الحقائق؛
- ج- يجب القيام بالتصريح قبل إيداع التقرير الموجه إلى مجلس المساهمين؛
- د- يجب أن يكون التصريح كتابياً، ورسالة التصريح مؤرخة وممضية؛
- هـ- يجب أن تتضمن رسالة التصريح:
 - تعريف المؤسسة المعنية بالتصريح؛

²⁸⁴ حسب التوصية رقم 4 من بالإجراءات الدنيا حول موضوع تصريحات الأعمال الإجرامية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

• وصف مفصل للأحداث المبرّرة؛

• هوية الفاعل وشركائه المحتملين أيضا.

و- في الحالات المعقدة يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب مقابلة وكيل الجمهورية، ويعبر شفهيًا على

ملاحظاته، ويدليه مسبقا بتصريح كتابي؛

ز- في حالة تعدد محافظي الحسابات بالإمكان القيام بالتصريح عن طريق تنسيق عمل مساعدتي

المحافظين والذين باستطاعتهم تبرير الإجراءات المذكورة في الوصية.

4-4 العقوبات الموجهة لمحافظ الحسابات الجتهد:

قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة تصريحه بالأعمال الإجرامية الملاحظة إلى عقوبات تعسفية من

طرف مرتكبيها. وحمايةً له، فقد انتبه المشرع الجزائري لهذه النقطة وأوصى بما يلي:²⁸⁵

أ- كل قرار عزل محافظ الحسابات نتيجة تصريحاته، يعتبر قرارًا تعسفيًا؛

ب- يجب على محافظ الحسابات المقدم لخلفه أن يرفض عرض الوكالة، ويعلم مجلس المصنف الوطني

للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ج- وفي المقابل، يعاقب القانون في المادة (830) من القانون التجاري، محافظ الحسابات الذي يُخفي

الحقيقة ويصادق على معلومات مزورة وخاطئة عن الحالة الفعلية للمؤسسة، والذي لا يُدلي

لوكيل الجمهورية بالمخالفات والمعلومات التي في حوزته، وذلك بالسجن لمدة سنة إلى خمس

سنوات، أو غرامة مالية تقدر بـ 20.000 دج إلى 50.000 دج.

*إذن، يتضح من خلال هذا الإجراء القانوني، أنه يرفع عن محافظ الحسابات الطابع البسيط، كمراجع

ووكيل للشركاء أو البنوك، ويعتبره كهيئة قانونية تعمل لصالح الفائدة العامة. فعلى هذه الهيئة أن تُدلي

و تُصرح بكل المخالفات، الأخطاء، التزوير، الاستعمال المفرط أو التبذير لأموال الدولة...الخ، لدى

وكيل الجمهورية باعتباره السلطة العليا.

5 مسؤوليات محافظ الحسابات:

يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات :²⁸⁶

• المسؤولية المدنية؛

²⁸⁵ حسب التوصية رقم 4 من بالإجراءات الدنيا حول موضوع تصريحات الأعمال الإجرامية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

²⁸⁶ . Rencontre Nationale, les Entreprises Publiques Economiques et le Commissaire aux Comptes , S.N.C, Juin, 1989, P 26.

- المسؤولية الجزائية،
- المسؤولية التأديبية.

1-5 المسؤولية المدنية:

بموجب المادة (715 مكرر 14) (المرسوم التشريعي رقم 08/93 من القانون التجاري) والمادة (45) من القانون رقم 08/91 المتعلق بالمهن الثلاث: "محافظو الحسابات يعدون مسؤولون اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها".

يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤول اتجاه طرفين :

أ- من جهة، هو مسؤول أمام الشركة (المؤسسة)، حيث تبدأ مسؤوليته اتجاهها ابتداءً من الإمضاء على العقد الذي بينهما، أي بمجرد سريان الوكالة، ويكون مسؤولاً مدنياً عن الأفعال التالية :

- الغياب أو القيام برقابة غير كافية؛
- تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات؛
- عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته... الخ.

ب- كما يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه الغير ممن له مصلحة في التعامل مع المؤسسة.

ومادام محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه المؤسسة واتجاه الغير، عليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي قد يلحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

2-5 المسؤولية الجزائية:

حسب المادة (52) من القانون 08 / 91: "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية، تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانون".

من هنا يمكن، تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

أ- مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات، ونعني بها ارتكاب هذا الأخير لمخالفات نص عليها القانون التجاري:

- القيام عمداً بممارسة، أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري)؛
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة؛
- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من القانون التجاري)؛
- إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري)؛
- عدم الإشارة في تقريره إلى عمليات النشاط المتعلقة بالشركات الفرعية؛
- الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات (المادة 54 من القانون 91 - 08).

ب- مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية، كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال... الخ .

3-5 المسؤولية التأديبية:

بموجب المادة (53) من القانون رقم (91 / 08)، فإن المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية. والتي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي :

- أ- مخالفة قوانين وتنظيمات المهنة؛
 - ب- الإهمال المهني الفظيع؛
 - ج- السلوك المخالف لشرف المهنة.
- وعليه، إذا ما أحل محافظ الحسابات، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى إنذاراً، لوماً، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة، إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.²⁸⁷

²⁸⁷ . محمد بوتين، المرجع السابق، 2003، ص 58.

المبحث الثاني: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث تحديد المنهج العلمي المناسب لدراستنا الميدانية وفقا لطبيعة موضوع بحثنا، كما سوف نحدد الأدوات المستعملة والمساعدة على إتباع المنهج المختار، بالإضافة إلى مجال الدراسة المنجزة. وأخيراً وصف وتحليل مجتمع وعينة الدراسة.

1. تحديد منهج الدراسة و أدوات البحث المستعملة:

1-1 تحديد منهج الدراسة:

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج إذن يسهل البحث ويسمح بالكشف عن الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها. وباعتبار بحثنا يدور حول "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، بمعنى آخر، تحديد مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر على تقارير المراجع الخارجي (تقارير محافظ الحسابات) حول القوائم المالية، لذلك فسوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

2-1 أدوات البحث المستعملة:

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة المتبع، يُطرح أمامنا مشكل الأدوات المستعملة في جمع البيانات والمعلومات، ونظرا لارتباط موضوع بحثنا بدراسة تحليلية وجمع آراء أفراد المجتمع المدروس، فقد اعتمدنا على أدوات معينة لجمع المعلومات التي نخدم الدراسة، والمتمثلة في أسلوب المقابلة الشخصية والاستبيان، لاختبار جملة الفرضيات المرتبطة بالموضوع:

1-2-1 المقابلة الشخصية:

لقد فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس، والمتمثل في الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبون المعتمدون، وبعض الأساتذة الجامعيين المتخصصين، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وكذا من أجل طرح المحاور الأساسية المعدة على الاستمارة الموجهة خاصة للمراجعين (بمختلف صفتهم) بغية شرح الأسئلة وتفسيرها وإزالة الغموض إن وجد، أو عدم الفهم للأسئلة المطروحة، وهذا بغية الحصول على إجابات صحيحة ودقيقة، وبالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا

في النهاية من تحديد أهم التصورات المستقبلية الممكنة حول تقارير المراجعة الخارجية في ظل التغيرات المحاسبية التي سوف تعرفها الجزائر.

2-2-1 الاستمارة:

تمثل الاستمارة أهم أدوات البحث التي اعتمدت عليها دراستنا لجمع البيانات والمعلومات من الميدان، والمتمثلة في آراء وتقييمات المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة. وقد قمنا في البداية بإعداد استمارتي استبيان؛ الأولى، وتتعلق بالمتغير المستقل في موضوع بحثنا، ألا وهو حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، حيث خصصنا هذه الاستمارة لفئة الأكاديميين والمهنيين، من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين، بغية تحديد آراءهم حول مدى ملائمة هذه المعايير للواقع المهني الجزائري. أما الاستمارة الثانية فتتعلق بالمتغير التابع، والمتمثل في تقارير المراجعة الخارجية، حيث خصصنا هذه الاستمارة لفئة المهنيين في هذا المجال، من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، بغية تحديد آرائهم حول مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مستقبلاً على شكل ومضمون تقاريرهم حول القوائم المالية في شكلها الجديد. وقد اعتمدنا في بناء هذه الاستمارة وصياغة الأسئلة المتعلقة بتصوير النموذج المستقبلي لتقارير المراجع الخارجي (شكلاً ومضموناً) على بعض التجارب الدولية الرائدة في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ومنها على سبيل المثال لا الحصر، التجربة المصرية والتي قطعت شوطاً كبيراً في هذا المجال.

وحتى تكون الاستمارة منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، فقد مرّ تصميمنا لهذه الاستمارة على ثلاث مراحل: مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم، مرحلة التصميم النهائي.

أ- مرحلة التصميم:

خلال هذه المرحلة، قمنا بإعداد استمارتين، اعتماداً على محتوى وإشكالية بحثنا، وانطلاقاً من عدة مراجع (كتب، أطروحات دكتوراه، مواقع إنترنت)، ولقد روعي عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة سهلة وواضحة لتفادي سوء الفهم؛
- صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى؛
- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها؛

- احتواء الاستمارتين على أسئلة مغلقة (نعم أو لا)، وأسئلة شبه مغلقة (عدة اختيارات)، وهذا بغية تسهيل معالجة الإجابات وتحليلها؛

بعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة كان لابد علينا من تقديمها إلى الأساتذة المختصين في هذا الجانب من أجل الاطلاع عليها وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الأسئلة وتغطيتها جميع جوانب البحث، وكذا لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تقع فيها والتي قد تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

ب- مرحلة إعادة التصميم:

بعد تصميم الاستمارتين وعرضها على الأساتذة المختصين، شرعنا في عملية توزيع أولي على بعض المهنيين من ولاية باتنة، بغية اختبار إمكانية فهم واستيعاب المراجعين للأسئلة المطروحة في الاستمارتين، وكذا إمكانية الإجابة عليها.

وقد كانت هذه المرحلة جد مفيدة، حيث مكنتنا من الأخذ بعين الاعتبار عدة ملاحظات واتخاذ بعض الإجراءات والتعديلات نلخصها فيما يلي:

- الاستغناء عن بعض الأسئلة وتعديل البعض الآخر وإضافة أسئلة أخرى؛
- ونظرا لعدم تقبل بعض المهنيين الإجابة على استمارتين معًا بحجة انشغالهم الكثيرة وعدم توفر الوقت الكافي لديهم، لذلك فقد وجدنا أنه من الأنسب إدماج الاستمارتين في استمارة واحدة متضمنة لمحورين، حتى يمكن الحصول بقدر الإمكان على كل الأجوبة المطلوبة لإتمام بحثنا.

ج- مرحلة التصميم النهائي:

وهي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمارة البحث، حيث أخذنا بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات المتوصل إليها من خلال المرحلة السابقة، وبعد إجراء جميع التعديلات قمنا بالتصميم النهائي للاستمارة (أنظر الملحق رقم (17)).

بعد الانتهاء من الصياغة النهائية للاستمارة، شرعنا في عملية التوزيع، معتمدين في ذلك على عدة طرق من أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة من أساتذة جامعيين ومهنيين بولاية باتنة؛
- الاستعانة ببعض زملاء الدراسة (من نفس الدفعة) في جهات مختلفة من الوطن سواء عن طريق التسليم المباشر أو عن طريق البريد الإلكتروني.

وقد اختلفت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة، تبعاً لاختلاف طريقة توزيعها وتراوحت بين:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر، أثناء المقابلة الأولى مع الفرد المستجوب؛
- إعادة الاتصال بالفرد مرة ثانية لاستلام الإجابة؛
- الاتصال بالزملاء اللذين استعنا بهم دورياً لاستلام الاستمارات مباشرة أو إلكترونياً.

2. مجتمع الدراسة وحدودها:

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين؛ فئة الأكاديميين من أساتذة جامعيين، وفئة المهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين، وذلك من ولايات: باتنة؛ المسيلة؛ قسنطينة؛ عنابة؛ الوادي. وبحكم إقامتنا وتواجدنا بولاية باتنة ونظراً لكون حجم المجتمع صغيراً نوعاً ما، كنا نرغب في أن تكون دراستنا شاملة على كل أفراد المجتمع (أكاديميين ومهنيين) بهذه الولاية، إلا أن ضيق الوقت المخصص لإجراء البحث، (امتد هذا الاستبيان زمنياً من منتصف جانفي إلى منتصف فيفري من نفس السنة 2009)، وكذا صعوبة التقرب من كل أفراد المجتمع وكذا رفض الكثير منهم الإجابة على أسئلة الاستبيان، استوجب علينا ضرورة الاعتماد على عينة فقط من هذا المجتمع على غرار الولايات المذكورة أعلاه.

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 64 استمارة شملت أكاديميين ومهنيين من مختلف الولايات المذكورة أعلاه، وذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (06): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرار	%
الاستمارات الموزعة	64	100
الاستمارات المسترجعة	53	82,81
الاستمارات الغير مسترجعة	11	17,19
الاستمارات الملغاة	06	11.32
الاستمارات الصالحة للاستعمال	47	88.68

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بلغ 64 استمارة، منها

53 استمارة تم استرجاعها وهو ما يمثل 82.81% من حجم العينة المختارة، في حين لم يتم استرجاع 11

استمارة أي بنسبة 17.19% من العدد الإجمالي رغم استفسارنا المستمر عن مصير الاستمارة سواء بولاية باتنة أو خارجها. وبعد تفحصنا للاستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 06 منها أي بنسبة 11.32% من مجموع الاستمارات المسترجعة بسبب التناقض في الأجوبة، وهو ما يعني نقص الجدية اللازمة في التعامل مع الاستمارة من طرف بعض المهنيين وبالتالي فقد تم إلغاء هذه الاستمارات، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للاستعمال 47 استمارة أي بمعدل 88.68% من مجموع الاستمارات المسترجعة. أما بالنسبة لتوزيع أفراد العينة على الولايات المختارة، فقد تم وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب الولايات (الاستمارات الصالحة للاستعمال)

الولايات	التكرار	%
باتنة	17	36,17
المسيلة	11	23,4
عنابة	08	17,02
الوادي	06	12,77
قسنطينة	05	10,64
المجموع	47	100

نلاحظ من خلال هذا الجدول، أن أغلب أفراد العينة متركزون في ولاية باتنة حيث يمثلون 17 فرداً من مجموع 47، أي بنسبة 36.17%، وهذا راجع بطبيعة الحال إلى كونها تمثل مقر إقامتنا، أما بالنسبة لباقي الولايات فتم ترتيبها ترتيباً تصاعدياً حسب نسبة التمثيل كما يلي: ولاية المسيلة مثلها 11 فرداً أي بنسبة 23.4%، ولاية عنابة مثلها 08 أفراد أي بنسبة 17.02%، ولاية الوادي مثلها 06 أفراد وهو ما يعادل نسبة 12.77%، وأخيراً، ولاية قسنطينة والتي مثلها 05 أفراد، أي ما يعادل نسبة 10.64%.

3. تفريغ وتحليل البيانات:

تأتي عملية تفريغ وتحليل البيانات بعد جمعها من خلال الاستمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة، وتقوم هذه العملية على مرحلتين أساسيتين هما:

1-3 مرحلة تفريغ المعلومات والبيانات:

لقد تم تفريغ البيانات من خلال جمع كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في استمارة واحدة، تم تبويبها في جداول بسيطة وذلك بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات.

2-3 مرحلة تحليل وتفسير البيانات:

بعد عملية تفريغ البيانات ووضعها في جداول، يتم تحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، وقد تمت الاستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالتكرارات والنسب المئوية.

4. وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة:

نتناول في هذا الإطار، تحليل نتائج الجزء المشترك بين محوري الاستبيان، والمتمثل في تحديد الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة. في حين سنخصص المبحث الثالث والرابع لمعالجة وتحليل نتائج محوري الاستبيان، حيث أظهرت النتائج المحصل عليها ما يلي:

1-4 الجنس: نبين في هذا العنصر طبيعة المشاركة في الاستبيان وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة تبعا للجنس

البيان	التكرار	النسبة %
الذكور	42	89,36
الإناث	05	10.64
المجموع	47	100

المصدر: ²⁸⁸ من استمارة الاستبيان

من خلال الجدول السابق، يتضح أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان أكبر بكثير من نسبة مشاركة الإناث كونهم يمثلون 89.36% أي 42 ذكراً، بينما يمثلن الإناث 10.64% أي 05 إناث، وهذا يدل على هيمنة عنصر الذكور على المهنة المحاسبية مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتهان المحاسبة أو خوض مجال البحث فيها، كما ينبغي الإشارة إلى أن كل المستجوبات يزاولن وظيفة التدريس الجامعي،

²⁸⁸ . نشير إلى أن مصدر جميع الجداول و الأشكال التي سوف ترد في هذا الفصل مستمدة من استمارة الاستبيان، التي عولجت ببرنامج إكسل . 2007

باستثناء اثنتين فقط، يجمع بين وظيفة التدريس الجامعي وامتحان مهنة المحاسبة، واحدة على مستوى ولاية باتنة والأخرى على مستوى ولاية عنابة.

2-4 العمر:

يبين الجدول التالي، توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية:

الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار	الفئة العمرية
19,15	09	أقل من 35 سنة
14,89	07	40 - 35
25,53	12	45-40
40,43	19	أكبر من 45
100	47	المجموع

انطلاقاً من هذا الجدول، يمكن أن نلاحظ ما يلي:

- نسبة المشاركة من فئة (أقل من 35 سنة) هي 19.15%، وهو ما يعادل 09 أفراد من إجمالي العينة المدروسة؛
- نسبة المشاركة من فئة (40-35 سنة) هي 14.89%، أي ما يعادل 07 أفراد من إجمالي العينة؛ وتبقى هذه الفئة أصغر فئات العينة.
- نسبة المشاركة من فئة (45-40 سنة) هي 25.53%، وهو ما يعادل 12 فرداً من إجمالي العينة؛
- في حين بلغت نسبة المشاركة من فئة (أكبر من 45 سنة) 40.43%، وهو ما يعادل 19 فرداً من إجمالي العينة. وتمثل هذه الفئة أكبر نسبة للمشاركة، وتفسير ذلك، هو تفضيلنا ورغبتنا الشخصية في التعامل مع المتقدمين سناً، بحكم خبرتهم الميدانية التي سوف تمكنهم من التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد.

3-4 الوظيفة الحالية:

تباينت الوظائف الحالية لأفراد العينة المستجوبة، بين من يجمع بين وظيفة التدريس بالجامعة وامتحان مهنة المحاسبة، وبين من يشغل وظيفة التدريس الجامعي فقط، وبين من يمتحن فقط مهنة المحاسبة. لذلك سنقوم أولاً، بتوزيع أفراد العينة المستجوبة حسب الوظيفة الجامعية والمهنية كما هو مبين في

الجدول رقم (10) أدناه، ثم نقوم بعد ذلك بإعادة توزيعها حسب الوظيفة المهنية (خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، محاسبون معتمدون) وذلك وفق الجدول رقم (11) أدناه.

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الجامعية والمهنية

الوظيفة	التكرار	النسبة %
أستاذ جامعي	05	10,64
أستاذ جامعي ومهني	17	36,17
مهني	25	53,19
المجموع	47	100

نلاحظ من خلال هذا الجدول ما نسبته 46.81% من إجمالي أفراد العينة يشغلون وظيفة التدريس الجامعي وذلك بما يعادل 22 فرداً، منها 17 فرداً يجمعون بين هذه الوظيفة وبين امتحان مهنة المحاسبة أي بنسبة 36.17%، في حين تشكل نسبة 10.64% فئة الأساتذة الجامعيين فقط وذلك بمقدار 05 أساتذة. أما باقي أفراد العينة والذين يبلغ عددهم 25 فرداً، أي ما نسبته 53.19% من إجمالي العينة، فتمثل فئة المهنيين فقط.

وفيما يلي الجدول الموالي الذي يوضح عملية إعادة فرز وتوزيع أفراد العينة ممن يمتحنون مهنة المحاسبة إلى خبراء محاسبين، محافظي الحسابات و محاسبون معتمدون:

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية

الوظيفة	التكرار	النسبة %
خبير محاسب	06	14,29
محافظ حسابات	31	73,81
محاسب معتمد	05	11,9
المجموع	42	100

إذن، بعد استبعاد فئة الأساتذة الجامعيين ممن لا يشغلون مهنة المحاسبة، نجد أن فئة المهنيين (سواء يشغلون وظيفة التدريس الجامعي أم لا) تمثل 42 فرداً من إجمالي أفراد العينة، أي ما نسبته 89.36%، وهي بذلك تشكل النسبة الأكبر في تمثيل أفراد العينة المدروسة، وهذا شيء طبيعي باعتبار أن طبيعة البحث تستهدف بدرجة أكبر فئة المهنيين. أما فيما يتعلق بتوزيع أفراد هذه الفئة، فنلاحظ أن نسبة تمثيل الخبراء المحاسبين بلغت 14.29% بما يعادل 06 أفراد من مجموع أفراد هذه الفئة، مع الإشارة إلى أن هؤلاء الخبراء يشغلون في نفس الوقت مهنة محافظ الحسابات، أما بالنسبة لفئة محافظي الحسابات فشكّلت النسبة الأكبر للمشاركة وهذا راجع بطبيعة الحال إلى كونها الفئة المعنية بإصدار تقرير المراجعة

الخارجية، حيث بلغت هذه النسبة 73.81% أي بمقدار 31 محافظاً، في حين بلغت نسبة مشاركة المحاسبون المعتمدون 11.9% أي ما يعادل 05 أفراد من إجمالي أفراد هذه الفئة.

4-4 الخبرة المهنية:

قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى أربع فئات، كل فئة لها مدى يقدر بخمس سنوات، وقد اعتمدنا في اختيار الفئة بما يتلائم مع أعمار أفراد العينة، وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	فئة الخبرة
10,64	05	أقل من 05 سنوات
17,02	08	05 - 10
44,68	21	10 - 15
27,66	13	أكثر من 15
100	47	المجموع

نلاحظ من خلال هذا الجدول، أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الثالثة (10-15) بنسبة 44.68% وبمقدار 21 فرداً، تليها الفئة الرابعة (أكثر من 15 سنة) بنسبة 27.66% وبمقدار 13 فرداً، ثم الفئة الثانية (05-10) بنسبة 17.02% وبمقدار 08 أفراد، أما أضعف نسبة فتمركزت عند الفئة الأولى (أقل من 05 سنوات) بنسبة 10.64% وهو ما يعادل 05 أفراد فقط من مجموع أفراد العينة، ويعزى ذلك إلى أن غالبية المستجوبين هم من فئات عمرية كبيرة نسبياً. كما نشير إلى أن هذا التوزيع، قد تناول الخبرة المهنية بصفة عامة دون التمييز بين ما يتعلق بالوظيفة الجامعية أو الوظيفة المهنية. وهذا يعد مؤشر جيد وإيجابي على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات العالية، والذي يؤكد الدور الهام لأفراد العينة في تقرير موثوقية ومصداقية النتائج.

5-4 المؤهل العلمي:

قصد معرفة المستوى التعليمي لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، وذلك حسب ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
4,25	02	دكتوراه
34,04	16	ماجستير
48,94	23	ليسانس
12,77	06	شهادة مهنية
100	47	المجموع

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن أكبر نسبة بلغت 48.94% أي ما يعادل 23 فرداً من مجموع أفراد العينة، وقد تركزت هذه النسبة عند حاملي شهادة الليسانس باعتبارها المؤهل المطلوب لامتحان مهنة المحاسبة، إضافة إلى وجود أربعة أساتذة جامعيين موظفون بصفة مؤقتة على أساس هذه الشهادة. تليها الفئة الثانية من حاملي شهادة الماجستير بنسبة 34.04% وهو ما يعادل 16 فرداً وقد تركزت هذه النسبة عند فئة الأساتذة الجامعيين الممتحنين وغير الممتحنين لمهنة المحاسبة، ثم تليها الفئة الأخيرة من حاملي الشهادات المهنية بنسبة 12.77% وبمقدار 06 أفراد، وهذه النسبة تركزت خاصة عند الفئات العمرية الكبيرة (أكبر من 45 سنة). أما أقل نسبة فتمثلت في فئة حاملي شهادة الدكتوراه والذي بلغ عددهم 02 فقط أي بنسبة 4.25% وهم يجمعون بين وظيفة التدريس الجامعي ومهنة المحاسبة. وهذا يعد مؤشر هام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان، بحيث يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمدى حتمية وملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

(تحليل المحور الأول من الاستبيان)

في هذا المبحث، سنقوم بدراسة وتحليل المحور الأول من الاستبيان، والمتمثل في حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وذلك من خلال جزئين أساسيين، يتناول الجزء الأول، مدى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وتكييفه مع معايير المحاسبة الدولية، في حين يتناول الجزء الثاني، مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد (القوائم المالية) لاحتياجات مستخدميها، وذلك باعتبار أن هذه الأخيرة تشكل موضوع التقرير الذي سوف يصدره المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) بإبدائه لرأيه الفني والحايد حول مدى إمكانية الوثوق والاعتماد عليها، واعتبارها كأساس سليم لاتخاذ القرارات الرشيدة.

من أجل ذلك، سنقوم بتفريغ وتحليل البيانات الخاصة بهذا المحور، من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الاستبيان، وذلك بعد تبويبها في جداول تسهلا لعملية التحليل.

1. ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وتكييفه مع معايير المحاسبة الدولية:

يرتبط هذا العنصر بالجزء الأول من هذا المحور، والمتضمن، مجموعة من الأسئلة ممتدة من السؤال الأول إلى غاية السؤال التاسع، وتهتم هذه الأسئلة باستطلاع آراء المستجوبين حول ثلاث نقاط أساسية؛ تتعلق الأولى بمدى ملائمة النظام المحاسبي الحالي للتغيرات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في الفترة الأخيرة (السؤال الأول والثاني)، أما النقطة الثانية فتتعلق بموقفهم من ضرورة تكييف هذا النظام مع معايير المحاسبة الدولية وما مدى ملائمة هذه المعايير للواقع المهني الجزائري (من السؤال الثالث إلى غاية السؤال السادس)، وأخيرا استطلاع آراءهم حول النظام المحاسبي الجديد (SCF) (من السؤال السابع إلى غاية السؤال التاسع)، من حيث توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، ومدى ملائمته للواقع المهني الجزائري، وكذا موقفهم من مسألة إعادة النظر في التكوين المهني والأكاديمي كخطوة أساسية قبل الشروع في تطبيق هذا النظام.

مدى ملائمة النظام المحاسبي الحالي للتغيرات الاقتصادية الحالية:

السؤال رقم (1): هل ترى أن الممارسة المحاسبية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) ملائمة

للتغيرات الاقتصادية الحالية؟ نعم / لا

* إذا كان الجواب بلا، لماذا في رأيك:

لأن المخطط جامد منذ إصداره سنة 1975؛

لأنه لا يستند للمعايير الدولية للمحاسبة؛

لأنه تهيمن عليه نظرة واحتياجات الإدارة الجبائية؛

لأنه لا يستجيب لاحتياجات التسيير الجديدة في المؤسسات؛

أخرى:.....

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (14): مدى ملائمة المخطط المحاسبي الوطني للتغيرات الاقتصادية الحالية

النسبة %	التكرار	البيان
100	47	نعم
00	00	لا
100	47	المجموع

انطلاقا من هذا الجدول، نلاحظ أن كل المستجوبين يؤكدون على عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني للتغيرات الاقتصادية الحالية. وقد اختلفت الأسباب التي اعتمدها المستجوبون لتأكيد إجاباتهم بعدم الملائمة، وكانت موزعة حسب الجدول التالي: (نشير إلى أن المستجوبين في هذا السؤال الفرعي يمكن أن يكون لهم أكثر من اختيار)

الجدول رقم (15): أسباب عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني للتغيرات الاقتصادية الحالية

النسبة %	التكرار	البيان
4,26	02	أ
87,23	41	ب
95,74	45	ج
95,74	45	د
38,3	18	هـ

نلاحظ من خلال هذا الجدول ما يلي:

اتفاق أغلبية المستجوبين (45 فرداً من مجموع 47 فرداً) على أن أسباب عدم الملائمة، تعود إلى هيمنة نظرة واحتياجات الإدارة الجبائية، وعدم استجابته لمتطلبات التسيير الجديدة، وذلك بنسبة 95.74% من إجمالي العينة؛

برّر 87.23% من إجمالي العينة، السبب بعدم استناده للمعايير الدولية للمحاسبة ؛
أضاف 18 فرداً يمثلون نسبة 38.3% من إجمالي العينة، أسباباً أخرى تتفق معظمها حول عدم احتواءه على إطار مفاهيمي، بالإضافة إلى عدم استجابته لاحتياجات المستخدمين وخاصة منهم المستثمرون؛

أما بخصوص جمود المخطط المحاسبي الوطني، فلم يتفق عليه سوى فردين فقط من مجموع أفراد العينة، وكانت النسبة ضئيلة جداً 4.26%.

السؤال رقم (2): هل ترى ضرورة إصلاح أو تعديل المخطط المحاسبي الوطني؟

كلياً / جزئياً

الإجابة على هذا السؤال، كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (16): ضرورة إصلاح أو تعديل المخطط المحاسبي الوطني

النسبة %	التكرار	البيان
80,85	38	كلياً
19,15	09	جزئياً
100	47	المجموع

نلاحظ من خلال إجابات المستجوبين، أن هناك شبه إجماع على ضرورة التعديل الكلي للمخطط المحاسبي الوطني وذلك بنسبة 80.85% من إجمالي أفراد العينة، في حين نجد أن 19.15% فقط يرون إمكانية الاكتفاء بتعديل جزئي لهذا المخطط.

ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ومدى ملائمتها للواقع المهني

الجزائري:

السؤال رقم (3): في رأيك، هل أن إصلاح النظام المحاسبي القائم على الانفتاح على المعايير المحاسبية

الدولية أصبح أمراً حتمياً؟ نعم / لا

وقد كانت الإجابة على هذا السؤال، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (17): ضرورة إصلاح النظام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

النسبة %	التكرار	البيان
100	47	نعم
00	00	لا
100	47	المجموع

يتبين من خلال هذا الجدول، أن إصلاح النظام المحاسبي القائم على الانفتاح على المعايير المحاسبية الدولية أصبح ضرورة حتمية بإجماع كل المستجوبين بنسبة 100%. ويبررون ذلك، بأن الجزائر وأمام تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة ستجد نفسها مجبرة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

السؤال رقم (4): هل ترى بأن المعايير المحاسبية الدولية في مجملها، ملائمة للواقع المهني الجزائري؟ نعم / لا.

* إذا كان الجواب بلا، لماذا في رأيك؟

حيلولة التنظيم الجبائي دون ذلك؛

تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة؛

عدم جدوى المعايير الدولية للمحاسبة؛

انعدام التأطير البشري المؤهل بالعدد الكافي؛

صعوبة توحيد الممارسة بين المؤسسات نتيجة الاختلاف في تفسير المعايير؛

أخرى:

الإجابة على هذا السؤال، كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (18): مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للواقع المهني الجزائري

النسبة %	التكرار	البيان
2,13	01	نعم
97,87	46	لا
100	47	المجموع

إذن، باستثناء فردٍ واحدٍ فقط، اتفق أغلبية المستجوبون وعددهم 46 فرداً يمثلون نسبة 97.87% من إجمالي أفراد العينة، على عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع المهني الجزائري، وقد تباينت الأسباب التي اعتمدها المستجوبون لتأكيد إجاباتهم بعدم الملائمة، وكانت موزعة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (19): أسباب عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع المهني الجزائري

البيان	التكرار	النسبة %
أ	03	6,38
ب	43	91,5
ج	00	00
د	28	59,57
هـ	12	25,53
و	00	00
الامتناع عن الإجابة	04	8,51

نلاحظ تباين آراء المستجوبين حول أسباب عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع المهني الجزائري، حيث كانت كالتالي:

أكد معظم المستجوبون (43 فرداً) يمثلون نسبة 91.5% من العينة الإجمالية، أن السبب الرئيسي هو تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة؛ عدم التأطير البشري المؤهل بالعدد الكافي بنسبة 59.57% من إجمال العينة؛ صعوبة توحيد الممارسة بين المؤسسات نتيجة الاختلاف في تفسير المعايير بنسبة 25.53% من إجمالي العينة؛

كما امتنع 4 أفراد من مجموع أفراد العينة عن الإجابة، وهو ما يعادل نسبة 8.51%؛ وأخيراً، وافق 03 أفراد فقط على أن السبب يعود إلى حيلولة التنظيم الجبائي، وهو ما يعادل 6.38% . في حين تم استبعاد السبب الثالث، كما أنه لم يتم اقتراح أسباب إضافية.

السؤال رقم (5): في رأيك، ما هي الكيفية الملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر؟

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن (IASB) كما هي دون تغيير؛

تكييف المعايير المحاسبية الدولية للظروف الاقتصادية في الجزائر؛

إصدار معايير محاسبية وطنية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

كانت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (20): كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

النسبة %	التكرار	البيان
2,13	01	أ
14,89	07	ب
82,98	39	ج
100	47	المجموع

نلاحظ من خلال آراء المستجوبين، بأن أنسب كيفية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، هي تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع هذه المعايير، باعتبارها الكيفية الوحيدة التي تجمع بين متطلبات المحيط الوطني والدولي، وقد بلغت نسبة تأييد هذا الاختيار 82.98% من إجمالي أفراد العينة المدروسة، في حين نجد نسبة ضئيلة قدرها 17.89% من مجموع هذه العينة، تؤيد اختيار تكييف المعايير المحاسبية الدولية للظروف الاقتصادية في الجزائر، في حين أيد فرد واحد فقط اختيار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما هي دون تغيير.

بالنسبة للسؤال رقم (6): هل ترى ضرورة إصدار مخطط محاسبي جديد، يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟ نعم / لا.

الجدول رقم (21): ضرورة إصدار مخطط محاسبي جديد، يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

النسبة %	التكرار	البيان
82,98	39	نعم
17,02	08	لا
100	47	المجموع

نلاحظ من خلال الجدول، نسبة 82.98% من مجموع العينة، والتي أيدت خيار إصدار معايير المحاسبة الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية، تؤكد أن تحقيق ذلك يكون بإصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع هذه المعايير الدولية، بينما يعارض باقي أفراد العينة (08 أفراد) الذين يمثلون نسبة 17.02% من المجموع الكلي للعينة هذه الفكرة.

موقف المستجوبين من النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF):

السؤال رقم (7): ما رأيك في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، هل يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟ نعم / لا / نسبيا.

كانت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (22): مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	03	6,38
لا	08	17,02
نسبيا	36	76,6
المجموع	47	100

يتضح من خلال الأجوبة المدونة في الجدول أعلاه، توافق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، مع المعايير المحاسبية الدولية بصورة نسبية فقط، وذلك باتفاق 36 فرداً يمثلون ما نسبته 76.6% من إجمالي أفراد العينة المدروسة، في حين تباينت بقية آراء المستجوبين بين من يؤكد هذا التوافق بنسبة 6.38% من إجمالي العينة، وبين من يعارض هذا التوافق بنسبة 17.02% من المجموع الكلي لأفراد العينة.

السؤال رقم (8): في رأيك، هل أن المحاسب بخبرته الحالية قادر على تطبيق هذا النظام؟ نعم / لا.

* إذا كان الجواب بلا، هل تؤيد فكرة إعادة تكوين المحاسب؟ نعم / لا.

وقد كانت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (23): مدى قدرة المحاسب على تطبيق نظام (SCF)

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	12	25,53
لا	35	74,47
المجموع	47	100

نلاحظ من خلال هذا الجدول، أن 12 فرداً فقط يمثلون نسبة 25.53% من مجموع أفراد العينة، يؤكدون قدرة المحاسب على تطبيق هذا النظام، ويبررون ذلك، بأن المحاسب وانطلاقاً من خبرته المهنية

وكذا حتمية تطبيق هذا النظام، سيجد نفسه مجبرا على التأقلم والتكيف مع هذا النمط الجديد من الممارسة المحاسبية. في حين نجد أن غالبية المستجوبين (35 فرداً) يمثلون نسبة 74.47% من مجموع أفراد العينة، يتفقون على أن هذا النظام سيعرف بعض المشاكل في التطبيق، وخاصة في مراحله الأولى، باعتبار أن المحاسب قد اعتاد ولفترة طويلة على تطبيق نمط معين ميز الممارسة المحاسبية الجزائرية منذ 33 سنة، قد يكون من الصعب التحول عن هذا النمط بسهولة.

أما عن تأييدهم لفكرة إعادة تكوين المحاسب، فكانت إجاباتهم كالتالي:

الجدول رقم (24): أهمية إعادة تكوين المحاسب

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	35	100
لا	00	00
المجموع	35	100

إذن، نلاحظ أن كل الأفراد بنسبة 100% ، والذين يتوقعون وجود مشاكل في تطبيق هذا النظام، يؤيدون فكرة إعادة تكوين المحاسب وهيئته للتأقلم مع النظام المحاسبي الجديد، أي ما يعادل نسبة 74.47% من مجموع أفراد العينة الكلية.

السؤال رقم (9): في رأيك، هل يجب إعادة النظر أيضا في التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة؟

نعم / لا.

*إذا كان الجواب بنعم، هل التجديد الكلي للمقررات الدراسية في هذا المجال ضروري؟

نعم / لا.

كانت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (25): أهمية إعادة النظر في التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة

البيان	التكرار	النسبة %
--------	---------	----------

93,62	44	نعم
6,38	03	لا
100	47	المجموع

نلاحظ أن هناك شبه إجماع، بنسبة 93.62% من مجموع أفراد العينة المدروسة، على ضرورة إعادة النظر في التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة، بينما يعارض ثلاث أفراد فقط، يمثلون بنسبة 6.38% من مجموع أفراد العينة هذا الأمر.

أما عن ضرورة التجديد الكلي للمقررات الدراسية في هذا المجال، فكانت الإجابة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (26): أهمية التجديد الكلي للمقررات الدراسية في مجال المحاسبة

النسبة %	التكرار	البيان
100	44	نعم
00	00	لا
100	44	المجموع

نلاحظ أن كل الأفراد (بنسبة 100%) والذين أيدوا فكرة إعادة النظر في التكوين الأكاديمي، يرون بأن ذلك لن يتأتى إلا بالتجديد الكلي للمقررات الدراسية في مجال المحاسبة، وهذه الفئة من الأفراد تشكل نسبة 93.62% من مجموع أفراد العينة المدروسة.

2. مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد لتلبية احتياجات مستخدميها:

يرتبط هذا العنصر بالجزء الثاني من المحور الأول، بحيث سنقوم بدراسة وتحليل مجموعة الأسئلة الممتدة من السؤال الأول إلى غاية السؤال السادس. تهتم هذه الأسئلة باستطلاع آراء المستجوبين حول نقطتين أساسيتين؛ تتعلق الأولى بتقييم قدرة مخرجات النظام المحاسبي في التعبير عن الواقع الفعلي للمؤسسة (السؤالين الأول والثاني)؛ أما النقطة الثانية فتتناول تقييم مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد مع احتياجات مستخدميها (السؤال من 03 إلى غاية 06).

1-2 تقييم قدرة مخرجات النظام المحاسبي الحالي على التعبير عن الواقع الفعلي للمؤسسة:

السؤال رقم (1): هل تعبر مخرجات النظام المحاسبي الجزائري الحالي على الواقع الفعلي للمؤسسة؟
نعم / لا

*الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (27): مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي الحالي على الواقع الفعلي للمؤسسة

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	03	6.38
لا	44	93.62
المجموع	47	100

انطلاقاً من هذا الجدول، نلاحظ أن هناك إجماع من غالبية المستجوبين على عدم تعبير ودلالة مخرجات النظام المحاسبي الحالي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث بلغت نسبة هؤلاء المستجوبين من المجموع الكلي لأفراد العينة 93.62% وهو ما يعادل 44 فرداً. أما النسبة الباقية وقدرها 6.38% ويمثلها 3 أفراد فقط يرون بأن هذه المخرجات تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

السؤال رقم (2): هل أن إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، كفيل يجعل مخرجاته تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة؟ نعم / لا / إلى حد ما.

*وكانت الإجابة على هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (28): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للتعبير عن الواقع الفعلي للمؤسسة

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	18	38,3
لا	00	00
إلى حد ما	29	61,7
المجموع	47	100

من الجدول أعلاه، يتضح بأن هناك تباين في الإجابات بين نعم وإلى حد ما، حيث أنه:

أجاب 18 فرداً يمثلون نسبة 38.3% من إجمالي أفراد العينة المستجوبة بنعم؛

أجاب 29 فرداً يمثلون نسبة 61.7% من إجمالي أفراد العينة المستجوبة — إلى حد ما. ويررون

ذلك بأن، أي نظام محاسبي مهما كانت درجة فعاليته لن يخلو من وجود أخطاء أو تجاوزات.

2-2 تقييم مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد لاحتياجات مستخدميها:

السؤال رقم (3): إلى أي درجة تختلف مخرجات المخطط المحاسبي الوطني (PCN) عن مخرجات النظام

المحاسبي المالي الجديد (SCF)؟ بدرجة كبيرة / بدرجة ضئيلة

*الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (29): درجة الاختلاف بين مخرجات (PCN) ومخرجات (SCF)

النسبة %	التكرار	البيان
100	47	بدرجة كبيرة
00	00	بدرجة ضئيلة
100	47	المجموع

انطلاقاً من هذا الجدول، نلاحظ أن هناك إجماع كلي بنسبة 100% على وجود اختلاف كبير بين مخرجات (PCN) ومخرجات النظام المحاسبي المالي (SCF) شكلاً ومضموناً وتعداداً.

السؤال رقم (4): كيف ترى، تأثير التغيير في شكل ومحتوى القوائم المالية على درجة فهم واستيعاب

مختلف المستخدمين لها؟ ايجابي / سلبي / ليس له تأثير.

وكانت الإجابة على هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (30): تأثير التغيير في شكل ومحتوى القوائم المالية على درجة فهم واستيعاب مختلف

المستخدمين لها

النسبة %	التكرار	البيان
68,09	32	إيجابي
23,4	11	سلبي
8,51	04	ليس له تأثير
100	47	المجموع

لقد تباينت إجابات أفراد العينة المستجوبة حول هذا السؤال، حيث نلاحظ من الجدول أعلاه ما

يلي:

يرى معظم المستجوبين، وعددهم 32 فرداً يمثلون نسبة 68.09% من إجمالي أفراد العينة المستجوبة بأن لهذا التغيير أثر إيجابي؛
بينما يرى 11 فرداً يمثلون نسبة 23.4% من إجمالي أفراد العينة المستجوبة بأن لهذا التغيير أثر سلبي؛
أما بقية أفراد العينة وعددهم 04 يمثلون نسبة 08.51% من إجمالي أفراد العينة المستجوبة فلا يرون لهذا التغيير أي أثر على درجة فهم واستيعاب مختلف المستخدمين لها.

بالنسبة للسؤال رقم (5): هل تعتقد بأن القوائم المالية الجديدة ستوفر كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها من مختلف الأطراف الوطنية والدولية لاتخاذ على ضوءها القرارات الاستثمارية المختلفة؟ نعم / لا.

*الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (31): مدى احتواء القوائم المالية الجديدة لكل المعلومات الضرورية لاتخاذ

القرارات

النسبة %	التكرار	البيان
100	47	نعم
00	00	لا
100	47	المجموع

انطلاقاً من هذا الجدول، نلاحظ أن هناك إجماع كلي من أفراد العينة المستجوبة بنسبة 100% على احتواء القوائم المالية الجديدة لكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة.

بالنسبة للسؤال رقم (6): باعتبار أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص النوعية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي لـ (IASB)، هل ترى بأن ذلك سيؤدي إلى تحسين نوعية وجودة هذه المعلومات؟ نعم / لا.

*إذا كان الجواب بنعم، هل يمكن لمستخدمي القوائم المالية الوثوق الكلي في المعلومات الواردة فيها واعتمادها كأساس لاتخاذ القرارات؟

*الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (32): دور الخصائص النوعية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

النسبة %	التكرار	البيان
----------	---------	--------

نعم	38	80,85
لا	02	4,26
الامتناع عن الإجابة	07	14,89
المجموع	47	100

نلاحظ بأن غالبية المستجوبين بنسبة 80.85 % يرون بأن الخصائص النوعية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي لـ (IASB)، ستؤدي حتماً إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، في حين عبرت نسبة 4.26 % بالنفي وامتنعت نسبة 14.89 % عن الإجابة. وعن موقفهم، فيما إذا كان ذلك سيؤدي إلى الوثوق الكلي في هذه المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات، فكانت إجاباتهم حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (33): درجة الثقة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الجديدة

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	31	81,58
لا	07	18,42
المجموع	38	100

عبر غالبية المستجوبين بنسبة 81.58 % والتي تقابل 31 فرداً من مجموع 38 الذين أجمعوا على أن توافر الخصائص النوعية للمعلومات المالية سيؤدي حتماً إلى تحسين جودتها، بأن المستخدمين بمجرد اقتناعهم بأن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية تحتوي على كل الخصائص النوعية المتعارف عليها دولياً، سيضعون ثقتهم الكاملة في هذه المعلومات ، ومع ذلك فقد عارض 07 أفرادٍ يمثلون نسبة 18.42 % من مجموع 38 فرداً.

المبحث الرابع: دراسة تحليلية لمدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية (تحليل المحور الثاني من الاستبيان)

في هذا المبحث، سنقوم بدراسة وتحليل المحور الثاني من الاستبيان، والمتمثل في أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر مستقبلاً على تقارير المراجعة الخارجية، وذلك من خلال أربع أجزاء رئيسية، يتناول الجزء الأول، مدى ملائمة النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات للتغيرات المحاسبية الجديدة، أما الجزء الثاني فيتناول بالتفصيل العناصر الأساسية التي يجب أن تتوفر في هذا التقرير شكلاً ومضموناً، وذلك بغض النظر عن تلك التي تتوفر عليها حالياً أو التي يجب أن تتوفر فيه مستقبلاً، بهدف التوصل في النهاية إلى تصور نموذج تقرير محافظ الحسابات بمختلف أنواعه حول القوائم المالية محل المراجعة، ومن ثم استخلاص أهم التغيرات التي يمكن أن تطرأ على تقرير محافظ الحسابات لتلائم التغيرات المحاسبية الجديدة. في حين سنخصص الجزء الثالث إلى تقييم مدى ملائمة التقرير لاحتياجات مستخدمي مستقبلاً، أما الجزء الرابع والأخير من هذا المحور سنتناول فيه، مدى إمكانية توحيد نموذج تقرير المراجع الخارجي على المستوى الدولي كنتيجة حتمية لتوحيد القوائم المالية.

تجدر الإشارة إلى أن عينة الدراسة في هذا المحور، سوف تقتصر على فئة المهنيين والأكاديميين ممن يمتحنون مهنة المحاسبة فقط، وذلك راجع بطبيعة الحال إلى خصوصية هذا المحور والتي تتطلب استطلاع آراء من هم في الميدان فعلاً، حتى يمكن الوصول إلى النتائج المرغوبة. لذلك قمنا باستبعاد فئة الأساتذة الجامعيين الغير ممارسين لمهنة المحاسبة وعددهم خمسة (05)، ليصبح بذلك عدد أفراد العينة المدروسة في المحور الثاني 42 فرداً بدلاً من 47 الذين تم استجوابهم في المحور الأول. (أنظر الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية، في المبحث الثاني من هذا الفصل).

1. تقييم مدى ملائمة النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات للتغيرات المحاسبية الجديدة:

نتناول في هذا العنصر، الجزء الأول من المحور الثاني، وذلك من خلال تحليل مجموعة الأسئلة الممتدة من السؤال الأول إلى غاية السؤال السادس والتي شملها الجزء الأول، وتهتم هذه الأسئلة باستطلاع آراء المستجوبين حول نقطتين أساسيتين؛ تتعلق الأولى بطبيعة نموذج تقرير محافظ الحسابات المعمول به في ظل النظام المحاسبي الحالي (السؤال من 01 إلى 03)، أما النقطة الثانية فتتعلق بتقييمهم

لمدى ملائمة هذا النموذج للتغيرات المحاسبية الجديدة وموقفهم من ضرورة تعديل هذا النموذج مستقبلاً وتكييفه مع هذه التغيرات (السؤال من 04 إلى 06).

1-1 طبيعة نموذج تقرير محافظ الحسابات المعمول به في ظل النظام المحاسبي الحالي:

1-1-1 السؤال رقم (1): في ضوء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، هل هناك نموذجاً موحداً للتقرير معمولاً به في الجزائر؟ نعم / لا.

*إذا كان الجواب بنعم، هل تقيّد بهذا النموذج عند إعدادك للتقرير؟ نعم / لا.

وقد كانت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (34): مدى وجود نموذج موحّد للتقرير معمول به في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	42	100
لا	00	00
المجموع	42	100

نلاحظ، أن كل المستجوبين يؤكدون على وجود نموذج موحّد للتقرير معمول به في الجزائر، وهو مقترح من طرف المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بصفتها الهيئة المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر. وعن سؤالنا عما إذا كان هؤلاء يتقيدون بهذا النموذج عند إعدادهم للتقرير، فقد كانت إجاباتهم متباينة، نوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (35): مدى تقيّد المراجعين بنموذج موحّد للتقرير

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	24	57,14
لا	18	42,86
المجموع	42	100

من خلال هذا الجدول، يتبين لنا أن 42.86% من أفراد العينة المستجوبة، يستعملون نماذج تقارير خاصة، وحسب رأيهم، فالمراجع (محافظ الحسابات) يقوم بنفسه بإعداد النموذج حسب ما يراه مناسباً أو يقتبسه من النماذج المعمول بها في فرنسا خاصة، ويررون ذلك بعدم وجود رقابة أو متابعة دائمة من طرف الهيئة المصدرة للنموذج، بالإضافة إلى أنه يفتقد إلى الكثير من التفاصيل التي يجب أن يحتويها التقرير مما يفتح المجال واسعاً أمام المراجع لبلورة تقريره حسب ما يراه مناسباً. في حين نجد أن 57.14% من المراجعين ممن يتقيدون بالنموذج المنصوص عليه من طرف الهيئة المعنية.

2-1-1 السؤال رقم (2): هل توجد معايير خاصة بإعداد التقرير في الجزائر؟ نعم / لا.

وقد كانت الإجابة على هذا السؤال، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (36): مدى وجود معايير خاصة بإعداد التقرير في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	19	45,24
لا	23	54,76
المجموع	42	100

من الجدول، نلاحظ ما يلي:

- أجاب 19 فرداً يمثلون نسبة 45.24% من إجمالي أفراد العينة المستجوبة بنعم، حيث يرى هؤلاء بأن هناك معايير خاصة بإعداد التقرير تضمنتها التوصية رقم (03) من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات الصادر عن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبالتالي يعتبرون أن هذه النصوص القانونية والتعليمات بمثابة معايير تنظم عملية إعداد تقرير المراجعة الخارجية الذي يقوم محافظ الحسابات بإعداده.
- في حين، أجاب 23 فرداً يمثلون نسبة 54.76% من إجمالي أفراد العينة المستجوبة بلا، ويرى هؤلاء بأنه لا توجد معايير خاصة بمهنة المراجعة بصفة عامة في الجزائر، وأن ما ينظم المهنة بصفة عامة وإعداد التقرير بصفة خاصة، مجرد قوانين ومراسيم، وأنه لا يمكننا اعتبارها معايير.

3-1-1 السؤال رقم (3): ما هي المعايير التي تطبقها أثناء إعدادك للتقرير؟

أ- المعايير الجزائرية؛²⁸⁹

ب- المعايير المتعارف عليها؛

ج- المعايير الدولية؛

د- معايير دولة أخرى، أذكرها:

*وقد كانت الإجابة على النحو التالي:

²⁸⁹ . يقصد بالمعايير هنا، القوانين والمراسيم وكذا التعليمات الصادرة عن الهيئة المنظمة للمهنة.

الجدول رقم (37): معايير إعداد التقرير المطبقة من طرف المراجعين في الجزائر

النسبة %	التكرار	البيان
57,14	24	أ
9,52	04	ب
19,05	08	ج
14,29	06	د
100	42	المجموع

من الجدول أعلاه، يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

- نجد أن أعلى نسبة 57.14% والتي تمثل أغلبية المراجعين الذين يتقيدون بالنموذج المقترح من طرف الهيئة المنظمة للمهنة في الجزائر، يطبقون المعايير الجزائرية أثناء إعدادهم للتقرير، وهذا بالرغم من عدم إقرارهم جميعاً بوجود معايير خاصة بالمهنة بصفة عامة في الجزائر، وأن ما هو موجود مجرد قوانين تنظيم للمهنة يحترمها المراجع؛
- 9,52% يطبقون المعايير المتعارف عليها؛
- 19,05% يطبقون المعايير الدولية ، باعتبار أن هذه المعايير قد تناولت معظم الجوانب التي قد تصادف المراجع أثناء إعدادهم للتقرير؛
- في حين نجد أن نسبة 14.29% من المراجعين ممن يطبقون المعايير الفرنسية، ويرون بأنها جد ملائمة للواقع المهني الجزائري.

2-1 مدى ضرورة تكيف نموذج تقرير محافظ الحسابات مع التغيرات المحاسبية الجديدة:

1-2-1 السؤال رقم (4): هل ترى بأن الإبقاء على استعمال تقرير المراجع (محافظ الحسابات)

بشكله الحالي ملائم للتغيرات المحاسبية الجديدة؟ نعم / لا.

*وكانت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (38): مدى إمكانية الإبقاء على استعمال النموذج الحالي لتقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
4,76	02	نعم
95,24	40	لا
100	42	المجموع

نلاحظ بأن هناك شبه إجماع بنسبة 95.24% على عدم إمكانية الإبقاء على استعمال النموذج الحالي لتقرير المراجع في ضوء التغيرات المحاسبية الجديدة؛ في حين نجد فردين فقط من مجموع أفراد العينة، يمثلان 4.76% يوافقان على إمكانية الإبقاء على استعمال هذا النموذج.

2-2-1 السؤال رقم (5): هل تعتقد بأن التحول من تطبيق (PCN) إلى تطبيق نظام (SCF) الجديد، سيؤثر على شكل ومضمون هذا التقرير؟ نعم / لا / إلى حد ما.

*إذا كان الجواب بنعم، أو إلى حد ما، هل تعتقد أن ذلك راجع إلى:

أ- أنواع القوائم المالية الجديدة؛

ب- شكل ومحتوى القوائم المالية الجديدة؛

ج- كل ذلك.

*وكانت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (39): مدى تأثير التحول نحو تطبيق النظام المحاسبي الجديد على شكل ومضمون

تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
54,76	23	نعم
4,76	02	لا
40,48	17	إلى حد ما
100	42	المجموع

نلاحظ من الجدول أعلاه، ما يلي:

- أغلبية المستجوبين بنسبة 54.76%، يؤكدون بأن التحول نحو تطبيق نظام محاسبي جديد سيؤثر حتماً على شكل ومضمون تقرير المراجع (محافظ الحسابات) مستقبلاً؛
- 40.48% يتفقون على أن التغيير سيكون محدوداً (إلى حد ما)، وحسب رأيهم أن التغيير سيمس المضمون أكثر منه الشكل؛

- أما النسبة الباقية 4.76%، والتي اتفقت على إمكانية الإبقاء على استعمال النموذج الحالي للتقرير، فهي تنفي حدوث أي تغيير على شكله أو مضمونه مستقبلاً.
- *وعن سؤالنا عن أسباب حدوث هذا التغيير، قمنا بإدراج بعض الاختيارات بهدف التحقق من فرضية أن التغيير في مخرجات المحاسبة يتبعه بالضرورة تغيير في مخرجات المراجعة، وقد تباينت الأجوبة حسب ما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (40): أسباب التغيير في شكل ومضمون تقرير المراجع (محافظ الحسابات)

النسبة %	التكرار	البيان
2,5	01	أ
05	02	ب
92,5	37	ج
100	40	المجموع

نلاحظ من الجدول، أن هناك اتفاق بين معظم أفراد العينة (الذين أقرروا بحدوث التغيير بنعم أو إلى حد ما) بنسبة 92.5% على أن الأسباب الداعية إلى حدوث التغيير، تشمل كلاً من أنواع القوائم المالية الجديدة وشكلها ومحتواها، وأضاف هؤلاء أن مجرد التغيير في الإطار الذي في ضوئه تم تأسيس القوائم المالية يعتبر سبباً مباشراً للتغيير. في حين تباينت بقية الآراء بين أنواع القوائم المالية الجديدة بنسبة 2.5%، وبين شكل ومحتوى القوائم المالية الجديدة بنسبة 05%.

3-2-1 السؤال رقم (6): هل ترى ضرورة تعديل نموذج تقرير المراجع (محافظ الحسابات) مستقبلاً؟ نعم / لا.

*كانت الإجابة على هذا السؤال حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (41): مدى ضرورة تعديل تقرير محافظ الحسابات مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
95.24	40	نعم
4.76	02	لا
100	42	المجموع

نلاحظ بأن هناك شبه إجماع بنسبة 95.24% على ضرورة تعديل النموذج الحالي لتقرير المراجع في ضوء التغيرات المحاسبية الجديدة؛ في حين نجد دائماً أن نسبة 4.76% من المجموع الكلي للعينة تعارض هذا التعديل.

2- التصورات المستقبلية لنموذج تقرير المراجع الخارجي:

يتعلق هذا العنصر، بالجزء الثاني من هذا المحور، بحيث سنقوم بدراسة وتحليل مجموعة الأسئلة الممتدة من السؤال الأول إلى غاية السؤال التاسع. تهتم هذه الأسئلة باستطلاع آراء المستجوبين حول نقطتين أساسيتين؛ تتعلق الأولى بشكل التقرير، وذلك لمعرفة العناصر الأساسية التي يجب أن يحتوي عليها التقرير مستقبلاً (خمس أسئلة فرعية من السؤال الأول)، أما النقطة الثانية فتتعلق بمحتوى التقرير، وذلك من أجل تحديد المعلومات الضرورية التي من شأنها مساعدة قارئ التقرير على فهم وإدراك جيد لسلسلة عمليات مراجعة طويلة ودقيقة مختصرة في بضع سطور (نتناول فيها بقية الأسئلة من 02 إلى 09). وفي نهاية هذا التحليل، سنقوم بتصوير نموذج لتقرير المراجع (محافظ الحسابات) حول القوائم المالية الجديدة حسب ما تم استطلاعها من آراء حول شكل ومضمون هذا التقرير مستقبلاً، الشيء الذي سيمكننا من استخلاص أهم التغييرات التي سوف ستطرأ عليه من خلال مقارنته بنظيره المعمول به حالياً. ومن ثم التحقق مما إذا كان التحول نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، سيؤثر على شكل ومضمون هذا التقرير أم لا.

1-2 الشكل المستقبلي لتقرير محافظ الحسابات:

في البداية، قمنا بطرح سؤال واحد فقط، من أجل تحديد العناصر الأساسية التي يجب أن يحتويها التقرير مستقبلاً، والذي كان بالكيفية التالية:

*السؤال رقم (1): بصفتك كمهني، وانطلاقاً من ضرورة تعديل نموذج تقرير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، ما هو تصورك المستقبلي لشكل هذا التقرير؟

ولغرض تسهيل الإجابة، قمنا باقتراح العناصر التي نعتقد أنها ضرورية، وذلك من خلال خمسة أسئلة فرعية، جاءت على النحو التالي:

1-1-2 السؤال (أ): هل يجب أن يحمل عنواننا بـ: أ-1 تقرير المراجع؛

أ-2 تقرير المراجع المستقل؛

أ-3 بدون عنوان.

* وكانت الإجابة على هذا السؤال، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (42): عنوان تقرير محافظ الحسابات مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
11,9	05	أ-1
88,1	37	أ-2
00	00	أ-3
100	42	المجموع

ما يمكن ملاحظته من الجدول، أن هناك اتفاق من طرف 88.1% من مجموع أفراد العينة المستجوبة، على أن التقرير مستقبلاً يجب يحمل عنوان بـ: تقرير المراجع المستقل، وبرر هؤلاء إجابتهم، بأن كلمة مستقل ستساهم أكثر في بعث الثقة لدى قارئ التقرير بشأن مضمونه، كما أجاب 11.9% من مجموع أفراد العينة، بأن العنوان يمكن أن يقتصر على تقرير المراجع فقط كما هو معمول به حالياً، في حين لم ينفي أي فرد احتمال عدم عنونة التقرير.

2-1-2 السؤال (ب): ما هي الجهة التي يجب أن يوجه إليها التقرير؟

ب-1 الجمعية العامة للمساهمين؛

ب-2 مجلس الإدارة؛

ب-3 دون تحديد الجهة.

* وكانت الإجابة على النحو التالي:

الجدول رقم (43): الجهة التي يوجه لها التقرير مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
92,86	39	ب-1
7,14	03	ب-2
00	00	ب-3
100	42	المجموع

نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن هناك اتفاق بنسبة 92.86% على توجيه التقرير إلى الجمعية العامة للمساهمين كما هو معمول به حالياً، أما النسبة الباقية والتي تقدر بـ 7.14% فترى أن التقرير يمكن أن يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين أو إلى مجلس الإدارة، في حين لم ينفي أي أحد عدم ضرورة تحديد الجهة.

3-1-2 السؤال (ج): هل يجب أن يحتوي التقرير بوضوح على:

- ج-1 ثلاث فقرات؛ المقدمة، النطاق، الرأي؛
- ج-2 فقرتين؛ النطاق والرأي؛
- ج-3 فقرة واحدة؛ الرأي.

* كانت الإجابة على هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (44): الفقرات التي يجب أن يتضمنها التقرير مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	ج-1
00	00	ج-2
00	00	ج-3
100	42	المجموع

نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المراجعين يجمعون على ضرورة أن يحتوي التقرير على ثلاث فقرات، وهي؛ المقدمة، النطاق، والرأي.

4-1-2 السؤال (د): ما هي العناصر الأخرى التي يجب أن يتضمنها التقرير؟

- د-1 التاريخ؛
- د-2 اسم المراجع وتوقيعه؛
- د-3 عنوان المراجع؛
- د-4 كل ذلك.

* وقد كانت الإجابة على هذا السؤال، وفق الجدول التالي: (نشير هنا إلى أن المستجوبين في هذا السؤال الفرعي يمكن أن يكون لهم أكثر من اختيار)

الجدول رقم (45): العناصر الأخرى التي يجب أن يتضمنها التقرير مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
21,43	09	د-1
21,43	09	د-2
7,14	03	د-3
78,54	33	د-4

من الجدول أعلاه، يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

- نسبة 21.43% والتي تقابل 09 أفراد من المجموع الكلي للأفراد المستجوبين، يتفقون على ضرورة احتواء التقرير على التاريخ، واسم المراجع وتوقيعه، دون الحاجة إلى إدراج عنوان المراجع الذي لا يوافق عليه سوء ثلاثة منهم، أي بنسبة 7.14%.
- في حين نجد أن نسبة 78.54% والتي تشكل الأغلبية، ترى بأن كل العناصر السابقة الذكر هي ضرورية لإعطاء الشكل النهائي للتقرير.

2-2 مضمون (محتوى) تقرير محافظ الحسابات مستقبلاً:

1-2-2 السؤال رقم (2): إذا كان من الضروري، أن يتضمن التقرير على فقرة للمقدمة، ماذا يجب أن تتضمن؟

ولغرض تسهيل الإجابة أيضاً، قمنا باقتراح المعلومات التي نعتقد أنها ضرورية، وذلك من خلال خمسة أسئلة فرعية، جاءت على النحو التالي:

1-1-2-2 السؤال (أ): هل يجب تحديد اسم المؤسسة/الشركة محل المراجعة؟ نعم / لا.

*وكانت الإجابة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (46): تحديد اسم المؤسسة/الشركة محل المراجعة في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

*نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المستجوبين اتفقوا بنسبة 100% على ضرورة إدراج اسم المؤسسة أو الشرك محل المراجعة في التقرير.

2-1-2-2 السؤال (ب): هل يجب الإشارة إلى أنواع القوائم المالية التي تمت مراجعتها؟ نعم / لا.

*وكانت الإجابة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (47): الإشارة إلى أنواع القوائم المالية محل المراجعة في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

* نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المستجوبين اتفقوا بنسبة 100% على ضرورة الإشارة إلى أنواع القوائم المالية محل المراجعة في التقرير.

3-1-2-2 السؤال (ج): هل يجب الإشارة إلى الفترات التي تغطيها القوائم المالية؟ نعم / لا.

* وكانت الإجابة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (48): الإشارة إلى الفترات التي تغطيها القوائم المالية في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

* نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المستجوبين اتفقوا بنسبة 100% على ضرورة الإشارة إلى الفترات التي تغطيها القوائم المالية محل المراجعة في التقرير.

4-1-2-2 السؤال (د): هل من الضروري تحديد: د-1 مسؤولية الإدارة والمراجع؛

د-2 مسؤولية الإدارة فقط؛

د-3 مسؤولية المراجع فقط؛

د-4 عدم الإشارة.

* الإجابة على هذا السؤال كانت كما يلي:

الجدول رقم (49): طبيعة المسؤولية المشار إليها في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
80,95	34	د-1
0	00	د-2
14,29	06	د-3
4,76	02	د-4
100	42	المجموع

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن نسبة 80.95% من مجموع المستجوبين، أكدوا على ضرورة التذكير بمسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع، لما لها من أثر كبير في إزالة الغموض نحو واجبات المراجع وحدود مسؤوليته. بينما أكد 14.29% على إمكانية الاكتفاء بتحديد مسؤولية المراجع فقط، أما بقية المستجوبين وعددهم اثنان ونسبة تقدر بـ 4.76% فأجابا بعدم ضرورة الإشارة إطلاقاً لهذه المسؤولية.

2-2-2-5 السؤال (هـ): إذا كانت هناك معلومات أخرى يجب تضمينها في فقرة المقدمة، أذكرها:.....

تباينت الإجابة على هذا السؤال، غير أن معظم المستجوبين اتفقوا على ضرورة إدراج نشاط الشركة/المؤسسة، رأس مالها وعدد العمال.

2-2-2 السؤال رقم (3): في رأيك، ما هي المعلومات التي يجب أن تحتويها فقرة النطاق؟
*ولغرض تسهيل الإجابة أيضاً، قمنا باقتراح المعلومات التي نعتقد أنها ضرورية، وذلك من خلال سبع أسئلة فرعية، جاءت على النحو التالي:

2-2-2-1 السؤال (أ): هل يجب الإشارة إلى معايير المراجعة التي طبقتها خلال تنفيذك لمهمتك؟
نعم / لا.

*الإجابة على هذا السؤال، كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (50): الإشارة إلى معايير المراجعة المطبقة في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
90,48	38	نعم
9,52	04	لا
100	42	المجموع

نلاحظ من الجدول، بأن 9.52% فقط يقرون بعدم ضرورة الإشارة إلى معايير المراجعة المتبعة أثناء تنفيذ مهمة المراجعة، في حين نجد بأن الأغلبية من هؤلاء ويمثلون نسبة 90.48% يؤكدون ضرورة الإشارة إلى طبيعة المعايير المطبقة من طرف المراجع (جزائرية، دولية، متعارف عليها، أو معايير دولة أخرى).

2-2-2-2 السؤال (ب): هل يجب الإشارة إلى قيام المراجع بالتخطيط الكافي لعملية المراجعة؟
نعم / لا.

*وكانت الإجابة على هذا السؤال، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (51): الإشارة إلى قيام المراجع بالتخطيط الكافي في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
54,76	23	نعم
45,24	19	لا
100	42	المجموع

*نلاحظ من الجدول أعلاه، أن نسبة 54.76% تشير إلى ضرورة أن يحتوي التقرير وبالضبط فقرة النطاق على التذكير بقيام المراجع بالتخطيط الكاف لعملية المراجعة، إلا أن 45.24% من المستجوبين يرفضون الإشارة إلى ذلك.

3-2-2-2 السؤال (ج): هل يجب الإشارة إلى مدى تمكن المراجع من الحصول على كافة أدلة

الإثبات اللازمة لإتمام عملية المراجعة؟ نعم / لا.

*وكانت الإجابة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (52): الإشارة إلى كفاية أدلة الإثبات في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

*نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المستجوبين اتفقوا بنسبة 100% على ضرورة الإشارة إلى الحصول على كافة المعلومات والوثائق (أدلة الإثبات) اللازمة لإتمام عملية المراجعة.

4-2-2-2 السؤال (د): هل يجب الإشارة إلى قيام المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية؟ نعم / لا.

*وكانت الإجابة على هذا السؤال، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (53): الإشارة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

*نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المستجوبين اتفقوا بنسبة 100% على ضرورة الإشارة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المراجع مستقبلاً.

5-2-2-2 السؤال (هـ): هل من الضروري الإشارة إلى أن عملية المراجعة إختبارية؟ نعم / لا.

*الإجابة كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (54): الإشارة إلى كون عملية المراجعة إختبارية في تقرير المراجع مستقبلاً

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	41	97,62
لا	01	2,38
المجموع	42	100

نلاحظ من الجدول، بأن هناك إجماعاً من قبل 97.62% من مجموع المستجوبين يرون ضرورة التذكير بأن عملية المراجعة هي إختبارية، في حين لم ينفي ذلك سوى فرد واحد يمثل نسبة 2.38% من المجموع الكلي للأفراد المستجوبين.

6-2-2-2 السؤال (و): هل يجب الإشارة إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية؟ نعم / لا.

*و قد كانت الإجابة على هذا السؤال، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (55): الإشارة إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية في تقرير المراجع مستقبلاً

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	21	50
لا	21	50
المجموع	42	100

*نلاحظ من الجدول أعلاه، أن المراجعين انقسموا إلى قسمين، الأول يوافق على ضرورة التأكد والإشارة إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وعلى المراجع في حالة تأكده من أن الإفصاح غير كافٍ بدرجة معقولة، فإنه ينبغي عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره، كما يشير المراجع إلى أي إيضاحات يرى أنها مهمة وأغفلتها المؤسسة، وهذا بغية عدم تضليل أي طرف من مستخدمي القوائم المالية. في حين نجد أن القسم الثاني لا يرى أي ضرورة لذلك.

7-2-2-2 السؤال (ز): كيف يكون رأيك حول القوائم المالية؟ ز-1 كوحدة واحدة؛

ز-2 عن كل عنصر منها .

*و كانت إجابات المراجعين على النحو التالي:

الجدول رقم (56): رأي المراجع حول القوائم المالية في تقريره مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
57,14	24	ز-1
42,86	18	ز-2
100	42	المجموع

يوضح الجدول أعلاه، أن نسبة 57.14% ترى بأنه من الصعب عملياً أن يبدي المراجع رأيه حول على كل عنصر من عناصر القوائم المالية، ومن ثم فهم يتفقون على أن يكون إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة، في حين أجاب 42.86% على إمكانية إبداء الرأي عن كل عنصر منها.

8-2-2-2 السؤال (ح): هل من الضروري، أن يشير المراجع بأنه قد توصل إلى:

ح-1 رأي معقول (غير مؤكد)؛

ح-2 رأي مطلق؛ (مؤكد)؛

ح-3 لا شيء من ذلك؛

*وقد كانت الإجابة على هذا السؤال، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (57): الإشارة إلى طبيعة الرأي المتوصل إليه في تقرير المراجع مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
80.95	34	ح-1
00	00	ح-2
19,05	08	ح-3
100	42	المجموع

من الجدول أعلاه، نلاحظ بأن نسبة 80.95% أجابوا بضرورة الإشارة إلى أن رأي محافظ الحسابات هو رأي معقول (نسبي أو غير مؤكد) حول خلو القوائم المالية من أي غش أو خطأ جوهري، باعتبار أن مهمتهم بنيت على أساس اختباري وليس على أساس تفصيلي، أما بقية الآراء ممثلة بنسبة 19.05% فتركزت حول عدم ضرورة الإشارة إلى ذلك. في حين نفى جميع المستجوبون إمكانية إعطاء تأكيد مطلق لنفس السبب السالف الذكر.

9-2-2-2 السؤال (ط): إذا كانت هناك معلومات أخرى يجب تضمينها في فقرة النطاق،

أذكرها:

بالنسبة لهذا السؤال، لم يقترح ولا فرد من مجموع الأفراد المستجوبين، معلومات إضافية يمكن تضمينها في فقرة النطاق، وبالتالي سنكتفي بما اقترحه من معلومات والتي تمت الموافقة عليها من طرف أغلبية المستجوبين.

3-2-2 السؤال رقم (4): باعتبار فقرة الرأي هي أهم فقرات التقرير، ماذا يجب أن تتضمن؟

* ولغرض تسهيل الإجابة أيضاً، قمنا باقتراح المعلومات التي نعتقد أنها ضرورية، وذلك من خلال خمس أسئلة فرعية، جاءت على النحو التالي:

1-3-2-2 السؤال (أ): ما هي الصيغة التي يمكن أن تعبر بها عن رأيك بوضوح حول القوائم المالية مستقبلاً؟

أ-1 حقيقية وصحيحة؛

أ-2 خالية من الغش والأخطاء الجوهرية (الهامة)؛

أ-3 صادقة وعادلة؛

أ-4 صادقة وعادلة وتوفر الإفصاح الكافي؛

أ-5 متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية؛

أ-6 متطابقة مع قوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية؛

أ-7 تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛

أ-8 تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً لقوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية؛

أ-9 غير ذلك

* وقد كانت الإجابة على النحو التالي: (نشير إلى أن المراجع بإمكانه أن يدلي بأكثر من اختيار)

الجدول رقم (58): الصيغة الأكثر تعبيراً عن رأي المراجع حول القوائم المالية في تقريره مستقبلاً

البيان	التكرار	النسبة %
أ-1	00	00
أ-2	17	40,48
أ-3	21	50
أ-4	21	50
أ-5	30	71,43
أ-6	37	88,1

78,57	33	أ-7
92,86	39	أ-8
00	00	أ-9

يتضح من الجدول أعلاه، أن هناك عدم اتفاق بين المراجعين حول صيغة محددة وموحدة يمكن استخدامها مستقبلاً في التعبير عن رأيهم حول القوائم المالية، لذلك سنقوم بترتيب هذه الاختيارات المقترحة تصاعدياً حسب نسبة الاستجابة من طرف أفراد العينة كما يلي:

- تم نفي الصيغة الأولى من قبل جميع المراجعين، على اعتبار أنه لا يمكن إعطاء تأكيد مطلق بأن القوائم المالية "صحيحة وحقيقية" على اعتبار أن المراجعة مبنية على أساس اختباري وليس تفصيلي، كما لم يدلي أي مراجع باقتراح حول صيغة أخرى يمكن أن يعبر بها عن رأيه بوضوح حول القوائم المالية مستقبلاً؛
- وافق 40.48% من مجموع المراجعين، على استعمال صيغة "خالية من الغش والأخطاء الجوهرية (الهامة)؛"
- وافق 50% على إمكانية استعمال الصيغتين؛ "صادقة وعادلة"، و"صادقة وعادلة وتوفر الإفصاح الكافي؛"
- وافق 71.43% من المراجعين، على استعمال صيغة "متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية"، مبررين ذلك بأن تطبيق هذه المعايير مستقبلاً يستوجب ضرورة الإشارة إلى ذلك في التقرير؛
- وافق 78.57% من المراجعين، على إمكانية استخدام صيغة "تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛"
- وافق 88.1% من المراجعين، على إمكانية استعمال صيغة "متطابقة مع قوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية"، على اعتبار أنه لا يمكننا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما هي دون تغيير، وإنما لا بد من تكييف نظامنا المحاسبي (قانون المحاسبة الجزائري) مع معايير المحاسبة الدولية؛
- أكبر نسبة استجابة قدرت بـ 92.86%، حيث يرى هؤلاء المراجعون، أن الصيغة الأكثر تمثيلاً لرأيهم والتي تجمع بين الصيغة القديمة والمتمثلة في عدالة أو شرعية القوائم المالية، وبين التغييرات التي ستتمس إطار إعداد هذه القوائم هي؛ "تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً لقوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية".

2-3-2-2 السؤال (ب): هل يجب الإشارة إلى عنصر الثبات في تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة دورياً؟ نعم / لا.

* وكانت الإجابة على هذا السؤال، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (59): الإشارة إلى مدى ثبات تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة دورياً في تقرير المراجع مستقبلاً

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	42	100
لا	00	00
المجموع	42	100

* نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المراجعين يؤكدون على ضرورة الإشارة في تقاريرهم مستقبلاً، إلى مدى الثبات في تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة من سنة لأخرى، ويُرجع هؤلاء أهمية ذلك، إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار عدة سنوات، حيث أن مستخدمي القوائم المالية يهتمهم دراسة هذه القوائم على مدار عدة سنوات ومقارنتها، ومن ثم دراسة اتجاه تطور المؤسسة قبل اتخاذ القرارات وتحديد المواقف.

3-3-2-2 السؤال (ج): ما هي أنواع الآراء التي يمكن أن تدلي بها؟

- ج-1 رأي نظيف (غير متحفظ)
- ج-2 رأي متحفظ
- ج-3 رأي سلمي (معارض)
- ج-4 الامتناع عن إبداء الرأي
- ج-5 كلها مجتمعة

* وكانت الإجابة على هذا السؤال، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (60): أنواع الآراء المتضمنة في تقرير المراجع مستقبلاً

البيان	التكرار	النسبة %
ج-1	00	00
ج-2	00	00
ج-3	00	00
ج-4	00	00

ج-5	42	42
المجموع	42	100

* نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المراجعين يؤكدون على أنه بإمكانهم الإدلاء بكافة الآراء السابقة، حسب ما تسفر عليه عملية مراجعة القوائم المالية للمؤسسة.

4-3-2-2 السؤال (د): ما هي أنواع التقارير التي يمكن أن تصدرها في الحالات التالية؟ (في هذا السؤال يضع المستجوب علامة X في الخانة المناسبة)

الجدول رقم (61): الحالات المؤثرة في تقرير المراجع مستقبلاً

الحالات	تقرير برأي متحفظ		تقرير برأي معارض		الامتناع عن إبداء الرأي	
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
1- عدم احترام (مخالفة) المعايير المحاسبية	12	9,52	40	95,24	02	04.76
2- عدم استمرار المؤسسة في تطبيق نفس المعايير المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى	42	100	36	85,71	00	00
3- عدم الحصول على أدلة الإثبات الكافية	14	33,33	03	07.14	42	100
4- عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية	41	97,62	28	76.19	01	2,38
5- وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار	42	100	00	00	00	00
6- اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير	00	00	00	00	00	00

نلاحظ من خلال الجدول، أن المراجعين كان لهم في كل حالة أكثر من اختيار، وقد برروا ذلك بعامل الأهمية النسبية الذي سيكون له دور كبير في تقرير نوع الرأي المصدر بشأنها. ومن أجل توضيح ذلك، سنقوم بعرض النتائج التي أسفرت عنها إجابات المراجعين حسب كل حالة كما يلي:

- **الحالة الأولى:** تباينت آراء المراجعين حول طبيعة الرأي المصدر بشأنها، حيث أن 95.24% منهم اتفقوا على إصدار رأي عكسي بشأنها، و 9.52% اتفقوا على إصدار رأيا متحفظ، في حين وافق 04.76% على الامتناع عن إبداء الرأي؛

- الحالة الثانية: اجمع كل المراجعين بنسبة 100% على إصدار رأي متحفظ في هذه الحالة، ومع ذلك فقد وافق أيضاً 85.71% منهم على إصدار رأي عكسي بشأنها، ونفوا جميعاً إمكانية امتناعهم عن إبداء الرأي؛
- الحالة الثالثة: اتفق جميع المراجعين بنسبة 100% على الامتناع عن إبداء الرأي في هذه الحالة، كما أيد أيضاً 33.33% منهم على إمكانية إصدار رأي متحفظ بشأنها، ولم يوافق سوى 07.14% من المراجعين على إبداء رأي عكسي؛
- الحالة الرابعة: نلاحظ أن هناك شبه إجماع بين المراجعين بنسبة 97.62% على إصدار رأي متحفظ في هذه الحالة، كما اتفق أيضاً 76.19% منهم على إصدار رأي عكسي بشأنها، بينما لم يؤيد الامتناع عن إبداء الرأي سوى مراجع واحد فقط بنسبة 2.38%؛
- الحالة الخامسة: اتفق جميع المراجعين بنسبة 100% على ضرورة إصدار رأي متحفظ في هذه الحالة؛
- الحالة السادسة: استبعد كل المراجعين أن يكون لهذه الحالة دخل في نوع الرأي الذي سيقوم بإصداره.

4-2-2 السؤال رقم (05): انطلاقاً من ضرورة التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مستقبلاً، هل يمكن اعتبار ذلك مساساً بمبدأ الثبات في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى ؟ نعم / لا.

* وقد كانت الإجابة على هذا السؤال، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (62): مدى تأثير التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مستقبلاً على مبدأ الثبات

النسبة %	التكرار	البيان
88,1	37	نعم
11,9	05	لا
100	42	المجموع

نلاحظ من الجدول، بأن 88.1% من المجموع الكلي للمراجعين المستجوبين، يتفقون على أن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مستقبلاً، يعني ضمناً عدم احترام مبدأ الاستمرارية أو الثبات في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية في السنة الحالية مقارنة مع السنة السابقة عليها، ومع ذلك فهو يعتبر ضرورة حتمية، بحيث أن الإبقاء على الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتبعة في ظل الموقف الراهن سيؤدي إلى نتيجة مضللة. في حين نفى 11.9% منهم نهائياً تأثير هذا التوجه على مبدأ الثبات.

5-2-2 السؤال رقم (06): هل تعتقد أنه يجب أن الإشارة في تقريركم مستقبلاً إلى أن هناك تغيير في المبادئ المحاسبية المتبعة مقارنة بالسنوات السابقة؟ نعم / لا.

*وقد جاءت الإجابة على هذا السؤال، كما يلي:

الجدول رقم (63): مدى ضرورة الإشارة في تقرير المراجع مستقبلاً إلى وجود تغيير في المبادئ المحاسبية المتبعة مقارنة بالسنوات السابقة

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	42	100
لا	00	00
المجموع	42	100

يتضح من الجدول أعلاه، أن هناك إجماعاً من قبل جميع المراجعين بنسبة 100% على ضرورة الإشارة في تقريرهم مستقبلاً إلى أن هناك تغيير في المبادئ المحاسبية المتبعة مقارنة بالسنوات السابقة.

6-2-2 بالنسبة للسؤال رقم (07): هل تعتقد بأن كل التقارير التي سَتُصَدَّرُ مع أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، لن تكون نظيفة (لا تكون خالية من التوضيحات أو التحفظات)؟ نعم / لا.

*إذا كان الجواب بنعم، ما هي جملة التوضيحات أو التحفظات التي بإمكانك إدراجها بتقريركم مع بداية هذا التطبيق؟

- المؤسسة/الشركة غيرت طريقة عرض القوائم المالية بسبب اعتماد معايير المحاسبة الدولية؛
- المؤسسة/الشركة غيرت طريقة عرض القوائم المالية بسبب اعتماد مخطط محاسبي وطني جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية؛
- الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية أكثر صدقا وعدالة؛
- الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتيجة العمليات والتدفقات النقدية للمؤسسة/الشركة
- الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية توفر المعلومة الصادقة والملائمة لاتخاذ القرارات؛
- غير ذلك:

*وقد جاءت الإجابة على هذا السؤال، كما يلي:

الجدول رقم (64): مدى احتمالية إصدار تقارير مراجعة غير نظيفة مع أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه أيضاً، أن هناك إجماعاً من قبل جميع المراجعين بنسبة 100% على أن كل التقارير التي سوف يصدرها محافظو الحسابات مع أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية لن تكون نظيفة، غير أنهم أكدوا أن ذلك سيكون من خلال إضافة فقرة تفسيرية أو توضيحية بعد فقرة إبداء الرأي، وليس من خلال رأي متحفظ على هذا التغيير باعتباره أنه لم يتم بإرادة المؤسسة.

*وعن تصوراتهم بشأن صيغة هذه التوضيحات، فكانت حسب الجدول التالي: (نشير هنا، إلى أن المراجع يمكن له الإجابة على أكثر من اختيار)

الجدول رقم (65): جملة التوضيحات أو التحفظات التي يمكن إدراجها بالتقرير

النسبة %	التكرار	البيان
59,52	25	أ
90,48	38	ب
30,95	13	ج
64,29	27	د
90.48	38	هـ
00	00	و

من النتائج المتحصل عليها أعلاه، يتضح بأن جميع الاختيارات المقترحة قد لقيت قبولا من طرف جميع المراجعين ولكن بنسب متفاوتة، ولتوضيح ذلك، سنقوم بترتيب هذه الاختيارات المقترحة تصاعدياً حسب نسبة الاستجابة من طرف أفراد العينة (المراجعين) كما يلي:

- وافق 30.95% على إمكانية استعمال الصيغة "الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية أكثر صدقا وعدالة"؛
- وافق 59.52% من المراجعين، على استعمال صيغة "المؤسسة/الشركة غيرت طريقة عرض القوائم المالية بسبب اعتماد معايير المحاسبة الدولية"؛

- وافق 64.29% من المراجعين، على إمكانية استخدام صيغة "الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتيجة العمليات والتدفقات النقدية للمؤسسة/الشركة"؛
- أكبر نسبة استجابة قدرت بـ 90.48%، وتركزت حول صيغتين أجمع حولها أغلبية المراجعون بأنها الأكثر توضيحاً للتغيير الجديد، وهما: "المؤسسة/ الشركة غيرت طريقة عرض القوائم المالية بسبب اعتماد مخطط محاسبي وطني جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية"، وكذا "الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية توفر المعلومة الصادقة والملائمة لاتخاذ القرارات".

7-2-2 السؤال رقم (08): هل تعتقد بأنه يجب أن يرفق التقرير بالقوائم المالية محل المراجعة؟

وقد كانت إجابات المراجعين على هذا السؤال وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (66): مدى ضرورة إرفاق التقرير بالقوائم المالية محل المراجعة

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن جميع المستجوبين يرون ضرورة إرفاق القوائم المالية بتقرير المراجع.

- ## 8-2-2 السؤال رقم (09): في اعتقادكم، ماهي المدة الضرورية لإصدار تقريركم؟ شهراً.
- في هذا السؤال، اختلف المراجعون حول المدة الضرورية لإصدار التقرير، وتراوح بين شهر واحد و أربعة أشهر، غير أن أغلبية الإجابات تركزت حول ثلاثة أشهر.

2. مدى ملائمة التقرير لاحتياجات مستخدميه مستقبلاً:

يتعلق هذا العنصر، بالجزء الثالث من هذا المحور، بحيث سنقوم بدراسة وتحليل مجموعة الأسئلة

الثلاثة التالية:

- ## 1-3 السؤال رقم (01): باعتبار أن تكييف القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية سيساهم في تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية، هل ترى بأن ذلك سيؤدي إلى تحسين جودة التقرير بشأنها؟ نعم / لا.

*وكانت إجابات المراجعين حول هذا السؤال، كما يلي:

الجدول رقم (67): إمكانية تحسين جودة تقرير المراجع (محافظ الحسابات) مستقبلاً

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

من الجدول، نلاحظ أن هناك اتفاق بين جميع المراجعين المستجوبين على أن تحسين جودة القوائم المالية المكيفة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، سيؤدي حتماً إلى تحسين جودة التقرير بشأنها.

2-3 السؤال رقم (02): هل تعتقد بأن تقريركم مستقبلاً، سوف يلقي قبولاً وثقة أكبر من قبل مستخدميه؟ نعم / لا / نسبياً.

*إذا كان الجواب بنعم، هل هذا راجع إلى:

- أ- صعوبة فهم واستيعاب محتوى القوائم المالية، بسبب حداثة النظام المحاسبي؛
- ب- الاقتناع بأن تكييف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، ستوفر المعلومة الصادقة؛
- ج- الاقتناع بأن المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) حيادي ومستقل، يعمل بإخلاص وموضوعية؛

د- غير ذلك:.....

*وقد كانت الإجابة على هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (68): إمكانية زيادة الثقة في تقرير المراجع مستقبلاً.

النسبة %	التكرار	البيان
88,1	37	نعم
00	00	لا
11,9	05	إلى حد ما
100	42	المجموع

من الجدول أعلاه، يتضح أن إجابات المراجعين المستجوبين تراوحت بين "نعم" و"إلى حد ما"، حيث نجد أن أغلبية المراجعين بنسبة 88.1% يؤكدون على أن تقريرهم مستقبلاً سيكسب مزيداً من الثقة والقبول من طرف مستخدميه، في حين نجد أن 11.9% منهم يرون بأن ذلك سيكون نسبياً (إلى حد ما) مبررين ذلك بأنه مهما بلغت جودة التقرير، فإن مستخدميه يتوقعون دائماً من المراجع ما هو أكثر من مسؤولياته وواجباته، وهو ما يعرف بفجوة توقعات المراجعة.

*أما عن سؤالنا عن سبب زيادة الثقة، فكانت الإجابة كما يلي: (في هذا السؤال المراجع يمكنه اختيار أكثر من إجابة).

الجدول رقم (69): أسباب زيادة الثقة في تقرير المراجع مستقبلاً

البيان	التكرار	النسبة %
أ	11	29,73
ب	32	86,49
ج	30	81,08
د	00	00

يتضح من الجدول أعلاه، أن هناك إجماعاً من قبل جميع المراجعين الذين أكدوا على أن تقريرهم مستقبلاً سيكون مزيماً من الثقة والقبول من طرف مستخدميه، بأن كل الأسباب المقترحة تعتبر من العوامل المؤدية إلى زيادة هذه الثقة ولكن بنسب متفاوتة، حيث نجد أن السبب الثاني هو الأكثر تأثيراً بنسبة 86.49%، ثم يليه السبب الثالث بنسبة 81.08%، وأخيراً السبب الأول بنسبة 29.73%. في حين لم يقترح أي مراجع أسباباً إضافية.

3-3 بالنسبة للسؤال رقم (03): هل تعتقد بأنك لن تواجه مستقبلاً إشكالية فجوة التوقعات

الشائعة في بيئة المراجعة؟ نعم / لا / إلى حد ما.

*وكانت الإجابة على النحو التالي:

الجدول رقم (70): مدى مواجهة المراجع مستقبلاً لإشكالية فجوة التوقعات.

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	00	00
لا	00	00
إلى حد ما	42	100
د	42	100

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن جميع المراجعين المستجوبين، يؤكدون على أن تحسين جودة التقرير مستقبلاً، قد تؤدي إلى التقليل أو التخفيف من فجوة التوقعات، ولن تؤدي إطلاقاً إلى القضاء عليها، وذلك بسبب وجود توقعات غير معقولة من طرف بعض المستخدمين تجاه واجبات ومسؤوليات المراجع.

4 مدى إمكانية توحيد نموذج تقرير المراجعة الخارجي على المستوى الدولي:

يتعلق هذا العنصر بالجزء الرابع من هذا المحور، بحيث سنقوم بدراسة وتحليل مجموعة الأسئلة التالية:

1-4 السؤال رقم (01): هل تعتقد، بأن ضرورة توحيد نماذج القوائم المالية على المستوى الدولي، تستوجب بالضرورة توحيد نماذج تقارير المراجعة الخارجية؟ نعم / لا.

*الإجابة على هذا السؤال كانت كما يلي:

الجدول رقم (71): إمكانية توحيد نماذج تقارير المراجعة الخارجية على المستوى الدولي

النسبة %	التكرار	البيان
100	42	نعم
00	00	لا
100	42	المجموع

نلاحظ من الجدول أعلاه، بأن كل المراجعين المستجوبين يتفقون على إمكانية توحيد نماذج تقارير المراجعة الخارجية على المستوى الدولي.

2-4 بالنسبة للسؤال رقم (02): هل ترى بأن النموذج المقترح من طرف (IAPC) (لجنة تطبيقات المراجعة الدولية) يمكن استعماله في الجزائر؟ نعم / لا.

*إذا كان الجواب بنعم، هل ترى بأن هذا النموذج سيلاءم الواقع المهني الجزائري؟ نعم / لا.

*الإجابة على هذا السؤال كانت كما يلي:

الجدول رقم (72): إمكانية استعمال نماذج التقرير المقترحة من طرف (IAPC) في الجزائر

النسبة %	التكرار	البيان
78,57	33	نعم

لا	09	21,43
المجموع	42	100

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن 78.57% من المراجعين المستجوبين، يرون بأن نماذج التقارير المقترحة من طرف (IAPC) يمكن استعمالها في الجزائر. كما أن 21.43% فقط يرون بأنه لا يمكن أن تستعمل تلك النماذج في الجزائر.

*أما عن سؤالنا بخصوص مدى ملائمة هذه النماذج للواقع المهني الجزائري، فقد جاءت الإجابة كما يلي:

الجدول رقم (73): مدى ملائمة نماذج التقرير المقترحة من طرف (IAPC) للواقع المهني الجزائري

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	31	93,94
لا	02	6,06
المجموع	33	100

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن أغلبية المراجعين بنسبة 93.94% ممن أكدوا إمكانية استعمال نماذج التقارير المقترحة من طرف (IAPC)، يرون بأنها ملائمة للواقع المهني الجزائري، وذلك لأنها تتضمن تقريباً كل العناصر التي يجب على المراجع تناولها في تقريره. في حين نجد أن نسبة 6.06% فقط تنفي ملائمة هذه النماذج للواقع المهني الجزائري.

- بناءً على النتائج المتوصل إليها أعلاه، حول شكل ومضمون التقرير مستقبلاً نتيجة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، سنقوم بتصوير أو بناء نموذج مقترح لتقرير محافظ الحسابات (برأي نظيف) يمكن استعماله مع أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد الذي تم تكييفه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ثم نقوم باستخلاص أهم التغيرات التي يمكن أن تطرأ عليه مستقبلاً، مقارنة بالنموذج المعمول به حالياً:

الشكل رقم (13): تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية

(شهادة بدون تحفظ مع فقرة توضيحية)

تقرير محافظ الحسابات المستقل:

السادة مساهمي شركة

فقرة المقدمة:

لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية السنوية للشركة والتي تتكون من الميزانية المعدة في 200X/12/31 وكلاً من؛ حساب النتيجة وجدول التدفقات النقدية وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً لأهم السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد هذه القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها، والتي تعتبر مسؤولية إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فتتمثل في إبداء رأينا عن تلك القوائم بناءً على مراجعتنا.

فقرة النطاق:

استناداً إلى إجراءات المراجعة التي قمنا بها وفقاً للقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر،²⁹⁰ والتي تتطلب منا التخطيط الكافي لعملية المراجعة بهدف الحصول على درجة معقولة من القناعة بأن القوائم المالية لا تتضمن أية أخطاء جوهرية، سواء كانت نتيجة غش أو خطأ، باعتبار أن مراجعتنا بنيت على أساس اختباري، كما تشمل جمع الأدلة الكافية التي تدعم المبالغ والإفصاح بالقوائم المالية، وكذا دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة، دون أن يهدف إلى إبداء رأي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة. وفي اعتقادنا أن إجراءات المراجعة التي قمنا بها كافية ومناسبة لإبداء رأينا حول القوائم المالية كوحدة واحدة.

فقرة إبداء الرأي:

في رأينا، أن القوائم المالية المرفقة تعرض بعدالة المركز المالي للشركة في 200X/12/31 ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لقوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية".

فقرة توضيحية:

²⁹⁰ أو الإشارة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها أو المعايير الدولية.....

مع عدم اعتبار ذلك تحفظاً على رأينا، كما يظهر في الفقرة السابقة، نود لفت انتباهكم إلى أن الشركة..... قد غيرت من طريقة عرض وإعداد القوائم المالية مقارنة بالسنوات السابقة، بسبب اعتماد مخطط محاسبي وطني جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، كما هو موضح في قائمة الإيضاحات (الملاحظات) الملحقة بالقوائم المالية،²⁹¹ ومن شأن هذا التغيير أن يوفر المعلومة الصادقة والملائمة لاتخاذ القرارات.

تاريخ ومكان التقرير

اسم وعنوان مكتب محافظ الحسابات توقيع محافظ الحسابات

المصدر : من إعداد الباحثة

* وحسب النتائج المحصل عليها، والمتعلقة بالحالات التي يمكن أن يصدر فيها محافظ الحسابات تقارير بآراء غير نظيفة (بدون تحفظات)، فإذا ما تبين له من خلال أدائه لعملية المراجعة أن هناك حالة من الحالات المذكورة في التحليل (على سبيل المثال لا على سبيل الحصر) تستدعي إصداره لنوع آخر من التقرير برأي متحفظ أو رأي معارض (عكسي) أو الامتناع عن إبداء الرأي، فهنا يجب تعديل فقرة الرأي بما يتناسب والرأي المُصدّر، بحيث تتضمن الأسباب التي دعت إلى ذلك في فقرة توضيحية تسبق فقرة إبداء الرأي، أما بقية الفقرات فتبقى بدون تغيير، وذلك حسب ما هو موضح أدناه:

الشكل رقم (14): تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية

(شهادة بتحفظ مع فقرة توضيحية)

تقرير محافظ الحسابات المستقل:

السادة مساهمي شركة

(نفس فقرة المقدمة والنطاق)

فقرة توضيحية (1): (وصف مبرر للأسباب المؤدية إلى التحفظ على الرأي)

فقرة الرأي:

²⁹¹ . يشار إلى رقم الإيضاح (الملاحظة) المدرجة في هذا الملحق.

وباستثناء التحفظات المشار إليها في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية المرفقة تعرض بعدالة المركز المالي للشركة في 200X/12/31 ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لقوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية".

فقرة توضيحية (2):

نود لفت انتباهكم إلى أن الشركة.... قد غيرت من طريقة عرض وإعداد القوائم المالية مقارنة بالسنوات السابقة، بسبب اعتماد مخطط محاسبي وطني جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، كما هو موضح في قائمة الإيضاحات (الملاحظات) الملحقة بالقوائم المالية،²⁹² ومن شأن هذا التغيير أن يوفر المعلومة الصادقة والملائمة لاتخاذ القرارات.

تاريخ ومكان التقرير

اسم وعنوان مكتب محافظ الحسابات توقيع محافظ الحسابات.....

المصدر : من إعداد الباحثة

الشكل رقم (15): تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية

(شهادة معارضة)

تقرير محافظ الحسابات المستقل:

السادة مساهمي شركة

(نفس فقرة المقدمة والنطاق)

فقرة توضيحية: (وصف مبرر للأسباب والمخالفات المؤدية إلى الاعتراض عن الشهادة)

²⁹² . يشار إلى رقم الإيضاح (الملاحظة) المدرجة في هذا الملحق.

فقرة الرأي:

ونظراً للأسباب والمخالفات المشار إليها في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بعدالة المركز المالي للشركة في 200X/12/31 ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لقوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية".

تاريخ ومكان التقرير

اسم وعنوان مكتب محافظ الحسابات توقيع محافظ الحسابات

المصدر : من إعداد الباحثة

الشكل رقم (16): تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية

(الامتناع عن الشهادة)

تقرير محافظ الحسابات المستقل:

السادة مساهمي شركة

(نفس فقرة المقدمة والنطاق)

فقرة توضيحية: (وصف مبرر للأسباب والقيود المؤدية إلى الامتناع عن الشهادة)

فقرة الرأي:

ونظراً لجوهرية الأسباب والقيود المشار إليها في الفقرة السابقة، فإننا لن نستطيع إبداء رأينا على القوائم المالية للشركة".

تاريخ ومكان التقرير

اسم وعنوان مكتب محافظ الحسابات توقيع محافظ الحسابات

المصدر : من إعداد الباحثة

• من خلال النماذج المقترحة أعلاه لتقرير محافظ الحسابات حول القوائم المالية، والتي يمكن استعمالها مع أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد والذي تم تكييفه مع معايير المحاسبة الدولية، يمكن تسجيل أهم الملاحظات أو التعديلات التي يمكن أن تطرأ على تقارير محافضي الحسابات مقارنة بتلك المعمول بها حالياً حسب النقاط التالية:

1. لابد من إدراج عنوان للتقرير يحمل صفة الاستقلالية للمراجع، الأمر الذي سيضفي عليه مزيداً من الثقة والقبول من قبل مستخدميه؛

2. لابد من الفصل الواضح للفقرات الثلاثة التي يشتملها التقرير عكس ما هو ملاحظ حالياً، وذلك لمساعدة قارئ التقرير على فهم واستيعاب مراحل تنفيذ مهمة المراجع والنتائج التي توصل إليها بقناعة أكبر؛

3. يجب توضيح مضمون كل فقرة من الفقرات الثلاثة بالتفصيل، وعدم ترك المجال مفتوحاً أمام المراجع (محافظ الحسابات) لصياغة ما يراه مناسباً؛

4. من الضروري، إدراج مسؤولية الإدارة والمراجع في فقرة المقدمة حتى نتفادى تحميل المراجع لمسؤوليات أكبر من مسؤولياته وواجباته، وبالتالي تقليص ما يسمى بفجوة التوقعات؛

5. من الضروري أيضاً، التذكير في فقرة النطاق بمعايير العمل الميداني التي اتبعها المراجع (كما تمت الإشارة إليها في النموذج) والتركيز على التذكير بأن عملية المراجعة مبنية على أساس اختياري فقط، الشيء الذي سيفهم منه بأن رأي المراجع هو رأي معقول (نسبي) فقط وليس رأي مؤكد؛

6. يجب الإشارة إلى الإطار الذي يستند إليه إعداد القوائم المالية (قوانين المحاسبة الجزائرية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية حسب ما أسفرت عليه نتائج الدراسة) وكذا الإشارة إلى الثبات في استخدام المبادئ أو المعايير المحاسبية من سنة لأخرى، وهي من الأمور الهامة للحكم على عدالة القوائم المالية وتحقيق القابلية للمقارنة والتي لم تتطرق إليها النماذج المعمول بها حالياً؛

7. كما نشير، إلى أننا اقترحنا مع أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد والمتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، أن يضاف إلى التقرير حول القوائم المالية الجديدة فقرة توضيحية تشير وتذكر بأن هناك تحول نحو نظام محاسبي جديد أدى إلى التغيير في طريقة عرض وإعداد هذه القوائم، ومن شأن هذا التغيير أن يوفر المعلومة الأكثر صدقاً وملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة، وهذا من

شأنه أن يدعم من موثوقية القوائم المالية وخاصة من موثوقية التقرير بشأنها، وبالتالي مساعدة مختلف المستخدمين بمختلف فئاتهم على تلبية احتياجاتهم المختلفة. وقد لقي هذا الاقتراح استجابة كبيرة من قبل المراجعين (محافظي الحسابات) وبناءً على ذلك قمنا بإدراج هذه الفقرة التوضيحية في تقرير محافظ الحسابات مستقبلاً؛

8. وكما هو معمول به حالياً، يمكن لمحافظ الحسابات إصدار أنواع مختلفة من التقارير حول القوائم المالية، حسب الرأي المتوصل إليه، إلا أن ما لاحظناه في ظل النماذج المعمول بها حالياً، عدم الإشارة إلى إمكانية إبداء المراجع لرأي سلبي (معارض)، وبالتالي حسب آراء المراجعين يجب إضافة نوع آخر من التقرير، وهو التقرير السلبي أو المعارض كما تناولته المعايير الدولية للمراجعة (تم التطرق إليها في المبحث الثالث من الفصل الأول).

خلاصة الفصل الرابع

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل، ومن خلال دراستنا لنموذج تقرير محافظ الحسابات الحالي، والذي يعكس لنا معايير إعداد التقرير في الجزائر، نلاحظ أن ما هو معمول به مستوحى إلى حد كبير من المعايير الفرنسية، وأن نموذج التقرير العام المعمول به في الجزائر يتفق بنسبة كبيرة مع ذلك المعمول به في فرنسا. كما نلاحظ أن التقرير في الجزائر، لم يشر إلى إطار إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى أنه في حالة توصل المراجع ويقينه من أن الحسابات غير شرعية وغير صادقة، وأن الصورة الفوتوغرافية والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير صادقة، فإنه يرفض الشهادة على القوائم المالية للمؤسسة، في حين أنه كان من المفروض أن يبدي رأياً عكسياً أو معارضاً، وهو ما لم يشر إليه المشرع الجزائري في هذا المجال كما تناوله المعايير الدولية.

أما ما يتعلق بالدراسة الميدانية، ومن خلال النتائج التي توصلنا إليها انطلاقاً من إجابات أفراد العينة المدروسة والتي مست فئة الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد توصلنا إلى أن الممارسة المحاسبية في الجزائر وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني باتت تشكل عائقاً كبيراً أمام التحديات التي تواجهها الجزائر من أجل الانفتاح والاندماج في الاقتصاد العالمي، ومن ثم فقد تبين أن تعديل هذا المخطط وتكييفه مع معايير المحاسبة الدولية أصبح ضرورة لا مفر منها، وهو ما تجسد فعلاً في مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد والذي يعتبر إلى حد ما متوافق مع معايير المحاسبة الدولية حسب رأي أغلب المستجوبين باعتبار أنه لا يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما هي.

وبما أن المحاسبة والمراجعة مهنتان متكاملتان، فقد اتضح جلياً أن تعديل مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية)، لابد وأن يتبعها تعديل في مخرجات المراجعة والمتمثلة في تقارير محافظ الحسابات بشأنها، حيث أكدت الدراسة أنه لابد من إعادة النظر في نموذج التقرير ليعكس التغيرات المحاسبية الجديدة ومن ثم التحسين من جودة هذا التقرير وزيادة الثقة فيه مستقبلاً. خاصة وأنه ومن خلال استعراضنا لتقارير المراجعة المعمول بها حالياً في الجزائر، فقد اتضح لنا بأن المراجع الجزائري (محافظ الحسابات) وفي سبيل أدائه لمهمته، هو مقيد بمجموعة من القوانين والتشريعات التي سنّها المشرع الجزائري في شكل مواد قانونية نعتبرها غير واضحة في كثير من الحالات، كما أنها لا ترقى إلى مستوى المعايير وخاصة في مجال إعداد التقرير. وهنا يمكن القول، بأنه على الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر أن تعمل بجدية من أجل تطوير تقرير المراجع لجعله يتوافق مع المتطلبات الدولية، وهو ما تأكد من خلال إجماع المراجعين على ضرورة توحيد نموذج التقرير مستقبلاً على المستوى الدولي.

الخاتمة العامة

خاتمة عامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى تأثير هذا التطبيق على شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) والسبل الكفيلة بمجعله يتلاءم مع التغيرات المحاسبية الجديدة في الجزائر. ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى. تناولت الدراسة النظرية أربع فصول منها فصل تمهيدي، وجمعت بين شقي الموضوع، تناول الشق الأول لمحة مختصرة حول المراجعة وتطورها في الجزائر ممهدين بذلك لدراسة أهم مكونات هذه العملية، والمتمثلة في تقارير المراجعة الخارجية بكل جوانبها النظرية. أما الشق الثاني من الدراسة النظرية، فتناول الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية وكذا التجربة الجزائرية في مجال تطبيق هذه المعايير.

1. نتائج الدراسة النظرية:

- أهم ما توصلنا إليه من خلال تحليلنا للجانب النظري للموضوع مايلي:
- إن المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية و الإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم. وبذلك يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة. كما أن صياغة التقرير يجب أن يكون في صورة واضحة وبسيطة وبلغة مفهومة من طرف قراءه وتعتبر تعبيراً كبيراً صادقاً وأميناً عن ما أسفرت عليه عملية المراجعة من ملاحظات وتوجيهات ونتائج، وهذا يحتاج إلى ضرورة وضع معايير ترشد المراجعين في إعدادهم للتقارير وصياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة؛
- أهم ما يمكن استخلاصه من دراستنا لإطار المعايير المحاسبية الدولية، أنها تهدف إلى إزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم، من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي. لذا فقد أصبح تطبيق هذه المعايير، مطلباً رئيسياً لكل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي، وباعتبار أن الجزائر ليست بمعزل عن هذا العالم، فهي معنية أيضاً بتطبيق هذه المعايير وخاصة في ظل التحولات الاقتصادية التي عرفت منذ بداية تسعينيات القرن الماضي، والتي بدأت بالتوجه نحو اقتصاد السوق وإلى غاية ما ينتظرها من تحديات

مع انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة. لذلك قمنا بدراسة التجربة الجزائرية في مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، من خلال عرض مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) والذي تم تكييفه وفقاً لهذه المعايير، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني المعمول به منذ سنة 1976 أصبح لا يلائم التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر في الفترة الأخيرة.

2. نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض:

أما الدراسة الميدانية للموضوع، والتي من خلالها سنقوم بتقييم مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر على تقارير المراجعة الخارجية (تقارير محافظي الحسابات)، فقد مكنتنا هذه الدراسة من اختبار الفروض التي تم اعتمادها في بداية البحث، سنلخص أهمها فيما يلي:

1-2 من خلال دراستنا وتحليلنا للمحور الأول من الاستبيان والمتمثل في حتمية تطبيق المعايير

المحاسبية الدولية في الجزائر، تم اختبار الفرضيتين الأولى والثانية، كما يلي:

أ- بخصوص الفرضية الأولى والمتمثلة في "تعديل المخطط المحاسبي الوطني وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية أصبح أمراً حتمياً في الجزائر" فقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة الممتدة من (01) ولغاية (09) التي شملها الجزء الأول من هذا المحور، وكانت النتائج كما يلي:

- ✓ أن النظام المحاسبي الجزائري القائم على تطبيق المخطط المحاسبي الوطني منذ بداية 1976، لم يعد ملائماً للتغيرات الاقتصادية الحالية، ومنه فلا سبيل سوى التعديل الكلي لهذا المخطط؛
- ✓ إصلاح النظام المحاسبي الجزائري القائم على الانفتاح على المعايير المحاسبية الدولية أصبح أمراً حتمياً لا رجعة فيه، حيث أجمع كل المستجوبين على أن الجزائر وأمام تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، ستجد نفسها مجبرة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- غير أن تطبيق هذه المعايير كما هي دون تغيير، لن يلائم الواقع المهني الجزائري بسبب التباين القائم في الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة المنخرطة في مسار التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي. لذلك فإن أفضل خيار لتبني هذه المعايير، هو إصدار معايير محاسبية وطنية وتكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية، وهنا أجمع المستجوبون على ضرورة إصدار مخطط محاسبي وطني جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وقد أجمع غالبية المستجوبين على وجود توافق نسبي بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية؛

✓ ولتجنب وقوع أي مشاكل في بداية التطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد، لابد من تهيئة الأرضية المناسبة لذلك، ويكون ذلك من خلال إعداد برامج وحصص تكوينية للمحاسبين بهدف ألقمتهم مع هذه التغييرات التي ستطرأ على حقل الممارسة المحاسبية الجزائرية، باعتبارهم المعنيين بعملية التطبيق؛

✓ وحتى يكون هناك ربط بين الناحيتين النظرية والتطبيقية، وتهيئة الطالب الجامعي للحياة العملية مستقبلاً، فلا بد من إعادة تكييف البرامج الدراسية مع التغييرات المحاسبية الجديدة، من خلال العمل على تحديد المقررات الدراسية في هذا المجال.

*من خلال هذه النتائج، يتبين لنا صحة الفرضية الأولى؛

ب- بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري كفيل بجعل مخرجاته تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة، وبالتالي تلبية احتياجات مستخدميها. تم اختبار هذه الفرضية من خلال جملة الأسئلة الممتدة من (01) وإلى غاية (06) من الجزء الثاني من هذا المحور، والتي أسفرت على النتائج التالية:

✓ هناك إجماع من غالبية المستجوبين على عدم تعبير ودلالة مخرجات النظام المحاسبي الحالي على الواقع الفعلي للمؤسسة. ولكنهم يتفقون على أن إصلاح النظام المحاسبي سيكون له دور كبير في توليد مخرجات تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وذلك انطلاقاً من أن الحاجة أم الاختراع، فلو لم تكن هناك نقائص أو سلبيات لما احتجنا إلى التغيير، ومن ثم فالنظام المحاسبي الجديد سوف يسعى بدون شك، إلى توليد مخرجات تقضي على سلبيات سابقتها. غير أنهم أكدوا أن ذلك لن يكون بصفة مطلقة انطلاقاً من أنه ليس هناك أي نظام محاسبي يخلو من حدوث أخطاء أو تجاوزات أو تلاعبات؛

✓ القوائم المالية الجديدة سيكون له اثر إيجابي على درجة فهم واستيعاب مختلف المستخدمين، باعتبار أنها تحتوي على كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها من أطراف وطنية وأجنبية لأغراض اتخاذ القرارات خاصة الاستثمارية منها، خاصة وأنها تتمتع بالخصائص النوعية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي لـ (IASB)، مما سيزيد من الثقة فيها وبالتالي اعتبارها كمدخل سليم لاتخاذ القرارات.

*إذن تشير النتائج المحصل عليها أعلاه إلى تحقق الفرضية الثانية؛

2-2 من خلال دراستنا وتحليلنا للمحور الثاني من الاستبيان والمتمثل في أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر مستقبلا على تقرير المراجع الخارجي (تقرير محافظ الحسابات)، تم اختبار أربع فرضيات كما هو موضح أدناه:

- أ- بالنسبة للفرضية الثالثة والمتمثلة في، النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات لا يتلائم مع التغيرات المحاسبية الجديدة. تم اختبار هذه الفرضية من خلال جملة الأسئلة الممتدة من (01) وإلى غاية (04) من الجزء الأول من هذا المحور، وتم التوصل إلى النتائج التالية:
- ✓ بالرغم من وجود نموذج تقرير موحد صادر عن الهيئة المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر، غير أننا سجلنا عدم تقيد جميع المراجعين بهذا النموذج؛
 - ✓ عدم وجود معايير واضحة لتنظيم المهنة بصفة عامة ولإعداد التقرير بصفة خاصة، وأن ما هو موجود مجرد قوانين ومراسيم وكذا تعليمات صادرة عن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، لا ترقى إلى مستوى المعايير؛
 - ✓ هناك عدم اتفاق بين المراجعين على طبيعة المعايير التي يجب الاستناد إليها عند إعداد التقرير، حيث تباينت آرائهم بين المعايير الجزائرية والدولية والفرنسية؛
 - ✓ أجمع معظم المراجعين على أن النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات أصبح لا يلائم التغيرات المحاسبية الجديدة.

* يتبين من خلال هذه النتائج صحة الفرضية الثالثة؛

- ب- بالنسبة للفرضية الرابعة والمتمثلة في، تعديل شكل ومضمون مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) سيتبعه بالضرورة تعديل شكل ومضمون مخرجات المراجعة (تقرير المراجع الخارجي)، فقد تم اختبارها من خلال السؤالين (05) و(06) من الجزء الأول من هذا المحور، وكذا الجزء الثاني بجميع أسئلته (من 01-09) والتي تهدف إلى معرفة تصوراتهم المستقبلية بشأن التعديل، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ أكد معظم المراجعين على أن التحول نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد سوف يؤثر على شكل ومضمون التقرير مستقبلاً، كنتيجة حتمية للتغيير الذي سيمس القوائم المالية التي سيُصدَرُ بشأنها التقرير (سواء من حيث؛ أنواعها، شكلها ومحتواها، وخاصة إطار إعدادها).
- ومن ثم فقد أجمع هؤلاء على ضرورة إعادة النظر في نموذج تقرير المراجع (محافظ الحسابات) وتعديله مستقبلاً؛

✓ أما بخصوص آراء المراجعين حول تصوراتهم المستقبلية حول شكل التقرير، فقد تبين أنه يجب أن يحتوي على العناصر التالية:

- ❖ العنوان الذي يشير إلى تقرير المراجع المستقل قصد إضفاء مزيداً من الثقة عليه مستقبلاً؛
- ❖ الجهة الموجه إليها التقرير والتي تمثل الجمعية العامة للمساهمين؛
- ❖ ضرورة احتواءه على ثلاث فقرات هي؛ المقدمة، النطاق، والرأي؛
- ❖ وأخيراً يجب إدراج تاريخ إعداد هذا التقرير واسم معده (محافظ الحسابات) وتوقيعه.

✓ بالنسبة لمضمون التقرير: فقد بينت النتائج ما يلي:

❖ بالنسبة لفقرة المقدمة: فقد اتفق المراجعون على ضرورة احتواءها على؛ اسم الشركة أو المؤسسة محل المراجعة، الإشارة إلى أنواع القوائم المالية محل المراجعة والفترات التي تغطيها، كما يجب التذكير بمسؤولية المراجع والإدارة، بحيث أن الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية في حين أن مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي بشأنها، وأضاف بعض المستجوبين أن فقرة المقدمة يمكن أن تحتوي على عناصر أخرى منها؛ طبيعة نشاط المؤسسة، رأس مالها، عدد العمال وكل ما من شأنه إعطاء الصورة الكاملة حول المؤسسة أو الشركة محل المراجعة؛

❖ بالنسبة لفقرة النطاق: فقد أوضحت الدراسة المعلومات أو التفاصيل التي يجب أن تتضمنها هذه الفقرة، وهي؛ معايير المراجعة المتبعة والتي لم يتفق بشأنها المراجعون (جزائرية، دولية، متعارف عليها، أو معايير دولة أخرى)، الإشارة إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية إذا رأى المراجع بأن ذلك ضروري، الإشارة إلى أن المراجع قد حصل على كل أدلة الإثبات الكافية لتكوين رأي معقول بناءً على مراجعة اختبارية خطط لها بشكل كافٍ ودعمها بتقييم للرقابة الداخلية التي من شأنها تدعيم هذا الرأي الذي سيكون حول القوائم المالية كوحدة واحدة؛

❖ أما بالنسبة لفقرة الرأي، اتضح أنه يجب أن يشار فيها إلى؛ مدى الثبات في تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة من سنة لأخرى، إلا أنهم اختلفوا حول الصيغة التي سيستعملها المراجع (محافظ الحسابات) بخصوص إبداء رأيه حول القوائم المالية الجديدة مستقبلاً، ويأجماع من أغلبية المراجعين اتفقوا على أن تقرير محافظ الحسابات مع أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون تقريراً نظيفاً (على افتراض عدم وجود حالة

تستدعي الخروج عن ذلك) مع فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي تشير إلى أن "المؤسسة/ الشركة غيرت طريقة عرض القوائم المالية بسبب اعتماد مخطط محاسبي وطني جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية"، وكذا إلى أن "الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية توفر المعلومة الصادقة والملائمة لاتخاذ القرارات". إلا أنه في ظل وجود حالات معينة يمكن لحافضي الحسابات إصدار تقارير بآراء مختلفة (متحفظة، سلبية، الامتناع عن إبداء الرأي)؛

❖ كما أظهرت نتائج الدراسة إلى أن هذا التقرير يجب أن يرفق دائماً بالقوائم المالية محل المراجعة وأن لا تتجاوز مدة إصداره ثلاثة أشهر.

* يتبين من خلال هذه النتائج صحة الفرضية الرابعة، وخاصة من خلال مقارنة هذه التصورات مع النموذج الحالي للتقرير والتي تم تناولها في الفصل الرابع من البحث؛

ج- بالنسبة للفرضية الخامسة، والمتمثلة في، تحسين جودة القوائم المالية مستقبلاً، سيؤدي إلى تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي بشأنها، فقد تم إختبارها من خلال مجموعة الأسئلة الثلاثة التي تضمنها الجزء الثالث من هذا المحور، وقد أسفرت النتائج على ما يلي:

✓ أظهرت نتائج الدراسة إلى أن جودة القوائم المالية بسبب تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية سيؤدي إلى تحسين جودة التقرير حولها بسبب أن هذه القوائم المالية تعكس المعلومة الصادقة.

✓ إلا أنه لا يجب أن يفهم من ذلك، تلبيته لجميع احتياجات وتوقعات مستخدميه، بسبب وجود توقعات غير معقولة تجاه مسؤوليات وواجبات المراجع. ومن ثم فهو لن يؤدي إلى القضاء على ما يسمى بفجوة التوقعات في المراجعة.

* انطلاقاً من هذه النتائج، تتحقق الفرضية الخامسة أيضاً؛

د- بالنسبة للفرضية السادسة والأخيرة، والمتمثلة في، توحيد نماذج القوائم المالية على المستوى الدولي، تستوجب بالضرورة توحيد نموذج تقرير المراجع الخارجي. فقد تحققت هذه الفرضية من خلال النتائج المتحصل عليها من أسئلة الجزء الرابع من هذا المحور، حيث يرى أغلبية أفراد العينة المستجوبة (المراجعون) أن النماذج المقترحة من طرف لجنة تطبيقات المراجعة الدولية (IAPC) يمكن استعمالها في الجزائر وهي ملائمة للواقع المهني الجزائري، وذلك لأنها تتضمن تقريراً كل العناصر التي يجب على المراجع تناولها في تقريره.

4. التوصيات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذا الموضوع، يمكننا الخروج بجملة من التوصيات والاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية من أجل تحسين جودة تقارير محافضي الحسابات مستقبلاً، وهي كالتالي:

- باعتبار أن التقرير يلخص مراحل المراجعة، فضلاً عن احتوائه على آراء المراجع من جهة، ومن جهة أخرى يمثل وسيلة الاتصال بين المراجع والأطراف المستخدمة لآرائه، هذه الآراء نظيفة، متحفظة، سلبية أو الامتناع عن إبداء الرأي، إلا أن أغلب أفراد العينة المستجوبة أكدوا على احتوائه للعناصر الآتية: عنوان التقرير، الجهة الموجهة إليه، فقرة افتتاحية، فقرة النطاق، فقرة الرأي، التوقيع وتاريخ التقرير.

نشير إلى أن نماذج هذه الفقرات محددة بدقة من طرف لجنة التطبيقات الدولية للمراجعة في المعيار الدولي رقم "700" والذي فصل جيداً في عناصر التقرير والذي تناولناه بالتفصيل من خلال هذه الدراسة، لذلك يمكن أخذ الجوانب التفصيلية من هذا المعيار، وخاصة أن أغلبية المراجعين أكدوا على ضرورة توحيد نموذج تقرير المراجع على المستوى الدولي.

ومن أجل تكييف تقارير المراجعة الخارجية مع التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ونتيجة لعدم الاتفاق بين المراجعين حول الصيغة الأكثر تعبيراً عن رأيهم حول القوائم المالية الجديدة، وباعتبار أن هذه الصيغة هي الأكثر أهمية في تقرير المراجع وعلى أساسها ستحدد المواقف وتتخذ القرارات من قبل جميع الفئات المهتمة بتقرير المراجع الخارجي، فمن الضروري بذل الجهود اللازمة من قبل المنظمات المهنية من أجل توضيح الصيغة الصحيحة المعبرة عن رأي المراجع في تقريره ومن ثم توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح ومفهوم؛

- كما نشير إلى أن هذه العبارة أو الصيغة التي تعبر عن رأي المراجع، تتطلب دراسات إضافية لمعرفة آراء جميع الفئات المهتمة بتقرير المراجع (محافظ الحسابات) والتي لم تشملها الدراسة الحالية، مثل؛ المستثمرين والمقرضين وغيرهم. إذ قد يفسر هؤلاء معنى العبارة المستعملة من قبل المراجع للتعبير عن رأيه تفسيراً خاطئاً لا يتفق مع المعنى الفعلي لهذه العبارة، قد يؤدي إلى تحميل رأي المراجع (محافظ الحسابات) ما لا يحتمل، وتحميل المراجع مسؤوليات فوق طاقته وخارج حدود اختصاصه، وبالتالي وجود ما يسمى بفجوة التوقعات في المراجعة. لذلك ينبغي أن تقوم الجهات المنظمة للمهنة بتأكيد

هذا المفهوم بالذات من أجل توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح ومفهوم، وبالتالي التقليل من فجوة التوقعات.

- كذلك تبين من خلال النتائج المتحصل عليها ، عدم وجود اتفاق بين المراجعين حول الآراء التي يجب إصدارها في كل حالة، وهو ما يعني في الواقع، وجود تباين في تقارير المراجعة حول القوائم المالية للمؤسسة تبعاً للشخص (محافظ الحسابات) الذي سوف يقوم بإصدارها، والنتيجة الحتمية لذلك هي اتساع فجوة توقعات المراجعة، الشيء مما قد يؤدي إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة ككل، وهو ما يستوجب أيضاً من الجهات المعنية الفصل الواضح في هذا الأمر.

5. مشاكل الدراسة:

نشير إلى أنه من خلال معالجتنا لهذا الموضوع، قد صادفتنا بعض الصعوبات، نذكر منها؛ قلة المراجع والبحوث الجامعية في مجال تقارير المراجعة، بحيث أن أغلب المراجع المتوفرة في ميدان المراجعة لا تتناول من جانب التقارير سوى ما يتعلق بمعايير إعدادها مختصرة في أربع عناصر (وهي المعايير المتعارف عليها)، أضف إلى ذلك قلة المراجع التي تتناول واقع المراجعة في الجزائر، كذلك واجهنا صعوبة كبيرة في دراسة التجربة الجزائرية في مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بسبب انعدام المراجع في هذا المجال. كما أن عدم تفهم المراجعين للغرض العلمي للبحث وعدم تعاونهم معنا أثناء دراستنا الميدانية قد أطال من فترة بحثنا، حيث أنه كان من الصعب جداً الحصول على مواعيد مع المراجعين لتوضيح الأسئلة المدرجة في الاستمارة والإجابة عليها.

ونأمل في الأخير، أن يساهم بحثنا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي، خاصة وأن الجامعة الجزائرية تفتقد إلى البحوث في هذا المجال.

6. آفاق البحث:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحاً يتعلق بالتصورات المستقبلية بشأن شكل ومضمون تقارير محافضي الحسابات في ظل اعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية، غير أننا لم نتناول جانباً مهماً في هذه الدراسة، وهي فعالية التقرير في توصيل آراء المراجع (محافظ الحسابات) لمختلف مستخدميهم. وهو الأمر الذي يتطلب دراسات إضافية لاستطلاع آراء جميع الفئات المهتمة بتقرير المراجع والتي لم تشملها الدراسة الحالية، بشأن ما يتوقعه هؤلاء المستخدمون من مضمون التقرير مستقبلاً وما يدركونه فعلاً، ومن ثم يمكن تقييم درجة اتساع أو تقلص ما يعرف بفجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

*** تم بعون الله تعالى ***

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية:

I- الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2000.
2. أحمد نور: مراجعة الحسابات - من النظرية إلى التطبيق -، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر 1990.
3. أمين السيد أحمد لطفي: إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة 1993.
4. أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الدولية - الشركات متعددة الجنسيات -، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004.
5. أمين السيد أحمد لطفي: مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2005.
6. أمين السيد أحمد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2007.
7. جورج دانيال غالي: تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر 2001.
8. حسين القاضي، حسين دحدوح: أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 1999.
9. حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2000.
10. خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان 1980.
11. ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال: نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2006.
12. شنوف شعيب: محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوجلود، الجزائر 2008.
13. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية -، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2001.

14. عبد الوهاب نصر علي: مبادئ المحاسبة المالية - وفق المعايير المحاسبية الدولية -، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003-2004.
15. علي سيد قاسم: مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة 1991.
16. عبيد حامد معيوف الشمري: معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الطبعة الأولى، الرياض 1994.
17. طارق عبد العال حماد: التقارير المالية - أسس الإعداد والعرض والتحليل-، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000.
18. كتوش عاشور: المحاسبة العامة، الجزء الأول، المركز الجامعي بالشلف 1997.
19. محمد السيد الناغي: المراجعة: إطار النظرية والممارسة، دار الجلاء، مصر 1992.
20. محمد بوتين: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1991.
21. محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
22. محمد الفيومي، عوض.ليب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 1998.
23. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد: المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1990.
24. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال: الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
25. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية-المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002.
26. محمود محمد عبد السلام البيومي: المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية 2003.
27. مصطفى حسنين خضير، المراجعة: المفاهيم و المعايير و الإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996..
28. هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2004.

29. وليم توماس، أمرسون هنكي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض 1989.
30. يوسف جربوع، سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2001.
31. يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2000.

II- الرسائل والأطروحات:

1. بلخيزر سميرة: المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير في التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.
2. صديقي مسعود: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، فرع التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر 2003-2004.
3. مداني بلغيث: أهمية الإصلاح المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر 2004.

III - الدوريات والمقالات:

1. أحمد عبد الكريم عبد الرحمان: المتغيرات المؤثرة على درجة اهتمام الإدارة بمعوقات الاتصال في قطاع الأعمال الصناعي في مصر، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 10، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، سوهاج، سبتمبر 1996.
2. بوراس أحمد، كرماني هدى: أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.
3. توفيق محمد شريف: رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987.
4. حسين مصطفى هلاي: المعايير المحاسبية الدولية (الجزء - الحصاد - المستقبل)، ملتقى حول "أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد"، كلية التجارة بورسعيد، جامعة قناة السويس، مصر 2006.
5. ريجان الشريف: مشروع SCE الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الوطني حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.

6. سامي وهبة متولي: قياس فاعلية الاتصال في التقارير المحاسبية باستخدام مقاييس إمكانية القراءة، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة 1987.
7. سمير عبد الغني محمود: دراسات تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص والأهداف، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد 63، 1989.
8. شنوف شعيب: التغيرات المحاسبية، بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات، الملتقى الوطني: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، عناية، 21-22 نوفمبر 2007.
9. علي عبد القادر ذنبيات: دراسة تحليلية ناقدة لمدة انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد الأول، الأردن 2004.
10. علي عبد القادر ذنبيات: الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد الثاني، الأردن 2004.
11. صديقي مسعود: دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000.
12. فاتح سردوك: مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي بالوادي، العدد الأول، جانفي 2008.
13. محمد ياسين غادر: دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية - الجزء الثاني -، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 26، الأردن، حزيران 2004.
14. نور الدين زعبيط، نور الدين مزياني: دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في التنبؤ بمخاطر الإفلاس، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عناية، 21-22 نوفمبر 2007.
15. هيثم عبد النبي: مسؤولية مدقق الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 5، أيلول، تشرين أول، الأردن 2005.
16. يوسف محمود جربوع: مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 26، الأردن، آيار 2004.

IV- القوانين والأوامر:

1. الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970.
2. المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16.
3. القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23، الجريدة الرسمية، العدد 101 الموافق لـ 23 جوان 1975 والمتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.
4. القانون رقم 80/05 المؤرخ في 1980/30/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01.
5. القانون رقم 88/01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية.
6. القانون رقم 91/08 المؤرخ في 1991/04/27، من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/05/01.
7. المرسوم التنفيذي رقم 92/20 المؤرخ في 1992/01/13، من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992، والمتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.
8. المرسوم التشريعي رقم 93/08 المؤرخ في 25 أبريل 1993.
9. القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993.
10. التوصية رقم (03) من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 94/103 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.
- التوصية رقم (04) من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 94/103 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.
11. القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
12. المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 1996/04/15.
13. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25.
14. القانون 11/07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مايو 2008.

15. قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 42 الموافق لـ 27 يوليو 2008.

V- بحوث من الانترنت:

1. عيد الرحمن إبراهيم الحميد: المحاسبة والمراجعة بين الواقع والاعتقادات الخاطئة، الصحيفة الاقتصادية الالكترونية، -كتاب الاقتصادية-، الخميس 11 ذو الحجة 1428 هـ الموافق لـ 20/12/2007، العدد 5183.

2. عبد الناصر نور، طلال الججاوي: المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية - متطلبات التوافق والتطبيق - ، جامعة الإسرءاء، الأردن.

3. مأمون حمدان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية، محاضرة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق، سورية، جانفي 2008.

ثانيا- المراجع باللغة الفرنسية:

I- Les ouvrages :

1. Bénédict.G et Keravel .R : Evaluation du contrôle interne, Foucher, Paris 1990.
2. Bergeret J: La personnalité normale et pathologique "les structures mentales, le caractère, les symptômes", Dunod 2^{ème} Ed., Paris 1985.
3. Bernard Germond: Audit Financier, Paris, Dunod, 1991.
4. Boukhezar Aomar : la Comptabilité de l'entreprise et le PCN, Edition ENIC, Alger 1983.
5. BRUN Stéphane: L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualiano éditeur, Paris, 2004.
6. Bethoux.R, Kremper .F et Poisson.M : L'Audit dans le secteur public, Clet, Paris 1986.
7. Jacques RENARD: théorie et pratique de l'audit interne, 3^{ème} édition, édition d'organisation, 2000.
8. LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius: Normes comptables internationales, guide pratique, Editions The World Bank / FIDEF, Washington 2003.
9. Lionnel.C et Gerard.V: Audit et control interne, Dallos, paris 1992.
10. . Pascal Barneto : Normes IFRS –Application aux états financiers-, 2^{ème} édition, Dunod, Paris 2006.

11. Odile Dandon, Laurent Didelot, Maîtriser Les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 2^{ème} Édition, Paris 2006.
12. Pierre Feuillet: Pratique du Commissariat aux Comptes, édition Sirey, Paris 1978.
13. P.Laurent et P. Tcherkowsky : La Pratique de l'Audit opérationnel – Collection Audit–, les éditions d'organisation, Paris 1992.
14. Robert Castell: François Pasqualini, Le Commissaire aux Comptes, Ed. Economica, Paris 1995.
15. Robert Obert: Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod 2002.
16. Saheb Bachagha: Pour un Référentiel comptable Algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché, Dar el-hoda, Algérie 2003.

II- Les périodiques & revues :

* ADJ ALI SAMIR: Le commissaire aux comptes, caractéristique et missions, in revue algérienne de comptabilité et audit, société nationale de comptabilité n°03, Alger 3^{ème} trimestre 1994.

III- DIVERS :

* Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Projet de Système Comptable Financier, juillet 2006.

ثالثاً - مواقع الكترونية:

1. [www. Acc4arab.com](http://www.Acc4arab.com).
2. www.iasplus.com.
3. www.infotechaccountants.com
4. www-ips-dir.net.

الحل حق

الملحق رقم (01): الميزانية - جانب الأصول - (حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN)

رقم الحساب	عناصر الأصول	م. إجمالي	اهتلاكات/مؤونات	م. صافي	الجاميع لجزئية
02	الاستثمارات				
20	مصاريف تمهيدية				
21	قيم معنوية				
22	أراضي				
24	تجهيزات الإنتاج				
25	تجهيزات اجتماعية				
28	استثمارات قيد التنفيذ				
29	اهتلاكات الاستثمارات				
	مجموع جزئي (02)				
03	المخزونات				
30	بضاعة				
31	مواد ولوازم				
33	منتجات نصف مصنعة				
34	منتجات قيد التنفيذ				
35	منتجات تامة				
36	فضلات ومهملات				
37	مخزون لدى الغير				
38	مشتريات				
39	مؤونة تدني قيمة المخزون				
	مجموع جزئي (03)				
04	الحقوق (المدينون)				
40	حسابات الخصوم المدينة				
42	مدينو الاستثمارات				
43	مدينو المخزونات				
44	مدينو الشركاء وش.ح				

				تسبيقات على الحساب	45
				مدينو الاستغلال	46
				مدينو العملاء	47
				نقديات	48
				مؤونة تدني قيمة الحقوق	49
				مجموع جزئي (04)	
				مجموع الأصول	

الملحق رقم (02): الميزانية - جانب الخصوم - (حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN)

رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبالغ	المجاميع الجزئية
01	الأموال المملوكة		
10	أموال جماعية		
11	أموال الاستغلال		
12	علاوات المساهمة		
13	احتياطات		
14	إعانات الاستثمار		
15	فرق إعادة التقييم		
17	ارتباط بين الوحدات		
19	مؤونات الخسائر والتكاليف		
	مجموع جزئي (01)		
05	الديون		
50	حسابات الأصول الدائنة		
52	ديون الاستثمار		
53	ديون الاستغلال		
54	محجوزات للغير		
55	ديون تجاه الشركاء وش.ح		
56	ديون الاستغلال		
57	تسبيقات تجارية		
58	تسبيقات مالية		
	مجموع جزئي (05)		
	مجموع الخصوم		

الملحق رقم (03): جدول حسابات النتائج (حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN)

رقم الحساب	البيان	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
70	مبيعات بضاعة		
60	بضاعة مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزون		
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		
74	أداء خدمات		
75	تحويل تكاليف الإنتاج		
61	مواد ولوازم مستهلكة		
62	خدمات		
81	القيمة المضافة		
81	القيمة المضافة		
77	نواتج مالية		
78	تحويل تكاليف الاستغلال		
63	مصاريف العاملين		
64	ضرائب ورسوم		
65	مصاريف مالية		
66	مصاريف متنوعة		
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		
83	نتيجة الاستغلال		
79	نواتج خارج الاستغلال		
69	تكاليف خارج الاستغلال		
84	نتيجة خارج الاستغلال		
83	نتيجة الاستغلال		

		نتيجة خارج الاستغلال	84
		النتيجة الإجمالية للسنة المالية	880
		ضرائب على الأرباح	889
		النتيجة الصافية	88

الملحق رقم (04): الميزانية - جانب الأصول - (حسب النظام المحاسبي المالي الجديد SCF)

السنة المالية المقفلة في

الأصول	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاكات ومؤونات	N صافي	N-1 صافي
أصول غير متداولة					
فارق الاقتناء					
قيم ثابتة غير مادية					
قيم ثابتة مادية					
قيم ثابتة قيد الانجاز					
قيم ثابتة مالية					
سندات معاد تقييمها					
مساهمات أخرى وحقوق مماثلة					
سندات أخرى ثابتة					
قروض وأصول أخرى غير متداولة					
مجموع الأصول غير المتداولة					
أصول متداولة					
مخزونات والنشاط الجاري					
حقوق واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
مدينون آخرون					
ضرائب					
حقوق أخرى واستخدامات مماثلة					
النقديات وما شابهها					
توظيفات وأصول مالية أخرى متداولة					
الخزينة					
مجموع الأصول المتداولة					
المجموع العام للأصول					

الملحق رقم (05): الميزانية - جانب الخصوم - (حسب النظام المحاسبي المالي الجديد SCF)
السنة المالية المقفلة في

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس المال المصدر رأس المال غير المستدعى علاوات واحتياطات (احتياطات مجمعة (1)) فوارق التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية/ (حصة الجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد
			حصة الشركة المجمعة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع -1-
			الخصوم غير المتداولة قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير متداولة مؤونات ونواتج مثبتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير المتداولة -2-
			الخصوم المتداولة موردون وحسابات مرتبطة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم غير المتداولة -2-
			المجموع العام للخصوم

(1): لا يستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة.

الملحق رقم (06): حساب النتيجة (التصنيف حسب الطبيعة)

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1. إنتاج السنة المالية
			مشتريات مستهلكة خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
			2. استهلاك السنة المالية
			3. القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء العاملين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
			4. الفائض الإجمالي للاستغلال
			نواتج تشغيلية أخرى أعباء تشغيلية أخرى مخصصات الاهتلاكات والمؤونات استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
			5. النتيجة التشغيلية
			نواتج مالية أعباء مالية
			6. النتيجة المالية
			7. النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
			الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع نواتج الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية

			8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			النواتج غير العادية (يطلب تحديدها) الأعباء غير العادية (يطاب تحديدها)
			9. النتيجة غير العادية
			10. النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11. النتيجة الصافية للمجموع المجمع (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1): لا يستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة.

الملحق رقم (07): حساب النتيجة (التصنيف حسب الوظيفة)

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تكلفة المبيعات الهامش الإجمالي نواتج تشغيلية أخرى تكاليف تجارية أعباء إدارية أعباء أخرى النتيجة التشغيلية تقديم تفاصيل الأعباء حسب طبيعتها (مصاريف العاملين، مخصصات الاهتلاكات) نواتج مالية مصاريف مالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (تغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية النواتج غير العادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية النتيجة الصافية للمجموع (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة الجمع (1)

(1): لا يستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة.

الملحق رقم (08): جدول التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية تخصيلات من العملاء تسديدات للموردين والعاملين تسديدات الفوائد والمصاريف المالية الأخرى تسديدات الضرائب على الأرباح
			التدفقات النقدية قبل العناصر غير العادية التدفقات النقدية المتعلقة بالعناصر غير العادية (يطلب تحديدها)
			التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
			التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية مسحوبات عن اقتناء استثمارات مادية أو غير مادية تخصيلات من عمليات بيع استثمارات مادية أو غير مادية مسحوبات عن اقتناء استثمارات مالية تخصيلات عن عمليات بيع استثمارات مالية فوائد محصلة من توظيفات مالية الأقساط والحصص المستلمة من النتائج
			التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (ب)
			التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية تخصيلات من إصدار الأسهم حصص وتوزيعات أخرى مسددة تخصيلات متأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)

			الخزينة وما يعادلها في بداية الدورة
			الخزينة وما يعادلها في نهاية الدورة
			تغير الخزينة خلال الفترة
			المقارنة مع النتيجة المحاسبية

الملحق رقم (09): جدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية صافي نتيجة السنة المالية تعديلات من أجل: - الاهتلاكات والمؤونات - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والمدينون الآخرون - تغير الموردون والديون الأخرى - زائد أو ناقص قيمة التنازل الصافية
			التدفقات النقدية الناجمة عن النشاط (أ) التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية مسحوبات عن اقتناء استثمارات تحصيلات من بيع استثمارات تأثير تغيرات محيط التجميع (1)
			التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية (ب) التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار القروض تسديدات القروض
			التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية (ج) تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج) الخزينة في بداية الفترة الخزينة في نهاية الفترة تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير الخزينة

الملحق رقم (10): قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الاستثمارات الأرباح أو الخسائر غير المثبتة في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال نتيجة الدورة الصافية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الاستثمارات الأرباح أو الخسائر غير المثبتة في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال نتيجة الدورة الصافية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق رقم (11): نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات
- شهادة بدون تحفظ -

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم المنعقدة بـ، يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى
1. تقرير حول المراقبة والشهادة:

- أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.
"ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة".
ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم. بمناسبة الجمعية العامة.
"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".
ج- نظرا للاجتهادات التي قمت بها لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

2. معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتي:

تم في

يوم

الإمضاء

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: مقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

الملحق رقم (12): نموذج التقرير العام لمحافظة الحسابات

- شهادة تحفظ -

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم المنعقدة بـ، يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى
1. تقرير حول المراقبة والشهادة:

قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.
"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة".
قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".
يجب أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية: "وصف مبرر ومرقم للتحفظات".
تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أدتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر أنه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات لهذا التقرير، منتظمة وصادقة، وتعطي صورة مبررة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق وأيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

2. معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتي:

تم في

يوم

الإمضاء

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: حسب التوصية رقم 3 من بالإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

الملحق رقم (13): نموذج التقرير العام لمحافظة الحسابات
- رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية -

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم المنعقدة بـ، يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى
1. تقرير حول المراقبة والشهادة:

قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.
"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة".
تضمن فحصي المراقبات التي اعتبرتها لازمة نظرا لتوصيات المهنة.
أثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت بانتقاء الملاحظات التالية:
الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصادقية الحسابات السنوية، كما هي في الصفحات لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.
قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.
2. معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في

يوم

الإمضاء

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: حسب التوصية رقم 3 من بالإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية
المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ
الحسابات.

الملحق رقم (14): نموذج التقرير العام لمحافظة الحسابات

- رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهمة -

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم المنعقدة بـ، يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى
1. تقرير حول المراقبة والشهادة:

قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.
"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة".
تضمن فحصي المراقبات التي اعتبرتها ضرورية نظرا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:
"وصف حدود لنشاط المهمة التي لا تعارض الشهادة".
إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصادقية الصورة الوفية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات لهذا التقرير.
قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم. بمناسبة الجمعية العامة.
لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.

2. المعلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في

يوم

الإمضاء

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: حسب التوصية رقم 3 من بالإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية
المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ
الحسابات.

الملحق رقم (15): نموذج التقرير الخاص لمحافظة الحسابات

- غياب اتفاقيات غير مكتشفة -

المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08

المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59

المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري

إن المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ينص على أن كل اتفاقية بين شركة وأحد متصرفيها الإداريين، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض، يجب أن تعرض مسبقاً لإذن الجمعية العامة العادية للمساهمين. يطبق نفس الإجراء بالنسبة للاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومؤسسة، أو أحد متصرفيها الإداريين وشريك، متصرفين إداريين أو مديرين. طبقاً لهذه الأحكام، أعلمكم بأنني لن أحاط علماً بالاتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها.

إن رئيس مجلس الإدارة، لم يشير لي أية اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

حرر في

يوم

الإمضاء

المصدر: حسب التوصية رقم 3 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظة الحسابات.

الملحق رقم (16): نموذج التقرير الخاص لمحافظة الحسابات

– اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها –

(المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08

المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59

المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري)

طبقاً لأحكام المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه، نخططكم علماً بالاتفاقيات التي تم

ترخيصها مسبقاً من قبل مجلسكم الإداري.

اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط

(ترقيم وتحديد على اتفاقية)

اتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها

(التذكير بالاتفاقيات وطرق التنفيذ أثناء النشاط).

حرر في

يوم

الإمضاء

المصدر: حسب التوصية رقم 3 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية

المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظة

الحسابات.

الملحق رقم (17): استمارة استبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الحاج لخضر - باتنة -

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم: التسيير

تخصص: محاسبة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماجستير

سيدي، سيديتي:

في إطار تحضير رسالة ماجستير حول: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر؛ أستمحكم في المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين حول موقفكم من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وأثرها على تقارير المراجعة الخارجية.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة سواء بالنسبة لي كباحثة، أو لما سترتب عليها من فائدة على المهنة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي. ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

تفضلوا، سيدي، سيديتي، فائق التقدير والاحترام.

الباحثة:

مناعي حكيمة

أرجو منكم الإجابة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

أولاً - معلومات عامة:

1. الاسم واللقب (اختياري):
2. الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى
3. العمر: ☐ أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐ أكبر من 40 سنة
4. الوظيفة الحالية: ☐ أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐ محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات
5. الخبرة المهنية: ☐ أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 15 سنة
6. المؤهل العلمي: ☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ شهادة مهنية ☐ ليسانس

ثانياً - المحور الأول: حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

I- أسئلة حول ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وتكييفه مع معايير المحاسبة الدولية:

1. هل ترى أن الممارسة المحاسبية وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني PCN ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية؟

☐ نعم ☐ لا

* إذا كان الجواب بلا، لماذا في رأيك:

- ☐ - لأن المخطط جامد منذ إصداره سنة 1975
- ☐ - لأنه لا يستند للمعايير الدولية للمحاسبة
- ☐ - لأنه يهمل عليه نظرة واحتياجات الإدارة الجبائية
- ☐ - لأنه لا يستجيب لاحتياجات التسيير الجديدة في المؤسسات

.....-أخرى:

2. هل ترى ضرورة إصلاح أو تعديل المخطط المحاسبي الوطني؟ ☐ كلياً ☐ جزئياً ☐

3. في رأيك، هل أن إصلاح النظام المحاسبي القائم على الانفتاح على المعايير المحاسبية الدولية أصبح أمراً حتمياً؟

☐ نعم ☐ لا ☐

4. هل ترى بأن المعايير المحاسبية الدولية في مجملها، ملائمة للواقع المهني الجزائري؟ ☐ نعم ☐ لا ☐

*إذا كان الجواب بلا، لماذا في رأيك؟

☐ - حيلولة التنظيم الجبائي دون ذلك

☐ - تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة

☐ - عدم جدوى المعايير الدولية للمحاسبة

☐ - انعدام التأطير البشري المؤهل بالعدد الكافي

☐ - صعوبة توحيد الممارسة بين المؤسسات نتيجة الاختلاف في تفسير المعايير

.....- أخرى:

5. في رأيك، ما هي الكيفية الملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر؟

☐ أ- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن (IASB) كما هي دون تغيير؛

☐ ب- تكييف المعايير المحاسبية الدولية للظروف الاقتصادية في الجزائر؛

☐ ج- إصدار معايير محاسبية وطنية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

6. هل ترى ضرورة إصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟

☐ نعم ☐ لا ☐

7. ما رأيك في النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، هل يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟

☐ نعم ☐ لا ☐ نسبياً ☐

8. في رأيك، هل أن المحاسب بخبرته الحالية قادر على تطبيق هذا النظام؟ ☐ نعم ☐ لا ☐

*إذا كان الجواب بلا، هل تؤيد فكرة إعادة تكوين المحاسب؟ ☐ نعم ☐ لا ☐

9. في رأيك، هل يجب أيضا إعادة النظر في التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة؟ نعم ☐ لا ☐

*إذا كان الجواب بنعم، هل التجديد الكلي للمقررات الدراسية في هذا المجال ضروري؟

نعم ☐ لا ☐

II- أسئلة حول مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد لاحتياجات مستخدميها: (القوائم المالية)

1. هل تعبر مخرجات النظام المحاسبي الجزائري الحالي على الواقع الفعلي للمؤسسة؟ نعم ☐ لا ☐

2. هل أن إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، كفيل يجعل مخرجاته تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة؟

نعم ☐ لا ☐ إلى حد ما ☐

3. إلى أي درجة تختلف مخرجات المخطط المحاسبي الوطني PCN عن مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد SCF ؟

بدرجة كبيرة ☐ بدرجة ضئيلة ☐

4. كيف ترى، تأثير التغيير في شكل ومحتوى القوائم المالية على درجة فهم واستيعاب مختلف المستخدمين لها؟

إيجابي ☐ سلبي ☐ ليس لها تأثير ☐

5. هل تعتقد بأن القوائم المالية الجديدة ستوفر كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها من مختلف الأطراف

الوطنية و الدولية لاتخاذ على ضوءها القرارات الاستثمارية المختلفة؟ نعم ☐ لا ☐

6. باعتبار أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص النوعية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي لـ IASB، هل ترى بأن

ذلك سيؤدي ذلك إلى تحسين نوعية وجودة هذه المعلومات؟ نعم ☐ لا ☐

* إذا كان الجواب بنعم، هل يمكن لمستخدمي القوائم المالية الوثوق الكلي في المعلومات الواردة فيها واعتمادها

كأساس لاتخاذ القرارات؟ نعم ☐ لا ☐

ثالثا- المحور الثاني: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية (تقرير محافظ

الحسابات)

I- أسئلة حول مدى ملائمة النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات للتغيرات المحاسبية الجديدة:

هـ - في ضوء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، هل هناك نموذجاً موحداً للتقرير معمولاً به في الجزائر؟

☐ نعم ☐ لا

* إذا كان الجواب بنعم، هل تتقيد بهذا النموذج عند إعدادك للتقرير؟

☐ نعم ☐ لا

هل توجد معايير خاصة بإعداد التقرير في الجزائر؟

☐ نعم ☐ لا

و - ما هي المعايير التي تطبقها أثناء إعدادك للتقرير؟

☐ - المعايير الجزائرية²⁹³

☐ - المعايير المتعارف عليها

☐ - المعايير الدولية

- معايير دولة أخرى، أذكرها:

ز - هل ترى بأن الإبقاء على استعمال تقرير المراجع (محافظ الحسابات) بشكله الحالي ملائم للتغيرات المحاسبية

الجديدة؟

☐ نعم ☐ لا

ح - هل تعتقد بأن التحول من تطبيق (PCN) إلى تطبيق نظام (SCF) الجديد، سيؤثر على شكل ومضمون هذا

التقرير؟

☐ نعم ☐ لا ☐ إلى حد ما

* إذا كان الجواب بنعم، أو إلى حد ما، هل تعتقد أن ذلك راجع إلى:

☐ - أنواع القوائم المالية الجديدة

☐ - شكل ومحتوى القوائم المالية الجديدة

☐ - كل ذلك

ط - هل ترى ضرورة تعديل نموذج تقرير المراجع (محافظ الحسابات) مستقبلاً؟

☐ نعم ☐ لا

II - أسئلة حول شكل ومضمون تقرير محافظ الحسابات:

1. بصفتك كمهني، وانطلاقاً من ضرورة تعديل نموذج تقرير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، ما هو تصورك

المستقبلي لشكل هذا التقرير؟

أ - هل يجب أن يحمل عنواناً بـ: - تقرير المراجع ☐

²⁹³ . يقصد بالمعايير هنا، القوانين والمراسيم وكذا التعليمات الصادرة عن الهيئة المنظمة للمهنة.

- ☐ - تقرير المراجع المستقل
- ☐ - بدون عنوان
- ☐ ب- ما هي الجهة التي يجب أن يوجه إليها التقرير؟ - الجمعية العامة للمساهمين
- ☐ - مجلس الإدارة
- ☐ - دون تحديد الجهة
- ☐ ج- هل يجب أن يحتوي التقرير بوضوح على: - ثلاث فقرات؛ المقدمة، النطاق، الرأي
- ☐ - فقرتين؛ النطاق والرأي
- ☐ - فقرة واحدة؛ الرأي
- ☐ د- ما هي العناصر الأخرى التي يجب أن يتضمنها التقرير؟ - التاريخ
- ☐ - اسم المراجع وتوقيعه
- ☐ - عنوان المراجع
- ☐ - كل ذلك

2. إذا كان من الضروري، أن يتضمن التقرير على فقرة للمقدمة، ماذا يجب أن تتضمن؟

- ☐ أ- هل يجب تحديد اسم المؤسسة/الشركة محل المراجعة؟ نعم ☐ لا ☐
- ☐ ب- هل يجب الإشارة إلى أنواع القوائم المالية التي تم مراجعتها؟ نعم ☐ لا ☐
- ☐ ج- هل يجب الإشارة إلى الفترات التي تغطيها القوائم المالية؟ نعم ☐ لا ☐
- ☐ د- هل من الضروري تحديد: - مسؤولية الإدارة والمراجع
- ☐ - مسؤولية الإدارة فقط
- ☐ - مسؤولية المراجع فقط
- ☐ - عدم الإشارة

هـ- إذا كانت هناك معلومات أخرى يجب تضمينها في فقرة المقدمة، أذكرها:

3. في رأيك، ما هي المعلومات التي يجب أن تحتويها فقرة النطاق؟

- أ- هل يجب الإشارة إلى معايير المراجعة التي طبقتها خلال تنفيذك لمهمتك؟ نعم ☐ لا ☐
- ب- هل يجب الإشارة إلى قيام المراجع بالتخطيط الكاف لعملية المراجعة؟ نعم ☐ لا ☐
- ج- هل يجب الإشارة إلى مدى تمكن المراجع من الحصول على كافة أدلة الإثبات اللازمة لاتمام عملية المراجعة؟ نعم ☐ لا ☐
- د- هل يجب الإشارة إلى قيام المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية؟ نعم ☐ لا ☐
- هـ- هل من الضروري الإشارة إلى أن عملية المراجعة إختبارية؟ نعم ☐ لا ☐
- و- هل يجب الإشارة إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية؟ نعم ☐ لا ☐
- ز- كيف يكون رأيك حول القوائم المالية؟ - كوحدة واحدة ☐
- عن كل عنصر منها ☐
- ح- هل من الضروري، أن يشير المراجع بأنه قد توصل إلى: - رأي معقول (غير مؤكد) ☐
- رأي مطلق (مؤكد) ☐
- عدم الإشارة ☐

ط- إذا كانت هناك معلومات أخرى يجب تضمينها في فقرة النطاق، أذكرها:

.....

4. باعتبار فقرة الرأي هي أهم فقرات التقرير، ماذا يجب أن تتضمن؟

أ- ما هي الصيغة التي يمكن أن تعبر بها عن رأيك بوضوح حول القوائم المالية مستقبلاً؟

- حقيقية وصحيحة ☐
- خالية من الغش والأخطاء الجوهرية (الهامة) ☐
- صادقة وعادلة ☐
- صادقة وعادلة وتوفر الإفصاح الكافي ☐
- متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية ☐

☐ - متطابقة مع قوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

☐ - تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً

لمعايير المحاسبة الدولية

☐ - تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً

لقوانين المحاسبة الجزائرية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

- غير ذلك

ب- هل يجب الإشارة إلى عنصر الثبات في تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة دورياً؟ نعم ☐ لا ☐

ج- ما هي أنواع الآراء التي يمكن أن تدلي بها؟ - رأي نظيف (غير متحفظ)

☐ - رأي متحفظ

☐ - رأي سلبي (معارض)

☐ - الامتناع عن إبداء الرأي

☐ - كلها مجتمعة

د- ما هي أنواع الآراء التي يمكن أن تصدرها في الحالات التالية؟ (ضع علامة X في الخانة المناسبة)

الحالات	رأيًا متحفظًا	رأيًا معارضًا	الامتناع عن إبداء الرأي
1- عدم احترام (مخالفة) المبادئ المحاسبية			
2- عدم استمرار المؤسسة في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى			
3- عدم الحصول على أدلة الإثبات الكافية			
4- عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية			
5- وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار			
6- اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير			

5. انطلاقاً من ضرورة التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مستقبلاً، هل يمكن اعتبار ذلك مساساً بمبدأ الثبات

في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى ؟ ☐ نعم ☐ لا

6. هل تعتقد أنه يجب أن الإشارة في تقريركم مستقبلاً إلى أن هناك تغيير في المبادئ المحاسبية المتبعة مقارنة بالسنوات

السابقة؟ ☐ نعم ☐ لا

7. هل تعتقد بأن كل التقارير التي ستُصدَرُ مع أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، لن تكون نظيفة (لا

تكون خالية من التوضيحات أو التحفظات)؟ ☐ نعم ☐ لا

*إذا كان الجواب بنعم، هل هذا يعني أن كل التقارير التي ستصدر مع بداية هذا التطبيق لن تكون خالية من

التحفظات (أو التوضيحات)؟ ☐ نعم ☐ لا

*إذا كان الجواب بنعم، ماهي جملة التحفظات أو التوضيحات التي يمكنكم إدراجها بتقريركم؟

أ- المؤسسة/الشركة غيرت طريقة عرض وإعداد القوائم المالية بسبب اعتماد معايير المحاسبة الدولية ☐

ب- المؤسسة/ الشركة غيرت طريقة عرض وإعداد القوائم المالية بسبب اعتماد مخطط محاسبي ☐

جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

ج- الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية أكثر صدقا وعدالة ☐

د- الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتيجة العمليات والتدفقات ☐

النقدية للمؤسسة/الشركة

هـ- الطريقة الجديدة لعرض القوائم المالية توفر المعلومة الصادقة والملائمة لاتخاذ القرارات؟ ☐

و- غير ذلك:

.....

8. هل تعتقد بأنه يجب أن يرفق التقرير بالقوائم المالية محل المراجعة؟ ☐ نعم ☐ لا

9. في اعتقادكم، ماهي المدة الضرورية لإصدار تقريركم؟شهورا.

III- أسئلة حول مدى ملائمة التقرير لاحتياجات مستخدمييه مستقبلا:

1. باعتبار أن تكييف القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية سيساهم في تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية،

هل ترى بأن ذلك سيؤدي إلى تحسين جودة التقرير بشأنها؟ ☐ نعم ☐ لا

2. هل تعتقد بأن تقريركم مستقبلا، سوف يلقي قبولا وثقة أكبر من قبل مستخدمييه؟

☐ نعم ☐ لا ☐ نسبيا

*إذا كان الجواب بنعم، هل هذا راجع إلى:

ه- صعوبة فهم واستيعاب محتوى القوائم المالية، بسبب حداثة النظام المحاسبي ☐

و- الاقتناع بأن تكييف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، ستوفر المعلومة الصادقة ☐

ز- الاقتناع بأن المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) حيادي ومستقل، يعمل بإخلاص وموضوعية ☐

ح- غير ذلك:.....

3. هل تعتقد بأنك لن تواجه مستقبلا اشكالية فجوة التوقعات الشائعة في بيئة المراجعة؟

☐ نعم ☐ لا ☐ إلى حد ما

IV- أسئلة حول إمكانية توحيد نموذج تقرير المراجعة الخارجي على المستوى الدولي:

1. هل تعتقد، بأن ضرورة توحيد نماذج القوائم المالية على المستوى الدولي، تستوجب بالضرورة توحيد نموذج تقرير

المراجع الخارجي؟ ☐ نعم ☐

2. هل ترى بأن النموذج المقترح من طرف (IAPC) (لجنة تطبيقات المراجعة الدولية) يمكن استعماله في الجزائر؟

☐ نعم ☐ لا

*إذا كان الجواب بنعم، هل ترى بأن هذا النموذج سيلاءم الواقع المهني الجزائري؟

☐ نعم ☐ لا

فهرس المحتويات

الصفحة

II	الإهداء
III	الشكر
IV	قائمة المختصرات
V	المحتويات
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الجداول
XI	قائمة الملاحق

أ المقدمة العامة

ب	1. إشكالية البحث
د	2. فرضيات البحث
د	3. مبررات اختيار الموضوع
د	4. تحديد إطار الدراسة
هـ	5. أهداف البحث
هـ	6. منهجية الدراسة وأدواتها
هـ	7. الدراسات السابقة للموضوع
و	8. خطة وهيكل البحث

07 الفصل التمهيدي: المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر

08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية المراجعة
09	1- التطور التاريخي للمراجعة
10	2- تعريف المراجعة الخارجية وخصائصها
10	1-2 تعريف المراجعة الخارجية
12	2-2 خصائص المراجعة الخارجية
13	3- أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

13	1-3 أهمية المراجعة الخارجية
14	2-3 أهداف المراجع الخارجية
17	4- علاقة المراجع بالحاسبة
18	المبحث الثاني: أنواع المراجعة والمراجعين وتشكيلة خدماتهم
18	1- أنواع المراجعة
18	1-1 مراجعات القوائم المالية
18	2-1 المراجعات التشغيلية
18	3-1 مراجعات الالتزام
19	2- أنواع المراجعين
19	1-2 المراجعين الداخليين
20	2-2 المراجعين الخارجيين المستقلين
23	3- تشكيلة خدمات المراجع الخارجي
23	1-3 الخدمات التصديقية
23	2-3 الخدمات غير التصديقية
	3-3 خدمات التأكيد المهني
23	
24	المبحث الثالث: المعايير المهنية للمراجعة
24	1- ماهية معايير المراجعة
24	1-1 مفهوم معايير المراجعة
25	2-1 أهمية معايير المراجعة وعلاقتها بمسؤولية المراجع الخارجي
25	3-1 التفرقة بين معايير وإجراءات المراجعة
25	2- معايير المراجعة المتعارف عليها
26	1-2 المعايير العامة
27	2-2 معايير العمل الميداني
28	3-2 معايير إعداد التقرير
28	3- معايير المراجعة الدولية
29	1-3 أهمية ونطاق معايير المراجعة الدولية

30	2-3 أهداف معايير المراجعة الدولية
32	3-3 تقديم معايير المراجعة الدولية
34	المبحث الرابع: تطور المراجعة الخارجية في الجزائر
34	1- مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر
34	1-1 الفترة ما قبل 1988
36	2-1 الفترة ما بعد 1988
36	2- الإطار القانوني للمراجعة الخارجية في الجزائر
37	1-2 تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
41	2-2 تعيين محافظ الحسابات
42	3-2 مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات
45	4-2 حقوق وواجبات محافظ الحسابات
49	3- الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر
49	1-3 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
50	2-3 مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة
51	3-3 المجلس الوطني للمحاسبة
52	خلاصة الفصل التمهيدي

53 الفصل الأول: تقارير المراجعة الخارجية

54	تمهيد
55	المبحث الأول: ماهية تقارير المراجعة الخارجية
55	1- مفهوم، خصائص، ومراحل إعداد تقارير المراجعة الخارجية
55	1-1 مفهوم تقارير المراجعة الخارجية
57	2-1 خصائص تقارير المراجعة الخارجية
58	3-1 مراحل إعداد تقارير المراجعة الخارجية
59	2- تطور أشكال ومحتويات وصيغ تقرير المراجع الخارجي
65	3- أهمية تقارير المراجعة الخارجية

68	المبحث الثاني: معايير إعداد تقارير المراجعة الخارجية
68	1- معايير إعداد التقرير المتعارف عليها
68	1-1 معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية
69	1-2 معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية.
69	1-3 معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية
69	1-4 معيار وحدة الرأي
70	2- معايير إعداد التقرير الدولية
70	1-2 المعيار رقم "700" (التقرير حول القوائم المالية)
70	2-2 المعيار رقم "720": (التقرير حول المعلومات الأخرى)
70	2-3 المعيار رقم "570": (الاستمرارية)
71	2-4 المعيار رقم "800": (التقارير الخاصة)
	2-5 المعيار رقم "810" (تقرير المراجع عن فحص المعلومات المالية المتوقعة
71	أو المستقبلية)
	2-6 المعيار رقم "560": (تقرير المراجع والأحداث اللاحقة لتاريخ
72	الميزانية)
72	3- معايير إعداد التقرير في بعض دول العالم
73	3-1 معايير إعداد التقرير في المملكة المتحدة:
74	3-2 معايير إعداد التقرير في فرنسا
75	3-3 معايير إعداد التقرير في مصر
77	المبحث الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية ونماذجها في دول العالم المختلفة.....
77	1- التقارير العامة
81	1-1 تقرير المراجعة النظيف (غير المتحفظ).....
86	1-2 تقرير المراجعة المتحفظ (المقيد)
	1-3 التقرير السلبي (المعارض)
90	
91	1-4 الامتناع عن إبداء الرأي
93	2- التقارير الخاصة

1-2	الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها .	93
2-2	إصدار السندات	93
3-2	المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة	93
4-2	زيادة رأس مال المؤسسة وتخفيضه	94
5-2	اندماج شركة المساهمة	94
6-2	تقارير خاصة أخرى	94
3-	عرض لنماذج تقارير المراجعة الخارجية في بعض دول العالم	95
1-3	تقرير المراجع في فرنسا	95
2-3	تقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية	96
3-3	تقرير المراجع في مصر	97
	المبحث الرابع: التوصيل الفعال للأطراف المستخدمة لتقرير المراجع	99
1-	فعالية التقرير في تحقيق التوصيل الفعال	99
1-1	الدور التأثيري للتقرير في سلوك مستخدمي	99
2-1	مقومات ومعوقات التوصيل الفعال	101
3-1	أهمية استيفاء التقرير لمقومات الاتصال الفعال	104
2-	احتياجات وتوقعات مستخدمي التقرير ومسؤوليات المراجع تجاههم	105
1-2	احتياجات وتوقعات مستخدمي تقرير المراجع الخارجي	105
2-2	مسؤولية المراجع تجاه مستخدمي تقريره	106
3-	فجوة توقعات المراجعة	108
1-3	مفهوم وأسباب فجوة التوقعات	109
2-3	مكونات فجوة التوقعات	110
3-3	الآثار المترتبة عن فجوة التوقعات	110
4-3	معالجة فجوة التوقعات	112
	خلاصة الفصل الأول	115
	الفصل الثاني: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية	117
	تمهيد	118

المبحث الأول: عموميات حول التوحيد المحاسبي الدولي	119
1- ماهية المعايير المحاسبية	119
1-1 مفهوم المعايير المحاسبية	119
2-1 أهمية المعايير المحاسبية	120
3-1 أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية	120
2- ماهية التوافق والتوحيد المحاسبي	121
1-2 مفهوم التوافق المحاسبي	121
2-2 مفهوم التوحيد المحاسبي	121
3-2 التمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي	122
3- الحاجة إلى التوحيد المحاسبي الدولي	122
1-3 الجذور التاريخية للتوحيد المحاسبي الدولي	122
2-3 الأسباب الداعية إلى التوحيد المحاسبي الدولي	124
4- فوائد التوحيد المحاسبي الدولي وعوائقه	127
1-4 فوائد التوحيد المحاسبي الدولي	127
2-4 عوائق التوحيد المحاسبي الدولي	127
5- مقومات ومتطلبات التوافق والتطبيق للمعايير المحاسبية الدولية	128
1-5 مقومات التوافق	128
2-5 متطلبات التوافق	128
3-5 متطلبات التطبيق	129
المبحث الثاني: تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	130
1- نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)	130
1-1 المرحلة الأولى: (من 1973 إلى 1992)	131
2-1 المرحلة الثانية: (1993 - 2001)	132
2- تشكيلة وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	134
1-2 مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)	134
2-2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	135
3-2 المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC)	136

137	2-4 لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC)
137	3- مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية وخصائصها
137	3-1 مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية
139	3-2 خصائص المعايير المحاسبية الدولية
140	4- عرض قائمة معايير المحاسبة الدولية
140	4-1 قائمة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS)
142	4-2 قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
143	المبحث الثالث: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
143	1- عموميات حول إطار العمل المفاهيمي
143	1-1 أهداف الإطار المفاهيمي
143	1-2 مستعملي القوائم المالية
144	1-3 مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية
144	1-4 أهداف القوائم المالية
144	2- الفروض الأساسية والخصائص النوعية للمعلومات المالية
144	2-1 الفروض الأساسية
145	2-2 الخصائص النوعية للمعلومات المالية
146	3- عناصر القوائم المالية
146	3-1 مفهوم عناصر القوائم المالية
148	3-2 الاعتراف بعناصر القوائم المالية وقياسها
150	4- مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال
150	4-1 مفاهيم رأس المال
151	4-2 مفاهيم الحفاظ على رأس المال
153	المبحث الرابع: إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
153	1- الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي الأول
153	1-1 هدف المعيار
154	1-2 مجال تطبيق المعيار
154	1-3 الغرض من القوائم المالية

154	2- مكونات القوائم المالية.....
154	1-2 قائمة المركز المالي (الميزانية).....
156	2-2 قائمة الدخل.....
156	3-2 قائمة التدفقات النقدية.....
158	4-2 قائمة التغيرات في حقوق الملكية.....
158	5-2 الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.....
159	خلاصة الفصل الثاني.....
160	الفصل الثالث: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر
161	تمهيد.....
162	المبحث الأول: النظام المحاسبي في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.....
162	1- لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN).....
162	1-1 ظروف إنشاء المخطط المحاسبي الوطني.....
163	2-1 خصوصيات المخطط المحاسبي الوطني.....
164	2- بنية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني.....
164	1-2 كيفية تصميم المخطط المحاسبي الوطني.....
166	2-2 بنية حسابات المخطط المحاسبي الوطني.....
168	3-2 الوثائق المالية الختامية.....
169	3- تقييم المخطط المحاسبي الوطني.....
169	1-3 مزايا المخطط المحاسبي الوطني.....
170	2-3 نقائص (عيوب) المخطط المحاسبي الوطني.....
171	4- المجلس الوطني للمحاسبة ودوره في تحديث المخطط المحاسبي الوطني.....
172	1-4 تقديم المجلس الوطني للمحاسبة.....
175	2-4 دور المجلس الوطني للمحاسبة في تحديث المخطط المحاسبي الوطني.....
178	المبحث الثاني: النظام المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.....
178	1- أهمية إعداد نظام محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية.....
179	2- وصف مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).....

180	2-1 مضمون الجزء الأول
182	2-2 مضمون الجزء الثاني
183	3- عرض الإطار المفاهيمي وكيفية تنظيم المحاسبة وفقاً لمشروع (SCF)
183	1-3 عرض الإطار المفاهيمي للمشروع
185	2-3 تنظيم المحاسبة وفقاً لمشروع (SCF)
185	4- قواعد التقييم وفقاً لمشروع (SCF)
187	المبحث الثالث: القوائم المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد
187	1- الميزانية (قائمة المركز المالي)
188	1-1 الأصول
188	2-1 الخصوم
189	2- حسابات النتائج
189	3- جدول التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة)
190	1-3 مفهوم النقديات
190	2-3 أنواع التدفقات النقدية
190	3-3 طريقة عرض قائمة التدفقات النقدية
191	4- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة
191	5- ملحق القوائم المالية
191	1-5 محتوى الملحق
192	2-5 أنواع الملاحق
193	المبحث الرابع: تقييم مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)
193	1- مقارنة بين المخطط المحاسبي لسنة 1975 والمخطط المحاسبي الجديد....
194	2- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية
198	3- الإجراءات التحضيرية الكفيلة لإنجاح عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية.
200	خلاصة الفصل الثالث

الفصل الرابع: تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية

201	 في الجزائر (دراسة ميدانية)
202	 تمهيد
203	 المبحث الأول: واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر
203	 1- تقرير الاتصال في مجلس الإدارة
204	 2- تقرير المراجعة العام
204	 1-2 مضمون التقرير العام
205	 2-2 أنواع المصادقات المتضمنة في التقرير العام
207	 3- التقرير الخاص
207	 1-3 التقرير الخاص حول الاتفاقيات التنظيمية
208	 2-3 تقارير خاصة أخرى
209	 4- التقرير عن الأعمال الإجرامية
	 1-4 الأعمال الإجرامية التي يجب على محافظ الحسابات
210	 الإدلاء بها أو إفشاؤها
210	 2-4 إجراءات محافظ الحسابات
211	 3-4 أجال وشكل التقرير
212	 4-4 العقوبات الموجهة لمحافظ الحسابات المجتهد
212	 5- مسؤوليات محافظ الحسابات
	 1-5 المسؤولية المدنية
213	
213	 2-5 المسؤولية الجزائية
214	 3-5 المسؤولية التأديبية
215	 المبحث الثاني: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
215	 1- تحديد منهج الدراسة و أدوات البحث المستعملة
215	 1-1 تحديد منهج الدراسة
215	 2-1 أدوات البحث المستعملة
218	 2- مجتمع الدراسة وحدودها
219	 3- تفريغ وتحليل البيانات

- 220 1-3 مرحلة تفريغ المعلومات والبيانات
- 220 2-3 مرحلة تحليل وتفسير البيانات
- 220 4- وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمدى حتمية وملائمة تطبيق المعايير المحاسبية

- 225 الدولية في الجزائر
- 1- ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وتكييفه مع
- 225 معايير المحاسبة الدولية
- 1-1 مدى ملائمة النظام المحاسبي الحالي للتغيرات الاقتصادية
- 225 الحالية
- 2-1 ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وفقا لمعايير المحاسبة
- 227 الدولية ومدى ملائمتها للواقع المهني الجزائري
- 231 1-3 موقف المستجوبون من النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)
- 2- مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد لتلبية
- 233 احتياجات مستخدميها
- 1-2 تقييم قدرة مخرجات النظام المحاسبي الحالي على التعبير
- 234 عن الواقع الفعلي للمؤسسة
- 2-2 تقييم مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد
- 235 لاحتياجات مستخدميها
- المبحث الرابع: دراسة تحليلية لمدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير
- 238 المراجعة الخارجية مستقبلاً
- 1- تقييم مدى ملائمة النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات
- 238 للتغيرات المحاسبية الجديدة
- 1-1 طبيعة نموذج تقرير محافظ الحسابات المعمول به في ظل
- 239 النظام المحاسبي الحالي

1-2 ضرورة تكييف نموذج تقرير محافظ الحسابات مع

241	التغيرات المحاسبية الجديدة.....
244	2- التصورات المستقبلية لنموذج تقرير المراجع الخارجي
244	1-2 الشكل المستقبلي لتقرير محافظ الحسابات
247	2-2 مضمون (محتوى) تقرير محافظ الحسابات مستقبلاً
261	3- مدى ملائمة التقرير لاحتياجات مستخدميه مستقبلاً
	4- مدى إمكانية توحيد نموذج تقرير المراجعة الخارجية
264	على المستوى الدولي.....
271	خلاصة الفصل الرابع
272	الخاتمة العامة
273	2. نتائج الدراسة النظرية
274	3. نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض
279	4. التوصيات
280	5. مشاكل الدراسة
280	6. آفاق البحث
281	المراجع
290	الملاحق
321	فهرس المحتويات

ملخص:

تتلور إشكالية هذا البحث، في محاولة الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) ومخرجات المراجعة (تقارير المراجعة الخارجية) في ضوء التغيرات المحاسبية الجديدة التي ستشهدتها الجزائر والناجمة عن تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية.

من خلال هذا البحث تم الوقوف على أهم الجوانب النظرية للموضوع بكل زواياه؛ المراجعة ومخرجاتها، المعايير المحاسبية الدولية وإستراتيجية الجزائر للتوجه نحو تطبيق هذه المعايير. هذه الإستراتيجية المتمثلة في توفير نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال طرح مشروع (SCF)، والذي تبين من خلال الدراسة أنه يفرض قوائم مالية بشكل ومحتوى جديد، سعيًا منها إلى تحسين جودة المعلومات المتضمنة فيها، باعتبارها المصدر الرئيسي لاتخاذ القرارات وخاصة الاستثمارية منها. وحتى يتحقق ذلك، لا بد من تدعيم هذه القوائم المالية، بتقرير المراجع الخارجي الذي سيضفي عليها الثقة والمصادقية.

ومحاولة منا لإحداث نوع من الربط بين التغيير الذي سيمس مخرجات المحاسبة، وبين إمكانية تأثير هذا التغيير على مخرجات المراجعة، فقد اقتضى الأمر استطلاع آراء المختصين في هذا المجال، حيث توصلت دراستنا إلى أنه، لا بد من إعادة النظر بصفة خاصة في محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية، وضرورة تكييفها مع التوجه المحاسبي الجديد، من أجل توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح ومفهوم، ومن ثم زيادة الثقة أكثر في مصداقية القوائم المالية. فضلاً عن ذلك، فقد أظهرت الدراسة أن توحيد مخرجات المحاسبة على المستوى الدولي، من الضروري إرفاقه بتوحيد لمخرجات المراجعة مستقيلاً.