

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة

تطبيق عملية التدقيق في المؤسسة من منظور المعايير الدولية  
دراسة استبائية

إشراف الأستاذتحت

مقدمة من طرف الطالبة :

بوشيخي بوحوص

حراتي شهيناز

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	يسعد عبدالرحمن	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2017/2018



## الفهرس

	تشكرات
	الإهداء
	الفهرس
05-01	المقدمة العامة
36-07	الفصل الأول الإطار المفاهيمي للقوائم المالية في المؤسسة
07	تمهيد
08	المبحث الأول : المؤسسة الاقتصادية
08	المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية
10	المطلب الثاني : تصنيفات المؤسسات الاقتصادية
12	المطلب الثالث : معايير التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر
13	المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية
14	المطلب الثاني : الفرق بين التقارير المالية و القوائم المالية
15	المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية
16	المبحث الثالث: الفروض و الأسس المتعلقة بإعداد القوائم المالية
16	المطلب الأول: عناصر القوائم المالية
18	المطلب الثاني: القوائم المالية وفق المعايير الدولية
30	المطلب الثالث : قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي الدولي
36	خلاصة
68-38	الفصل الثاني البيئة الدولية لتدقيق
38	تمهيد
39	المبحث الأول : طبيعة البيئة الدولية للتدقيق
39	المطلب الأول : الطلب على التدقيق في البيئة الدولية
43	المطلب الثاني : مكاتب التدقيق الدولية
46	المطلب الثالث : موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية
49	المبحث الثاني : المدقق و البيئة الدولية
49	المطلب الأول : دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين
52	المطلب الثاني : متطلبات التعليم و الخبرة للمدقق في بعض الدول الرائدة
55	المطلب الثالث : متطلبات التعليم و الخبرة للإتحاد الدولي
58	المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية
58	المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق

65	المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها
66	المطلب الثالث : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية
68	الخلاصة
99-70	الفصل الثالث
70	تمهيد
71	المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية
71	المطلب الأول: مجتمع الدراسة
71	المطلب الثاني : عينة الدراسة
72	المطلب الثالث : حدود وصعوبات الدراسة
73	المبحث الثاني : إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته
73	المطلب الأول : إعداد الاستبيان
74	المطلب الثاني : هيكل الاستبيان
75	المطلب الثالث : تفرغ البيانات
82	المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان
82	المطلب الأول: أهمية تطبيق التدقيق المحاسبي على مستوى الدولي
86	المطلب الثاني : أهمية سن معايير التدقيق
94	المطلب الرابع : مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية لحالة الجزائر
99	خلاصة الفصل
101	الخاتمة العامة

## قائمة الجداول

الصفحة	الإسم	الرقم
13	معايير التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر	01-01
21	قائمة الوضع المالي كما هي في N/12/31	01-02
24	تحليل المصروفات على أساس الطبيعة	03-01
25	قائمة الدخل المستقلة في نهاية الفترة 2017 مع تحليل المصروفات على أساس الطبيعة	04-01
26	قائمة الدخل الشامل في نهاية 2017.	05-01
27	تحليل المصروفات على أساس الوظيفة.	06-01
27	قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة 2017 مع تحليل المصروفات على أساس الوظيفة	07-01
29	قائمة التغيرات في حقوق الملكية في نهاية السنة	08-01
31	الطريقة المباشرة	09-01
32	الطريقة الغير مباشرة	10-01
33	قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقة المباشرة	11-01
34	قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقة المباشرة	12-01
44	المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبرى و المكاتب الأخرى.	01-02
45	مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية	02-02
51	الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين	03-02
63	معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار.	04-02
72	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	01-03
74	مقياس ليكارت الرباعي .	02-03
75	مقياس ليكارت الخماسي.	03-03
76	توزيع أفراد العينة حسب الجنس .	04-03
77	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية .	05-03
78	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .	06-03
79	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	07-03
80	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية .	08-03

82	نتائج الاستبيان المتعلقة بميزة ومزايا التدقيق الدولي و المتطلبات المصاحبة له .	09-03
85	نتائج الاستبيان المتعلقة بالفائدة من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي	10-03
86	توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية .	11-03
86	توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية	12-03
87	الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية	13-03
89	نتائج الاستبيان المتعلقة بالغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق	14-03
91	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها .	15-03
94	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك	16-03
96	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر	17-03
97	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي	18-03

قائمة الأشكال

الرقم	الإسم	الصفحة
01-02	التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية .	46
01-03	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس .	76
02-03	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	77
03-03	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	78
04-03	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	80
05-03	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	81

# المقدمة العامة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية ، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير ، ما أوجب ضرورة الاهتمام إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم ، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات ، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي . وتخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية، فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم ، وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تدليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى ، وكان في مقدمة الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه ، والتي اهتمت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم و الخبرة ، السلوك المهني)، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي:

### الإشكالية:

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ؟

### الأسئلة الفرعية:

للإجابة على هذه الإشكالية ، تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما علاقة المساعي نحو إضفاء طابع دولي للتدقيق بإصدار معايير دولية للتدقيق؟
- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية؟ وما مدى تغطيتها للجوانب التي تتطلبها المهنة؟
- فيما تكمن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ؟

### الفرضيات:

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية السابقة الذكر ، بالإمكان

الانطلاق من الفرضيات التالية:

➤ جاءت معايير التدقيق الدولية كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية.

➤ تقلص معايير التدقيق الدولية من حجم فجوة التوقعات ، وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة.

#### أهداف البحث:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة :

- محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي؛
- معرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق ؛

#### أسباب اختيار الموضوع:

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها :

- التطورات التي تشهدها الدول في ظل انتقالها للنظام المحاسبي المالي ، وبالتالي قصدها إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية ؛
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في بلدي؛
- خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع ؛
- الميول الشخصي للطلاب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع .

#### حدود الدراسة:

تهتم هذه الدراسة بالتناسق و التوحيد الدوليين للتدقيق المحاسبي ، و ما نشأ عنها من ضوابط وإرشادات دولية تحكم مهنة التدقيق المحاسبي في الدول المختلفة على غرار معايير التدقيق الدولية ، وتباين دور هذه الأخيرة وتأثيرها على مخرجات التدقيق .

**الحدود المكانية :** شملت هذه الدراسة في الجزائر ، كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان ، والذي مس عينة من ذوي الاختصاص في الجزائر ، بهدف تحديد معالم التدقيق المحاسبي ، ومدى مواكبته واستفادته من التحويلات التي تستهدفها المهنة دوليا .

الحدود الزمنية : شملت هذه الدراسة أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي ، مع التركيز على الفترة التي أعقبت التأسيس لهيئة تشرف على التناسق و التوحيد الدولي للمهنة ، ممثلة بالإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977 إلى غاية سنة 2009 .

#### منهج الدراسة :

للإجابة على التساؤلات المطروحة ، استدعى إعدادنا للبحث تبني المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية ، فاعتمدنا الأداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شاهدها مهنة التدقيق المحاسبي وكذا مراحل بلوغها الإطار الدولي فضلا عن مراحل صدور معايير التدقيق الدولية ، كما اعتمدنا الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية للبحث ، بالإضافة إلى الأداة الإحصائية بالنسبة للدراسة التطبيقية .

#### صعوبات الدراسة :

لعل أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي :

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيما تعلق بمعايير التدقيق الدولية ؛
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع ، والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية مفيدة لموضوع البحث ؛
- التعديلات وإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة ، ما حتم على الطالب اعتماد مراجع حديثة والاستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبيا ، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص ؛

هيكل البحث:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة ، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث ، اعتمدنا خطة هيكلها : مقدمة ، ثلاثة فصول من ثلاث مباحث لكل فصل مقدمة وخاتمة .

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية في المؤسسة .

تم تضمين هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية :

- فكان المبحث الأول عبارة عن عموميات حول المؤسسة , بالتطرق لمفهومها وتصنيفاتها .
- وتعرضنا في المبحث الثاني إلى ماهية القوائم المالية ، مفهومها ، الفرق بين تقاريرها و استخدامها .
- أما المبحث الثالث : فروض والأسس المتعلقة بإعداد القوائم المالية فشمّل هذا الأخير عناصر القوائم المالية ، والقوائم وفق المعايير المحاسبية الدولية وكذا قائمة التدفقات النقدية.

الفصل الثاني : البيئة الدولية للتدقيق .

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية :

- في المبحث الأول تم التطرق إلى طبيعة البيئة الدولية للتدقيق بتناول جانبي العرض ( مكاتب التدقيق الدولية) ، والطلب ( الأطراف الطالبة لتقرير المدقق) على مهنة التدقيق المحاسبي ، بالإضافة إلى موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية ؛
- وفي المبحث الثاني تناولنا الأطراف الممارسة للتدقيق في البيئة الدولية ممثلة في المدققين ، فتم التطرق لسلوكيات المهنة من خلال دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ، وعرض متطلبات التعليم والخبرة للمدققين في بعض الدول ، عطفًا على متطلبات التعليم والخبرة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ؛
- أما فيما يخص المبحث الثالث والذي تضمن تبني معايير التدقيق الدولية ، فتم التطرق فيه إلى كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ، أهميتها ، وأهم الانتقادات الموجهة لها ، بالإضافة إلى علاقتها بمعايير المحاسبة الدولية .

### الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية .

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية :

- تناول المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية ، من خلال التطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة ، حدود الدراسة ، والصعوبات التي إعترضتها ؛
- أما المبحث الثاني فتضمن مراحل الاستبانة ، من مرحلة التحضير لإعداد الاستمارة ، مروراً بالمقاييس المكونة لهيكل الاستبيان ، ووصولاً إلى تفريغ النتائج التي تلت العملية؛
- في حين عالج المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحاور الثلاث موضوع الدراسة ، وأهم الاستنتاجات الموافقة لهذه النتائج .

الفصل الأول الإطار

المفاهيم للقوائم

المالية في المؤسسة

تمهيد:

إن المعايير المحاسبية ما هي إلا إرشادات أو توجيهات تشكل المرجع الذي يستند إليه المحاسب عند التعامل مع الأحداث المالية من اعتراف وقياس وإفصاح... إلخ، إلا أن تلك المعايير لا يمكن تطبيقها على الواقع العملي إذا لم تكن مستمدة من أساس منطقي يلقي قبولا عاما من قبل مستخدميها، ولهذا الغرض سعت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى وضع إطار فكري يتضمن مجموعة من المبادئ والفروض والمفاهيم... إلخ، والتي تشكل الأساس المنطقي والمرجع الأساسي التي يشتق منه أي معيار جديد أو تعديل لمعيار قائم، وذلك لضمان الوصول إلى معلومات مالية ذات نوعية عالية، وأيضا ضمان قبول واسع لمعايير المحاسبة الدولية.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى أهم العناصر الواردة في الإطار الفكري الصادر عن (IASB) تحت عنوان إطار لإعداد وعرض القوائم المالية، باعتباره المصدر الأساسي التي تشتق منه متطلبات القياس والمتطلبات الأخرى ضمن المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

بالإضافة إلى ما سبق، وبما أن القوائم المالية هي العنصر الأساسي في أي تقرير مالي، والتي من خلالها يتم توصيل نتائج القياس المحاسبي في شكل معلومات أو بيانات مالية إلى مستخدميها، سوف نتطرق إلى كافة تلك القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

وفي نفس السياق ، سنحاول استيضاح أهم تلك ما يميز المؤسسة الاقتصادية وكذا القوائم المالية، من خلال تناول المباحث الثلاث التالية :

- المبحث الأول: المؤسسة الاقتصادية .
- المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية .
- المبحث الثالث: الفروض والأسس المتعلقة بإعداد القوائم المالية .

## المبحث الأول : المؤسسة الاقتصادية

إن المؤسسة الاقتصادية هي المحرك الأساسي للتنمية الاقتصادية ، وه ذه المكانة التي تحظى بها المؤسسة الاقتصادية تنبع من كونها المصدر الرئيسي لتلبية الاحتياجات المتعددة و المتنوعة للأفراد و المجتمعات، ويتسنى للمؤسسة الاقتصادية القيام بدورها من خلال مجموعة من الوظائف المتنوعة و المتكاملة فيما بينها ومن أهمها التدقيق ، بحيث تنبع أهمية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية من الحاجة إلى تقييم أداء هذه الأخيرة لاتخاذ القرارات بشأنه ، بحيث يوفر التدقيق الأساس من التسيير الأمثل للقيام بهذا الدور .

## المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

مفهوم المؤسسة الاقتصادية<sup>1</sup>

بغية إعطاء مفهوم شامل للمؤسسة الاقتصادية سوف يتم تعريفها تبعا لمناظر مختلفة .

## 1. المؤسسة وحدة إنتاج و توزيع:

تعرف المؤسسة على أنها تنظيم اقتصادي مستقل ، يتكون من وسائل تمزج فيما بينها من أجل إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع

إذن تعتبر المؤسسة عون اقتصادي يتضمن وظيفة أساسية في إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع.

إذن تعتبر المؤسسة عون اقتصادي يتضمن وظيفة أساسية تتمثل في إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع في الأسواق ، ولتحقيق هذا الهدف تحتوي المؤسسة عدة عناصر مثل المصانع ،وكالات تجارية ،مستودعات، مخابر... الخ ،وتتطلب العملية الإنتاجية عدة عناصر للإنتاج منها اليد العاملة ، المواد الأولية و المنتجات نصف المصنعة ، الطاقة ، تجهيزات الإنتاج، براءة الاختراع ، تراخيص الإنتاج ، وموارد مالية لتمويل النشاط.

ركز التعريف السابق على قدرة المؤسسة على إنتاج و أهمل مهمة تمثلت في اعتبارها أداة لتكوين و توزيع المداخيل التي أنتجتها على مختلف المتعاملين الاقتصاديين و الماليين.

## 2. المؤسسة وحدة لتوزيع المداخيل:

ركز التعريف السابق على قدرة المؤسسة على الإنتاج و أهمل عوامل مهمة تمثلت في اعتبارها أداة لتكوين و توزيع المداخيل التي أنتجتها على مختلف المتعاملين الاقتصاديين و الماليين.

## 1.2- المؤسسة و تكوين القيمة المضافة: بعد إتمام عملية إنتاج السلع والخدمات تتوجه هذه

إلى البيع، وينتج عن هذا مداخيل تتمثل في قيمة المنتجات، وبعد طرح قيمة فالإستهلاكات الوسيطة الداخلة في تكوين المنتجات يتشكل ما يعرف بالقيمة المضافة للمؤسسة.

<sup>1</sup> بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص.15

تعتبر القيمة المضافة رصيد هام يعبر عن مدى نجاح نشاط المؤسسة في تكوين الفوائض وتقديم إضافات عن طريق عمليات تحويل المواد الأولية ومدخلات المؤسسة إلى سلع وخدمات ذات قيمة إستعمالية إلى المستهلكين.

2-2- توزيع المداخيل<sup>1</sup>: إن القيمة المضافة التي كونها المؤسسة تمت من خلال تعاون مختلف المتعاملين، وبالتالي فهي لا تعتبر دخل صافي للمؤسسة، بل يشاركها في ذلك عدة أعوان اقتصاديين وماليين، والذين يستفيدون من أجزاء هامة من القيمة المضافة وذلك على النحو التالي:

- ✓ الرواتب للعمال.
- ✓ تسديد الفائدة للدائنين.
- ✓ توزيع الأرباح على أصحاب المؤسسة.
- ✓ تسديد الضرائب للدولة والجماعات المحلية.
- ✓ تسديد الاشتراكات للضمان الاجتماعي والتأمين وما يبقى للمؤسسة من القيمة المضافة

يخصص لـ:

- الإهلاك لتغطية النقص في الأجهزة.
- الجزء المتبقي من الأرباح بعد التوزيع يبقى في المؤسسة على شكل احتياطات، حيث يوجه نحو تمويل الاحتياجات المستقبلية وهو ما يعرف بالتمويل الذاتي الصافي.

### 3. المؤسسة خلية اجتماعية<sup>2</sup>:

أهملت التعاريف السابقة للمؤسسة العنصر البشري والذي يعتبر المحور الأساسي لنشاط المؤسسة، واهتمت بالجوانب المادية والمالية.

تقوم المؤسسة بتوظيف عدد من العمال، وبالتالي فهي تقوم بوظيفة اجتماعية هامة، حيث توفر للعمال عدة احتياجات بالإضافة للأجور، استقرار العمل، التحفيز، الترقية، المركز الاجتماعي، التكوين والتأهيل... إلخ.

إذن يمكن اعتبار المؤسسة تجمع بشري يهدف إلى تحقيق هدف معين، إلا أن هذه المجموعة تتميز بعدة اختلافات من نواحي عدة كالمؤهلات والثقافة والأهداف، وفي الكثير من الأحيان تختلف أهداف المؤسسة عن أهداف الأفراد وهذا يؤدي إلى عدة نزاعات داخل المؤسسة تتطلب المتابعة والتسيير وهو ما يتم عبر تسيير الموارد البشرية.

<sup>1</sup> عبد الرزاق بن حبيب . اقتصاد وتسيير المؤسسة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2002، ص28.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويد، مارتن كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص26

## 4. المؤسسة مركز لاتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية:

تلعب المؤسسة أدواراً هامة في اقتصاد السوق، باعتبارها مركز قرار اقتصادي، حيث تمس قرارات المؤسسة جوانب مهمة في الحياة الاقتصادية، منها أنواع المنتجات، أسعار البيع، طريقة توزيع المنتجات...إلخ.

5. تعريف المؤسسة كنظام<sup>1</sup>:

تعرف المؤسسة من هذا المنظور على أنها نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالمحيط الخارجي، ويتكون النظام من مجموعة من عناصر متفاعلة ومتراطة فيما بينها لتحقيق هدف معين.

تتمثل العناصر المكونة لنظام المؤسسة في أنظمة فرعية هي النظام الفرعي التجاري، النظام الفرعي الإنتاجي، النظام الفرعي المالي، حيث يتميز كل نظام فرعي بهدف فرعي محدد، وبما أن الأنظمة الفرعية للمؤسسة متفاعلة فيما بينها، فإن ترابط الأهداف الفرعية للأنظمة الفرعية يصب في تحقيق الهدف العام لنظام المؤسسة.

يتمثل الهدف العام للمؤسسة في التكيف مع محيطها العام، وينقسم بدوره إلى أهداف فرعية كل حسب النظام الفرعي، فالهدف الفرعي التجاري يتمثل في التكيف مع المحيط التجاري للمؤسسة، والهدف الفرعي المالي يسعى للتكيف مع المحيط المالي، والهدف الفرعي الإنتاجي يتمثل في التكيف مع المحيط الإنتاجي للمؤسسة.

## المطلب الثاني : تصنيفات المؤسسات الاقتصادية:

يتم تصنيف المؤسسات الاقتصادية وفقاً لمعايير مختلفة إلى ما يلي:

## 1. تصنيف المؤسسات الاقتصادية وفقاً لشكلها القانوني:

تنقسم المؤسسات الاقتصادية وفقاً لشكلها القانوني إلى:

1-1 المؤسسات الفردية<sup>2</sup>: وتتكون من شخص واحد محدد، ولا تعتبر المؤسسة الفردية وحدة قانونية مستقلة عن مالكيها، وتكون مسؤولية المالك غير محددة بمقدار رأس المال، وإنما تتجاوز ذلك إلى أحواله الشخصية، وتنتهي المؤسسة عادة بوفاة صاحبها إلا إذا انتقلت إلى الورثة، ويمكن التنازل عن ملكية المؤسسة الفردية برغبة مالكيها الذي يديرها بنفسه، وتفرض الضريبة عليه لا على المؤسسة، لأنه لا يوجد استقلالية للمؤسسة عن مالكيها.

## 1-2 شركات الأشخاص: وتشمل ثلاث صور من الشركات

أ - شركات التضامن: هي الشركات التي تكون مسؤولية الشركاء فيها بصفة شخصية بالتضامن والتكافل عن جميع التزاماتها في أموالها الخاصة، ويتألف عنوانها من أسماء جميع الشركاء فيها، أو من لقب أو كنية كل

<sup>1</sup> حسام الدين مصطفى الخدّاش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995 ص 17

<sup>2</sup> حمزة بشير أبو العاص. مبادئ المحاسبة. الأردن: دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1999، الجزء الأول، ص 16

منهم، أو من اسم أو أكثر منهم أو لقبه، مع إضافة كلمة (وشركاؤه) أو (وشركاءهم) أو ما يفيد هذا المعنى، ويجب أن يكون عنوان الشركة متفقا دائما مع هيتها القائمة، وتتألف شركة التضامن من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عن اثنين، وينتهي عمرها الزمني حسب الاتفاق بين الشركاء أو موت شريك أو أكثر أو انسحاب شريك أو بسبب الإفلاس، ويمكن تحويل ملكيتها بموافقة جميع الشركاء، وتدار الشركة من قبل الشركاء ولكل منهم صوت واحد ما لم ينص عقد الشركة على غير ذلك، ويتكون رأسمالها من مجموع حصص الشركاء فيها، وتفرض الضريبة على كل شريك بشكل فردي وفق نصيبه من صافي أرباح الشركة.

ب - شركات التوصية البسيطة: وهي الشركة التي تقوم تحت عنوان، وتشمل نوعين من الشركاء، الأول شريك متضامن أو أكثر مسؤولين بصفة شخصية بالتكافل والتضامن عن جميع التزاماتها في أحوالهم الخاصة، والثاني شريك أو أكثر محدود المسؤولية، ولا يكون كل منهم مسؤول عن التزامات الشركة إلا بمقدار حصته في رأسمال الشركة، ويشمل عنوان هذه الشركة على أسماء الشركاء المتضامين أو بعضهم، بالإضافة إلى كلمة (وشركاؤه) أو (وشركاؤهم) حسب مقتضى الحال.

ج - شركات الأشخاص ذات المسؤولية المحدودة<sup>1</sup>: في ظل هذا النوع يكون كل شريك مسؤولا على نحو غير محدد عن أنشطته المهنية الخاصة، ولكنه لا يعد كذلك عن تصرفات الشركاء الآخرين، وعلى عكس الحال مع شركات التوصية البسيطة، يكون لكافة الشركاء في شركات الأشخاص ذات المسؤولية المحدودة الفرصة في إدارة الشركة.

3-1-3- شركات المساهمة<sup>2</sup>: تعد شركة المساهمة كيان قانوني له وجود مستقل ومميز عن الملاك، يسمى ملاك شركة المساهمة المساهمون (أو حملة الأسهم) ويتمثل دليل ملكيتهم في حصص قابلة للتحويل تسمى أسهم رأس المال.

وتقوم مجموعة من المديرين المهنيين المحترفين الذين يحصلون على رواتب بإدارة الشركة المساهمة، يتم انتخاب هؤلاء المديرين من قبل المساهمين ويكونون مسؤولين عن تعيين المديرين المحترفين الآخرين، أضف إلى ذلك يتخذ أعضاء مجلس الإدارة القرارات الرئيسية ويضعون السياسة العامة، بما في ذلك مقدار الأرباح التي ستوزعها الشركة المساهمة على المساهمين، ويتمتع كل مساهم بحرية بيع أو وهب أو توريث سهمه لشخص آخر في أي وقت بدون أي تأثير سلبي على الشركة المساهمة، وهكذا يمكن للشركة الاستمرار بالعمل إلى مدى غير محدود.

كما تساعد أيضا هذه الإمكانية لتحويل الملكية على جذب المستثمرين لشركات المساهمة، حيث يستطيع المستثمرين بسهولة كبيرة استرجاع أموالهم من الشركة، وهكذا يتوفر لشركات المساهمة إمكانية أكبر لجمع مبالغ كبيرة من رأس المال من العديد من المستثمرين.

<sup>1</sup> روبرت ميجز وآخرون. المحاسبة أساس قرارات الأعمال. ترجمة مكرم عبدالمسيح باسيلي، عبد القادر الديسطي. الرياض: دار المريخ للنشر، 2005، ص320.

<sup>2</sup> روبرت ميجز وآخرون. المحاسبة أساس قرارات الأعمال نفس المرجع، ص322-323.

2. تصنيف المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية:

- أ - المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات أفراد (شركات أشخاص، شركات أموال... إلخ)
- ب - المؤسسات المختلطة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع والقطاع الخاص.

- ج - المؤسسات العامة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كيفما شاءوا ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك.

3. تصنيف المؤسسات وفقا للنشاط الاقتصادي:

- أ - المؤسسات الصناعية: هي التي يتجسد نشاطها الاقتصادي في تحويل المواد الأولية إلى منتجات قابلة للاستهلاك المباشر أو الاستهلاك الوسيط من قبل مؤسسات أخرى.
- ب - المؤسسات التجارية: هي المؤسسات التي يتجسد نشاطها الاقتصادي في شراء البضاعة الجاهزة من أجل إعادة بيعها دون إحداث أي تغيير فيها.
- بالإضافة إلى:

- ج - المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه المؤسسات بتقديم الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني.

- د - مؤسسات الخدمات: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات... إلخ.

4. تصنيف المؤسسات وفقا لحجمها:

هناك عدة معايير تستخدم في تحديد حجم المؤسسة الاقتصادية والتي من أهمها<sup>1</sup>:

- ✓ عدد العمالة في المؤسسة.
- ✓ حجم رأس المال المستثمر.
- ✓ المستوى التقني المستخدم.
- ✓ طبيعة الملكية والمسؤولية الإدارية.
- ✓ حجم الإنتاج والقيمة المضافة.
- ✓ قيمة المبيعات والحصة السوقية.

المطلب الثالث : معايير التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر .

نظرا لتعدد معايير التصنيف نتج عنه اختلاف الدول في تصنيف المؤسسات الاقتصادية وفقا لحجمها بحيث كل دولة تختار المعايير والتصنيف الذي يناسبها، وعلى سبيل المثال أخذت الجزائر بالمعايير التالية: العمالة الموظفة، رقم الأعمال، والحصيلة السنوية، ويمكن توضيحها خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> عمر صخري . اقتصاد المؤسسة نفس المرجع ص 30 31

الجدول رقم (01-01): معايير التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر

المعايير المؤسسة	العمالة الموظفة (عامل)	رقم الأعمال السنوي (مليون دينار)	الحصيلة السنوية (مليون دينار)
المؤسسة الصغيرة	1 إلى 9	20	10
المؤسسة الصغيرة	10 إلى 49	200	100
المؤسسة المتوسطة	50 إلى 250	200 إلى 2000	100 إلى 500

المصدر: صالح صالح. أساليب وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري. المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الوطن العربي، الإشكاليات وآفاق التنمية، القاهرة، 2004، ص 168.

ومن خلال الجدول رقم (1) نستنج أن ما يفوق تلك الأرقام في الجدول لمعايير التصنيف تعتبر للمؤسسات الكبيرة الحجم

### المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية واهدافها .

1. تعريف القوائم المالية<sup>1</sup>: عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بشركة ما، وتحتوي غالباً على معلومات عن الدخل، والميزانية العمومية، والأرباح، والتدفقات النقدية، وتعدّ هذه القوائم من الأنشطة التي تُطبقها كافة الشركات؛ وذلك من خلال الاعتماد على استخدام مبادئ المحاسبة، وتُعرّف القوائم المالية بأنّها: تقارير تُساهم بتوضيح الحالة المالية للمُنشأة أثناء وقت ما، أو فترة مُحددة من الزمن، ومن التعريفات الأخرى للقوائم المالية أنّها: بيانات تُنظّم بناءً على إجراءات منطقيّة، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات المالية للشركات الأعمال، وقد تُظهر معلومات عن لحظة معينة، أو قد تُساهم بتوضيح مجموعة من العمليات الماليّة خلال مُدّة معينة.

### أهداف القوائم المالية<sup>2</sup>:

تهتم الأهداف الخاصة بالقوائم المالية في التركيز على الأمور الآتية:

<sup>1</sup> حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 29  
<sup>2</sup> مزياي نور الدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية - مقومات ومتطلبات التطبيق، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.

- الاهتمام بكافة الفئات المرتبطة مع القوائم المالية، وخصوصاً المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين، حيث تعدّ هذه الفئات من أهمّ المتابعين للقوائم المالية.
  - متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الشركة.
  - استخدام مقاييس التغير في الإلتزامات، والموارد المرتبطة بقياس الدخل الخاص بالمنشأة، من خلال الاعتماد على قائمة الدخل، فيساهم ذلك في تقديم الطريقة الأفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية بالمستقبل مقارنة مع التدفقات النقدية الفعلية.
  - تقديم معلومات حول التغيرات الظاهرة في إجمالي الموارد، والناتجة عن الأنشطة الموجهة لتحقيق الأرباح، وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقعة من الاستثمار، وتحديد مدى قدرة المنشأة على سداد ديونها للموردين والدائنين، وإظهار قدرتها على سداد ضرائبها.
  - الإفصاح عن كافة المعلومات المناسبة لحاجات الأفراد الذين يستخدمون القوائم المالية.
- المطلب الثاني: الفرق بين التقارير المالية و القوائم المالية<sup>1</sup>**

القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.

ولا تتضمن التقارير المالية جزء القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة، المباشرة وغير المباشرة، والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية وذلك لأن الأخيرة تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، أو لأن الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة للأطراف الخارجية، وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية فإنها قد تتخذ أشكالاً مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة، والتقارير المالية للمؤسسة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، ويوضح ما سبق أن التقارير المالية مفهوم أشمل عن القوائم المالية.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص 207.

## المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية.

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، يستخدم هؤلاء القوائم المالية لتلبية بعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل الاحتياجات ما يلي<sup>1</sup>:

## (1) المستثمرون:

إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، إنهم يحتاجون لمعلومات تساعد في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

## (2) الموظفون والمجموعات الممثلة لهم:

الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار ربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم، ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

## (3) المقرضون:

المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق .

## (4) العملاء:

العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو الاعتماد عليها.

## (5) الحكومات ووكالاتها:

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المؤسسات، كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المؤسسة وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل الوطني وإحصاءات مشابهة.

## (6) الجمهور:

<sup>1</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص 96

تؤثر المؤسسات على أفراد الجمهور بطرق متنوعة وعلى سبيل المثال، قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتهم للموردين المحليين، ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع نشاطاتها.

المبحث الثالث: الفروض والأسس المتعلقة بإعداد القوائم المالية:

المطلب الأول: عناصر القوائم المالية.

الفرع الأول : عناصر الوضع المالي<sup>1</sup>.

تتمثل عناصر قائمة الوضع المالي فيما يلي:

• الأصل:

هو مورد تحت سيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية والذي يتوقع منه تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة.

المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل هي قدرته بشكل مباشر أم غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة، ويمكن أن تكون قدرة الأصل على المساهمة متمثلة في المساهمة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، كما يمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج.

ويتضح من التعريف السابق للأصول ما يلي:

- ✓ أن الأصول هي موارد تسيطر عليها المؤسسة عن طريق الملكية أو أي حقوق قانونية مشابهة.
- ✓ أن الأصول تنتج من أحداث ماضية، فعلى سبيل المثال، فالنية لشراء البضاعة لا تجعل تلك البضاعة أصل.
- ✓ أن الأصول من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

يمكن أن تتدفق إلى المؤسسة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ينطوي عليها أي أصل من الأصول بالعديد من الطرق، مثلا يمكن للأصل أن:

- ✓ يستخدم بشكل منفرد أو مع موجودات أخرى في إنتاج سلع أو خدمات تقوم المؤسسة ببيعها.
- ✓ يبادل بأصول أخرى.

<sup>1</sup> Deloitte. Summary of International Financial Reporting Standards , THE FRAMEWORK FOR THE PREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (on line).. Previous reference

- ✓ يستخدم في الوفاء بخصم.
- ✓ يتم توزيعه على أصحاب المؤسسة.

• الخصم<sup>1</sup>:

هو التزام حالي للمؤسسة نتيجة أحداث ماضية، والذي يتوقع أن تؤدي تسويته إلى خروج منافع اقتصادية من المؤسسة.

ويتضح من التعريف السابق للخصوم ما يلي:

- ✓ الخصوم هي تعهدات حالية، بمعنى، المسؤولية التي يترتب عليها التصرف أو الأداء بطريقة معينة، والتعهدات قد يلزم بتنفيذها القانون أو قد تنشأ من ممارسة النشاط العادي، والرغبة في المحافظة على علاقات تجارية جيدة.
- ✓ الخصوم تنتج من أحداث ماضية.
- ✓ الخصوم تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من المؤسسة لموارد، فتسوية التعهد الحالي في العادة ينطوي على تخلي المؤسسة عن أصول لكي تفي بحقوق الطرف الآخر.
- ويمكن تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق، على سبيل المثال بواسطة:

- الدفع نقدا.
- تحويل أصول أخرى.
- تقديم خدمات.
- استبدال ذلك الخصم بخصم آخر.
- تحويل الخصم إلى حق ملكية.
- ويمكن أن يطفأ الخصم بطرق أخرى مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه.

• حقوق الملكية<sup>2</sup>:

- هي الحصص المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح كل الخصوم.
- الفرع الثاني: عناصر قائمة الدخل

تهدف قائمة الدخل أساسا إلى تحديد الربح أو الخسارة للمؤسسة، بحيث يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار.

<sup>1</sup> Dloitte. Summary of International financial Reporting Standards, THE FRAMEWORK FOR THE PREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (on line) , previous reference.

<sup>2</sup> HENNIE VAN GREUNING .PREVIOUS REFERENCE ,P5.

تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

• الدخل:

هو زيادات في المنافع الاقتصادية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الخصوم، والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية (ماعداد الزيادات الناتجة من المساهمات من قبل المالكين).

• المصروفات:

هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاد أصول أو نشوء خصوم، والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات للمشاركين في حقوق الملكية.

المطلب الثاني: القوائم المالية وفق المعايير الدولية

تشمل مجموعة القوائم المالية حسب (IAS1) مايلي<sup>1</sup>:

- أ - قائمة الوضع المالي كما هي في نهاية الفترة.
  - ب - قائمة الدخل الشامل بالنسبة للفترة.
  - ج - قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للفترة.
  - د - قائمة التدفقات النقدية بالنسبة للفترة.
  - هـ - الملاحظات: تشمل ملخص السياسات المحاسبية والمعلومات التوضيحية الأخرى.
  - و - قائمة الوضع المالي كما هي في بداية الفترة المقارنة السابقة عندما تطبق المؤسسة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تجري إعادة بيان ذات أثر رجعي لعناصر في قوائمها المالية، أو عندما تعيد تصنيف العناصر في قوائمها المالية.
- بالإضافة إلى ما سبق، يطلب (IAS1) عرض قائمتين لكل من القوائم (أ)، (ب)، (ج)، (د)، (هـ)، أي السنة الحالية والسنة السابقة، وفي حالة ما إذا أضيفت القائمة (و) يصبح عدد قوائم الوضع المالي هو ثلاث قوائم. وتدخل القوائم المالية السابقة ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام، وهي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة.

<sup>1</sup> IASC Foundation staff. IAS 1 Presentatuion of Financial Statements , technical Summary ( on line) .IASC Foundation education .availabla on ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)) (05/05/ 2018).

## 1 - قائمة الوضع المالي :

قائمة الوضع المالي هي قائمة تبرز استخدامات المؤسسة أي الأصول وكذا مصادرها المتمثلة في الخصوم و حقوق الملكية .

وفيما يلي متطلبات (IAS1) بخصوص قائمة الوضع المالي :

## الفرع الأول: الفصل بين الأصول و الخصوم المتداولة و الغير المتداولة:

المتطلب الأساسي في المعيار هو أن الأصول المتداولة و غير المتداولة و الخصوم المتداولة و غير المتداولة ينبغي عرضها كتصنيفات منفصلة في صلب قائمة الوضع المالي، ولذلك فالتفرقة بين العناصر المتداولة و غير المتداولة تعتمد على طول الدورة التشغيلية للمؤسسة، و ينص المعيار على أن دورة تشغيل المؤسسة هي الوقت المنفصل بين اقتناء الأصل من أجل المعالجة وتحققها نقدا أو بما في حكم النقدية<sup>1</sup>.

يسري ذلك الاستثناء، يشترط في هذه الحالة عرض الأصول و الخصوم حسب ترتيب السيولة، والسبب الذي يقدمه المعيار هو أن بعض المؤسسات (مثل المؤسسات المالية) لا تورد سلعا أو خدمات ضمن دورة تشغيلية يمكن تمييزها بوضوح، وبالنسبة لتلك المؤسسات يوفر عرض الأصول و الخصوم معلومات موثقة و أوثق صلة مما هو متداول و غير متداول.

وإضافة إلى ما سبق يسمح المعيار للمؤسسة أن تعرض بعض أصولها و خصومها مستخدمة التبويب المتداول و الغير متداول و البعض الآخر طبقا لترتيب درجة السيولة عندما يوفر ذلك معلومات موثوق فيها وأكثر ملائمة، وتظهر الحاجة إلى هذا التبويب عندما يكون لدى المؤسسة عمليات ذات طبيعة متنوعة.

## الفرع الثاني: الأصول المتداولة و الغير متداولة:

ينص (IAS1) على أن يتم تصنيف الخصوم كخصوم متداولة عندما:

1. يتوقع تحقق الأصل، أو يقصد بيعه أو استهلاكه في دورة تشغيله العادية.
  - يحتفظ بالأصل أصلا لغرض المتاجرة.
  - يتوقع تحقق الأصل خلال 12 شهرا بعد فترة التقرير.
  - يكون الأصل نقدا أو ما في حكم النقد ما لم يقيد من أن يتبادل أو يستعمل في تسوية خصم على الأقل 12 شهرا بعد فترة التقرير.
- تصنف المؤسسة كل الأصول الأخرى كأصول غير متداولة

<sup>1</sup> صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008.

2. المعلومات المتضمنة في صلب قائمة الوضع المالي<sup>1</sup>:

ينص (IAS1) على انه كحد أدنى ، سوف تتضمن قائمة الوضع المالي عناصر سطرية التي تعرض المبالغ التالية:

- العقار، المصانع و التجهيزات.
- الاستثمار العقاري.
- الأصول المعنوية (غير الملموسة)
- الأصول المالية (باستثناء المبالغ الظاهرة في (هـ)، (ح) و (ط).
- الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .
- الأصول البيولوجية.
- أصناف المخزون.
- الذمم التجارية المدينة و الذمم المدينة الأخرى .
- النقدية وما في حكم النقدية (النقدية المعادلة).
- إجمالي الأصول المصنفة كمحتفظ بها للبيع بموجب (IFRS5): الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة .
- الذمم التجارية الدائنة و الذمم الأخرى.
- المخصصات.
- الخصوم المالية باستثناء (ك) و (ل).
- الخصوم والأصول للضريبة الجارية حسب التعريف الوارد في (IAS12).
- خصوم الضريبة المؤجلة و أصول الضريبة المؤجلة حسب التعريف الوارد في (IAS12).
- الخصوم المدرجة ضمن مجموعات التصرف المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع طبقا ل (IFRS5).
- حصة الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية .
- رأس المال المصدر و الاحتياطات القابلة للإرجاع إلى حائزي حقوق الملكية في الشركة الأم.

كما ينص (IAS1) على انه سوف تتضمن العناصر السطرية المعروضة في صلب قائمة الوضع المالي أو في الملاحظات المتممة والتي يتم تصنيفها بشكل يتلاءم مع عمليات المؤسسة ، على سبيل المثال<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Colasse, B, comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, 2001

<sup>2</sup> Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammarions, paris, 1998

- عناصر العقار، المصانع والتجهيزات يتم تحليلها إلى فئات طبقاً ل (IAS16) إلى :
  - الأراضي.
  - المباني.
  - الآلات.
  - السفن .
  - الطائرات.
  - الأثاث و التركيبات.
  - المعدات المكتبية.
- يتم تحليل الذمم المدينة إلى :

جدول رقم(01-02): قائمة الوضع المالي كما هي في 31/12/N

1+ن/12/31	ن/12/31	البيان
xx	xx	الأصول
xx	xx	الأصول غير المتداولة
xx	xx	العقار، مصانع وتجهيزات
xx	xx	الشهرة
xx	xx	أصول غير ملموسة
xx	xx	إستثمارات في شركات زميلة
		أصول مالية متاحة للبيع
		الأصول المتداولة
xx	xx	المخزونات
xx	xx	الذمم التجارية المدينة
xx	xx	أصول متداولة أخرى
xx	xx	النقدية ونقدية معادلة
xx	xx	إجمالي الأصول
xx	xx	الخصوم وحقوق الملكية
xx	xx	حقوق الملكية المنسوبة لمالكي الشركة الأم
xx	xx	أسهم رأس المال

××	××	أرباح غير موزعة
××	××	مكونات أخرى لحقوق الملكية
××	××	حصة الأقلية
××	××	إجمالي حقوق الملكية
××	××	الخصوم غير متداولة
××	××	القروض طويلة الأجل
××	××	ضريبة مؤجلة
××	××	مخصصات طويلة الأجل
××	××	إجمالي الخصوم غير المتداولة
××	××	الخصوم المتداولة
××	××	ذمم دائنة تجارية وذمم دائنة أخرى
××	××	قروض قصيرة الأجل
××	××	الجزء الجاري من القروض طويلة الأجل
××	××	الضريبة الجارية الواجبة الدفع
××	××	مخصصات قصيرة الأجل
××	××	إجمالي الخصوم المتداولة
××	××	إجمالي الخصوم
××	××	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

المصدر: International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), previous reference, PP945-946

- مبالغ مستحقة القبض من العملاء التجاريين .
- مبالغ مستحقة القبض من الأطراف ذات العلاقة.
- مدفوعات مقدمة.
- مبالغ أخرى.
- أصناف المخزون يتم تصنيفها فرعياً طبقاً ل (IAS2) إلى :
  - المخزونات.
  - البضاعة.
  - توريدات الإنتاج.
  - المواد.
  - الإنتاج قيد الإنجاز.
  - السلع تامة الصنع.

- رأس المال والاحتياطيات يتم تحليلها إلى فئات متنوعة مثل:
  - رأس المال المدفوع .
  - علاوي الأسهم.
  - الاحتياطيات.

### 3. أسلوب عرض قائمة الوضع المالي<sup>1</sup>:

لا يفرض (IAS1) أسلوب معين لعرض قائمة الوضع المالي، ولغرض التوضيح سنعرض مثال حول كيفية عرض قائمة الوضع المالي وفقاً لتوجهات التطبيق المرافقة ل (IAS1) ولكن ليست جزء منه.

#### الفرع الثاني : قائمة الدخل الشامل

توضح قائمة الدخل الشامل ربح أو خسارة المؤسسة خلال الفترة.

يشير (IAS1) بأنه يتم الاعتراف بكل عناصر الدخل والمصروفات في الربح أو خسارة الفترة ما لم يتطلب معيار تقرير مالي أو يرخص بغير ذلك ، كما يضيف بأنه يتم الكشف عن عناصر الدخل والمصروفات ذات الأهمية النسبية كل على حدة بناء على طبيعة وقيمة العنصر<sup>2</sup>.

#### 1. المعلومات التي يتم عرضها في قائمة الدخل الشامل:

كحد أدنى ينبغي أن يتضمن صلب قائمة الدخل الشامل بنود سطرية التي تعرض المبالغ التالية بالنسبة للفترة:

- أ - الإيراد .
- ب - التكاليف.
- ج - نصيب الربح أو الخسارة في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية.
- د - نفقة الضريبة.
- هـ - مبلغ فردي يشمل إجمالي:
  - (1) ربح أو خسارة العمليات المتوقعة بعد خصم الضرائب.
  - (2) المكسب أو الخسارة بعد خصم الضرائب المعترف بها عند قياس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع او عند التصرف في الأصول أو مجموعة ( المجموعات) التصرف المشكلة للعملية الموقوفة.
  - و - الربح أو الخسارة.

<sup>1</sup> عبد الناصر نور وطلال الحجاوي ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية – متطلبات التوافق والتطبيق ، دليل المحاسبين.

<sup>2</sup> الصادق محمد آدم علي ، لأثر توافق المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبية الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية ، مداخلة الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية . يوم 18 ماي 2010

- ز - كل مكون الدخل الشامل الآخر، مصنّف بحسب طبيعة
- ح - النصيب من الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة و المشروعات المشتركة المحاسب عنها بإتباع طريق حقوق الملكية .
- ط - إجمالي الدخل الشامل.
- كما يشير المعيار إلى أن يتم الإفصاح عن العناصر التالية في قائمة الدخل الشامل كحصص ربح أو خسارة بالنسبة للفترة:

أ - ربح أو خسارة الفترة الراجعة إلى :

✓ حصة الأقلية.

✓ ملاك شركة الأم.

ب - إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة الراجع إلى:

✓ حصة الأقلية.

✓ ملاك شركة الأم.

2. أسلوب عرض قائمة الدخل الشامل (قائمة الدخل المستقلة):

يشترط (IAS1) عرض تحليل للمصروفات المعترف بها في الربح او الخسارة باستخدام تصنيف قائم على إما كبيعة المصروفات أو وظيفتها داخل المؤسسة ، أيهما يوفر معلومات موثقة وأكثر ملاءمة.

1-2- نموذج تحليل المصروفات على أساس الطبيعة:

سنقدم جدول كمثال للمعيار حول طريقة تحليل المصروفات على أساس الطبيعة كالتالي:

الشكل رقم (03-01) : تحليل المصروفات على أساس الطبيعة

البيان	12/31/ن	12/31/ن+1
الإيراد	xx	xx
دخل آخر	xx	xx
التغيرات في مخزون السلع تامة الصنع والإنتاج تحت التشغيل	xx	xx
المواد الخام والمواد القابلة للإستهلاك المستعملة	xx	xx
مصروف مزايا العاملين	xx	xx
مصروف الإهتلاك والإستهلاك	xx	xx
مصروفات أخرى	xx	xx
إجمالي المصروفات	xx	xx
الربح قبل الضريبة	xx	xx

xx	xx
----	----

المصدر: International Accounting Standards Board. International Reporting Standards (IFRSs)(online) , Previous reference ,P905.

كما تقدم توجيهات التطبيق المرفقة بالمعيار (ولكن ليست جزء من المعيار) مثال حول عرض الدخل الشامل مع تصنيف المصروفات حسب الطبيعة ، وذلك في قائمتين :قائمة الدخل المستقلة وقائمة الدخل الشامل كما هو موضح في الشكلين التاليين:

جدول رقم ( 04-01) : قائمة الدخل المستقلة في نهاية الفترة 2017 مع تحليل المصروفات على أساس الطبيعة.

1+ن/12/31	ن/12/31	البيان
xx	xx	الإيراد
xx	xx	دخل آخر
(xx)	(xx)	التغيرات في مخزون السلع تامة الصنع والإنتاج تحت التشغيل
xx	xx	الإنتاج المنجز من قبل المؤسسة والمرسل
(xx)	(xx)	المواد الخام والمواد القابلة للإستهلاك المستعملة
(xx)	(xx)	تكاليف مزايا العاملين
(xx)	(xx)	مصروفات الإهلاك والإستهلاك
(xx)	(xx)	إنخفاض قيمة العقار، المصانع والتجهيزات
(xx)	(xx)	مصروفات أخرى
(xx)	(xx)	تكاليف التمويل
xx	xx	نصيب الربح في الشركات الزميلة
xx	xx	الربح قبل الضريبة
xx	xx	مصروف ضريبة الدخل
xx	xx	الربح بالنسبة للسنة من العمليات المستمرة
xx	xx	الخسارة بالنسبة للسنة من العمليات المتوقفة
xx	xx	الربح بالنسبة للسنة
xx	xx	الربح الراجع إلى:
xx	xx	ملاك الشركة الأم
xx	xx	حصة الأقلية

المصدر: International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs) (on line), previous reference, P949.

الجدول رقم (01-05): قائمة الدخل الشامل في نهاية 2017.

1+ن/12/31	ن/12/31	البيان
xx	xx	الربح بالنسبة للسنة الدخل الشامل الآخر:
(xx)	(xx)	فرق الصرف عن ترجمة العمليات الأجنبية
xx	xx	أصول مالية متاحة للبيع
(xx)	(xx)	تحوط التدفق النقدي
(xx)	(xx)	فائض إعادة تقييم العقارات
(xx)	(xx)	المكاسب (الخسائر) التأمينية على المزايا المحددة لخطط معاش
(xx)	(xx)	التقاعد
(xx)	(xx)	نصيب الدخل الشامل الآخر من الشركات الزميلة
(xx)	(xx)	ضرائب الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر
xx	xx	الدخل الشامل الآخر بالنسبة للسنة، صافي من الضريبة
xx	xx	إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للسنة
xx	xx	إجمالي الدخل الشامل الراجع إلى:
xx	xx	ملاك الشركة الأم
xx	xx	حصة الأقلية

المصدر: International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs) (on line), Previous reference, P950

2-3- نموذج تحليل المصروفات على أساس الوظيفة:

يشترط (IAS1) على المؤسسة التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الاستهلاك والإهلاك وتكاليف الموظفين.

والمثال الذي يقدمه المعيار عن طريقة تصنيف المصروفات طبقاً لوظيفتها هو كما يلي:

الشكل رقم(06-01): تحليل المصروفات على أساس الوظيفة.

البيان	N/12/31
الإيراد	×
تكلفة المبيعات	(×)
مجمل الربح	×
دخل آخر	×
تكاليف التوزيع	(×)
مصروفات إدارية	(×)
مصروفات أخرى	(×)
الربح قبل الضريبة	

المصدر: International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), previous reference,P905

كما تقدم توجيهات التطبيق المرفقة بالمعيار (ولكن ليست جزء من المعيار) مثال حول عرض الدخل الشامل مع تصنيف المصروفات حسب الوظيفة، وذلك في قائمة واحدة وهي قائمة الدخل الشامل كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم ( 07-01): قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة 2017 مع تحليل المصروفات على أساس الوظيفة

البيان	N/12/31	1+N/12/31
الإيراد	××	××
تكلفة المبيعات	××	××
مجمل الربح	××	××
دخل آخر	××	××
تكاليف التوزيع	××	××

xx	xx	مصروفات إدارية
xx	xx	مصروفات أخرى
xx	xx	تكاليف التمويل
xx	xx	نصيب الربح في الشركات الزميلة
xx	xx	الربح قبل الضريبة
xx	xx	مصروف ضريبة الدخل
xx	xx	الربح بالنسبة للسنة من العمليات المستمرة
xx	xx	الخسارة بالنسبة للسنة من العمليات المتوقفة
xx	xx	الربح بالنسبة للسنة
xx	xx	الدخل الشامل الآخر:
xx	xx	فرق الصرف عن ترجمة العمليات الأجنبية
xx	xx	أصول مالية متاحة للبيع
xx	xx	تحوط التدفق النقدي
xx	xx	فائض إعادة تقييم العقارات
xx	xx	المكاسب(الخسائر) التأمينية على المزايا المحددة لخطط معاش
xx	xx	التقاعد
xx	xx	نصيب الدخل الشامل الآخر من الشركات الزميلة
xx	xx	ضرائب الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر
xx	xx	الدخل الشامل الآخر بالنسبة للسنة، صافي من الضريبة
xx	xx	إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للسنة
xx	xx	الربح الراجع إلى:
xx	xx	ملاك الشركة الأم
xx	xx	حصة الأقلية
xx	xx	إجمالي الدخل الشامل الراجع إلى:
xx	xx	ملاك الشركة الأم
xx	xx	حصة الأقلية
xx	xx	التوزيعات لكل سهم(بالوحدات النقدية):

المصدر: Internatuonal Accounting Standards Boards. International Financial Reporting Standards(IFRSs)(on line),previous reference,PP947-948

### الفرع الثالث: قائمة التغيرات في حقوق الملكية<sup>1</sup>

<sup>1</sup> International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line) ,previous reference,p906.

تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية كل التغيرات في حقوق الملكية الناشئة عن الصفقات مع الملاك متمتعين بقدرتهم كملاك

وتقدم توجيهات التطبيق المرفقة ب (IAS1) ولكن ليست جزء منه مثال عن قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

الشكل رقم (08-01): قائمة التغيرات في حقوق الملكية في نهاية السنة

إجمالي حقوق الملكية	حصة الأقلية	إجمالي	فائض إعادة التقييم	تحوط التدفق النقدي	أصول مالية متاحة للبيع	ترجمة العمليات الأجنبية	أرباح غير موزعة	أسهم رأس المال	
×	×	×	-	×	×	(×)	×	×	الرصيد في 1 جانفي 20X6
×	×	×	-	-	-	-	×	-	التغيرات في السياسة المحاسبية
×	×	×	-	×	×	(×)	×	×	الرصيد مجددا
(×)	-	×	-	-	-	-	(×)	-	التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة ل20X6
×	×	×	×	(×)	×	×	×	-	ربح السهم إجمالي الدخل الشامل للسنة
×	×	×	×	(×)	×	×	×	×	الرصيد في 31 ديسمبر 20X6

									التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة لسنة 20X7
×	-	×	-	-	-	-	-	×	أسهم رأس المال المصدرة
×	×	×	×	(×)	(×)	×	×	-	إجمالي الدخل الشامل للسنة
-	-	-	×	-	-	-	×	-	تحويل إلى الأرباح غير موزعة
×	×	×	×	(×)	×	×	×	×	الرصيد في ديسمبر 20X7

المصدر: International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), previous reference, P953

#### الفرع الرابع: الملاحظات

يشترط (IAS1) عرض إيضاحات متممة للقوائم المالية وفقا لما يلي:

- يقدم معلومات على أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة.
- الإفصاح عن معلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية (أو معايير التقارير المالية الدولية) والتي غير معروضة في مكان آخر في القوائم المالية.
- توفير معلومات إضافية غير مذكورة في مكان آخر في القوائم المالية ولكنها ذو علاقة بفهم أي منها.

كما يشير المعيار إلى تقديم الملاحظات بقدر ما هو ممكن عمليا بطريقة منظمة، وينبغي إحالة كل بند في القوائم المالية إلى أي معلومات ذات صلة في الملاحظات.

#### المطلب الثالث : قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي الدولي :

توضح قائمة التدفقات النقدية التغير في النقدية وما في حكمها ما بين أول مدة وآخر مدة ، بمعنى آخر لماذا زادت أو نقصت النقدية وما في حكمها خلال الفترة المالية<sup>1</sup>.

#### 1. المفاهيم أساسية:

- أ - مفهوم التدفقات النقدية<sup>1</sup>: هي التدفقات الداخلة و التدفقات الخارجة للنقدية وما في حكم النقدية.
- ب - مفهوم النقدية: تشمل النقد الجاهز و الودائع تحت الطلب.
- ت - النقدية المعادلة ( ما في حكم النقدية):  
تتكون من توظيفات قصيرة الأجل ، سائلة جدا و القابلة للتحويل بسهولة إلى مقدار معروف من النقدية والتي تخضع إلى مخاطر تغير في قيمتها يمكن إهمالها.
2. محتوى قائمة التدفقات النقدية وأسلوب عرضها :

ينص (IAS7) بأن تبين قائمة التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة إلى الأنشطة التشغيلية و الإستثمارية و التمويلية

#### الفرع الأول: التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:

##### أ - مفهوم أنشطة التشغيل :

هي الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيراد في المؤسسة ، و الأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة إستثمار أو التمويل.

ومن أمثلة الأنشطة التشغيل الواردة في المعيار الدولي رقم (7) ما يلي:

- المتحصلات النقدية الناتجة من بيع السلع أو تقديم خدمات
- المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات و الرسوم والعمولات وغيرها من الإيرادات.
- المدفوعات النقدية لصالح موردي السلع أو الخدمات.
- المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم.
- المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض.
- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.
- المتحصلات و المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الاتجار .

<sup>1</sup> رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدولية: المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول: المعايير المحاسبية و الأنظمة المحاسبية المقارنته، وجامعة باجي مختار- عناية 2005

➤ الفوائد المدفوعة و الفوائد وأرباح الأسهم المحصلة، وكطريقة بديلة يمكن اعتبار الفوائد المدفوعة متعلقة بالأنشطة التمويلية لكونها تكاليف خاصة بالحصول على الأموال ، ويمكن اعتبار الفوائد والتوزيعات المحصلة ضمن التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية

ب - عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:

يشير (IAS7) إلى طريقتين بديلتين لعرض التدفقات النقدية لأنشطة التشغيل ، وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير مباشرة.

ب-1- الطريقة المباشرة:

جدول رقم (09-01) : الطريقة المباشرة

البيان	12/31/ن	12/31/ن+1
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		.
المتحصلات النقدية من بيع البضاعة	xx	
توزيعات الأرباح المحصلة	xx	
النقدية المتوفرة من أنشطة التشغيل		xx
المدفوعات النقدية للموردين	xx	
المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل	xx	
المدفوعات النقدية لضرائب الدخل	xx	
النقدية المدفوعة لأنشطة التشغيل		(xx)
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		xx

المصدر: International Accounting Standards Board. International Financial Reporting

Standards (IFRSs) (on line), previous reference, P95

ب-2- الطريقة الغير مباشرة :

وفقا لها يتم تعديل الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية وأية بنود تأجيلات أو مستحقات لمدفوعات أو مقبوضات تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وكذلك بنود الدخل أو المصروفات المرتبطة بتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية<sup>1</sup>.

و الشكل رقم ( 09 ) يقدم مثال حول عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة غير المباشرة.

الشكل رقم (01-10): الطريقة الغير مباشرة

	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
xx	صافي الدخل قبل الضرائب
xx	يتم تسويتها بـ:
xx	الإهلاك أو الاستهلاك
xx	الخسائر غير المحققة لأسعار الصرف
xx	مصروف الفوائد
xx	ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل
xx	الزيادة في حسابات المدينين
xx	النقص في المخزون
(xx)	الزيادة في حسابات الدائنين
xx	النقدية المتولدة من التشغيل
xx	الفوائد المدفوعة
(xx)	ضرائب الدخل المدفوعة
(xx)	صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل
xx	

مصدر: Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000.

الفرع الثاني : التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل:

أ - أنشطة الاستثمار: أنشطة الاستثمار هي نشاطات امتلاك والتخلص من الأصول الطويلة الأجل والتوظيفات الأخرى غير مدرجة في النقدية المعادلة (ما في حكم النقدية).

ب - أنشطة التمويل: أنشطة التمويل هي أنشطة تؤدي إلى تغييرات في حجم وتركيبه حقوق الملكية المقدمة وإقتراضات المؤسسة.

ج - عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار التمويل :

يشترط (IAS7) أن تقوم المؤسسة ببيان الأصناف الرئيسة بشكل منفصل لإجمالي المتحصلات النقدية و المدفوعات النقدية الناشئة من نشاطات الاستثمار والتمويل .

الشكل رقم (11-01): قائمة التدفقات النقدية وفقا الطريقة المباشرة

البيان	ن/12/31	1+ن/12/31
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المتحصلات النقدية من العملاء	xx	
المدفوعات النقدية للموردين والعمالين	(xx)	
النقدية المتولدة من التشغيل	xx	
مدفوعات الفائدة	(xx)	
مدفوعات ضرائب الدخل	(xx)	
النقدية الصافية من الأنشطة التشغيلية		xx
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
الاستحواذ على شركة تابعة، صافي من النقدية المستلمة	(xx)	
شراء عقار، مصانع وتجهيزات	(xx)	
دخل من بيع تجهيزات	xx	
فوائد مستلمة	xx	
توزيعات أرباح مستلمة	xx	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		(xx)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	xx	
متحصلات من القروض الطويلة الأجل	xx	
دفع دين عقد الإيجار التمويلي	xx	
توزيعات أرباح مدفوعة	(xx)	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل		(xx)
الزيادة الصافية في النقدية والنقدية المعادلة		(xx)
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة	xx	xx
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة		xx

International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards :المصدر  
(IFRSs)(on line) ,previeoes refence,P997.

الشكل رقم (12-01): قائمة التدفقات النقدية وفقا الطريقة المباشرة

البيان	ن/12/31	1+ن/12/31
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الربح قبل الضريبة	xx	
يتم تسويته بـ	xx	
الإهلاك	xx	
خسائر صرف العملات	(xx)	
دخل استثمار	xx	
مصروف فائدة	xx	
زيادة في الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى		
انخفاض في المخزون	(xx)	
الزيادة في الدائنين التجاريين	xx	
النقدية المتولدة من التشغيل	(xx)	
دفع الفائدة	xx	
دفع ضرائب الدخل	(xx)	
النقدية الصافية من أنشطة التشغيل	(xx)	
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		xx
الاستحواذ على شركة تابعة، صافي من النقدية المستلمة		
شراء عقار، مصانع وتجهيزات		
دخل من بيع تجهيزات	(xx)	
فوائد مستلمة	(xx)	
توزيعات أرباح مستلمة	xx	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار	xx	
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال		
متحصلات من القروض الطويلة الأجل		
دفع دين عقد الإيجار التمويلي	xx	
توزيعات أرباح مدفوعة	xx	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل	xx	(xx)
الزيادة الصافية في النقدية والنقدية المعادلة	(xx)	xx

××		النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة
××		النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة

المصدر: International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs) (on line), previous reference, P998.

#### خلاصة :

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات مالية تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، بحيث تعتبر احتياجات مستخدمي القوائم المالية هي المنطلق لإعداد وعرض القوائم المالية، وتتجسد تلك الاحتياجات حسب (IASB) في معلومات حول الوضع المالي والأداء والتدفقات النقدية وكذا التغيرات في حقوق الملكية.

إلا أن المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تكون مفيدة لمدي واسع من المستخدمين إلا إذا كانت ذات نوعية عالية، وحسب (IASB) تكون المعلومات المالية ذات نوعية عالية إذا ما اتصفت بالملائمة، القابلية للفهم، الوثوق والقابلية للمقارنة.

وللوصول إلى معلومات تتصف بالخصائص السابقة، لابد من مراعاة عند إعداد القوائم المالية فرض الاستحقاق والاستمرارية، وكذا احترام أسس الاعتراف والقياس الواردة في إطار (IASB).

وفي إطار ما سبق، ارتكز عمل (IASB) في وضع معايير محاسبية متكاملة تغطي كل منها جانب من جوانب وظيفة القياس والاتصال المحاسبي، فبالنسبة لعملية الاتصال أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة معايير بخصوص ذلك، من أهمها المعيار المحاسبي (IAS1) و (IAS7) اللذان يحددان محتوى القوائم المالية وأسلوب عرضها، قصد إيصال المعلومات المالية إلى مستخدميها في شكل مناسب، أما بخصوص جانب القياس، فهناك عدة معايير صدرت بخصوص ذلك.

الفصل الثاني

البيئة الدولية

للتدقيق

تمهيد :

كان للانفتاح الدولي الذي شهده القطاع الاقتصادي أثرا كبيرا على مختلف المجالات ومتفاوتا من مجال لآخر ، ولم يستثني بدوره مجال التدقيق المحاسبي ، لما لهذا الأخير من ثقل على عدة مستويات بتأثيره سواء المباشر أو غير المباشر على المعاملات الاقتصادية .

وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مواكبة هذا الانفتاح في إطار ما يسمى بالتدقيق الموحد ، من خلال محاولة وضع مجموعة من الضوابط تحترم القوانين و اللوائح لجميع الدول المنظمة ، وتسعى لإضفاء جودة أكثر على المعلومات المنتقاة من هذه الوظيفة ، وتزيل القيود الجغرافية من على القائمين بها .

وفي نفس السياق ، سنحاول استيضاح أهم تلك المساعي لخلق بيئة دولية للتدقيق المحاسبي ، من خلال تناول المباحث الثلاث التالية :

- المبحث الأول : طبيعة البيئة الدولية للتدقيق .
- المبحث الثاني: المدقق و البيئة الدولية .
- المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية .

المبحث الأول : طبيعة البيئة الدولية للتدقيق .

إن تلاشي المعوقات الجغرافية بين مجتمعات العالم في إطار العولمة وبقدرا ما هو مؤثر على عديد المجالات لم يستثني بدوره مجال المحاسبة والتدقيق المحاسبي ، فتطور التدقيق المحاسبي من محيط الدولة الواحدة إلى مستوى الإقليم ثم إلى مستوى الدولي.

من جانب العرض ، تأثرت الأطراف الممارسة للمهنة وأصبحت مطالبة بتحسين خدماتها في إطار المنافسة الحرة ، وشهد العالم ظهور العديد من مكاتب التدقيق التي نشأت في دولة واحدة ووسعت من نشاطها ليشمل دولا عدة في نفس الوقت .

في إطار هذا المبحث سنقوم بدراسة الأسباب التي كانت وراء الطلب على التدقيق في البيئة الدولية وكذا مكاتب التدقيق التي تنشط في هذا المجال ، عطا على جانب التدقيق من الانهيارات المالية الدولية.

المطلب الأول : الطلب على التدقيق في البيئة الدولية<sup>1</sup> .

إن مصطلح التدقيق الدولي يبدو تعبيراً جديداً ، لذلك علينا توضيح لماذا أصبح التدقيق دولياً ؟

إن الدافع الرئيسي وراء التحرك نحو تدويل التدقيق يتمثل في عولمة أنشطة العمال ، والتي يتم الإسراع فيها لا سيما في السنوات الأخيرة ، وكلما كانت المنشآت متعددة الجنسيات كلما طُلب من المدققين أن تكون خدماتهم ونصائحهم المالية متعددة الجنسية على نفس القدر من التكافؤ.

لا شك أن هناك نتائج عديدة سوف تترتب عن ظاهرة الاقتصاد و التجارة ، ولعل أبرزها زوال الموانع و الحواجز التي تفصل بين أسواق الدول النامية و الأسواق الدولية ، بمعنى أن كلا من سوق السلع و سوق الخدمات وكذلك سوق رأس المال تجد لها امتداداً في السوق الدولية المناظرة ، ونتيجة لذلك فإن أسهم الشركات المدرجة في سوق الدول المتقدمة لن تجد عائقاً يمنع من تداولها في أسواق المال الموجودة في الدول الأخرى .

إن مهنة المدقق لن تستثنى من الآثار التي ترتب عن عولمة الاقتصاد و أسواق المال وانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية OMC ، حيث يفرض ذلك مثل أي صناعة أو مهنة أخرى على المحاسبين أو المدققين المهنيين التحسب لانعكاسات ذلك على أعمالهم ، و البحث عن سبل الكفيلة لتحسين الخدمات المهنية التي يقدمونها وجودتها كي تكون في مقدور هم الصمود أمام المنافسة الحرة ، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق :

- اعتماد على معايير عالية الجودة ؛
- الالتزام بنظام عالمي مقبول دولياً للتأهيل المهني .

<sup>1</sup> حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية واثره على مهنة المدقق ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008 ، ص ص 154 ، 155 ..

وقصد الوصول إلى مستوى التوحيد الدولي للتدقيق، ونظرا للصعوبات التي قد تكتنف تحصيل هذا الهدف و المتمثلة في تقبل الدول المختلفة لها، تقوم العديد من بلدان العالم بمحاولة التقريب بين الاختلافات على مستوى التشريعات التي تحكم مهنة التدقيق. باعتبار التدقيق المحاسبي يبدأ من حيث تنتهي المحاسبة ، سنتطرق لأسباب أهمية تدويلهما معا .

### الفرع الأول : أسباب الطلب على التدقيق الدولي<sup>1</sup>.

هناك أربعة أسباب على الأقل وراء دراسة المحاسبة و التدقيق في إطار دولي هي :

1. أسباب التاريخية ؛
2. الشركات متعددة الجنسيات ؛
3. أسباب القابلية للمقارنة ؛
4. أسباب التوفيق .

#### أولا : الأسباب التاريخية :

هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات لتطوير المحاسبة و التدقيق ، ففي القرنين الرابع عشر و الخامس عشر كانت مدن ايطاليا هي الرائدة في التجارة وكذلك في المحاسبة ، حيث انتشرت الطرق الإيطالية لمسك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج Double Entry أولا في باقي أوروبا وبعد ذلك حول العالم ، ولعل إحدى النتائج المستمرة لتلك السيطرة تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية و المالية باللغة الانجليزية التي هي من أصل ايطالي ، و كأمثلة على ذلك :البنك Bank ، ورأس المال Capital، و النقدية cash ، و المدين Debit، و الدائن Credit، و العهد المؤقتة Imprest ، و قيد اليومية Journal.

في القرن التاسع عشر ، أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية و التحقت بها الولايات المتحدة الأمريكية ، و كنتيجة لذلك أصبحت الإنجليزية كلغة للمحاسبة حول العالم.

و يتم استيراد و تصدير الأساليب و المفاهيم المحاسبية عبر دول العالم ، فبريطانيا على سبيل المثال صدرت مفهوم الصورة الصادقة و العادلة إلى دول الكومنولث البريطاني ثم إلى باقي أعضاء حكومات الإتحاد الأوروبي كما يمكن القول أيضا بأن مفاهيم و تطبيقات المحاسبة الإدارية من خلال العالم الصناعي ترجع دون شك إلى المبادرات الأمريكية .

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عملة أسواق رأس المال ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005، ص ص 108 ، 115 .

ثانيا : الشركات متعددة الجنسيات .

تم تعريف الشركات متعددة الجنسيات بشكل واسع على أنها تلك الشركات التي تنتج السلع أو الخدمات في دولتين أو أكثر. ويمكن أن تعزى الزيادات الكبيرة في التجارة العالمية منذ الحرب العالمية الثانية إلى تطوير هذا النوع من الشركات .

فظهر الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية ، اوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة و التدقيق ، فتزايدت أهمية المعلومات المالية التي يتم تدقيقها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ، ومن ناحية أخرى زادت المشاكل المرتبطة بإعداد هذه القوائم .

كما تلعب تلك الشركات دورا رئيسا في تحويل التكنولوجيا المحاسبة من بلد إلى آخر ، فوجود تلك الشركات قد صفى أبعادا جديدة في مجال التدقيق والذي وجد من قبل على مستوى المحلي .

كما أن هناك مجالات أخرى تأثرت بفعل ظهور هذه الشركات ، وعلى سبيل المثال ، فإن ترجمة العملات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية طبقا لقوانين وتطبيقات بلادها الأم ، وبالتالي فإن المستثمرين و المقربين بها يحتاجون لأن يصبحوا خبراء في معظم نظم التقرير المالية لأكثر من بلد واحد .

ثالثا : القابلية للمقارنة<sup>1</sup> .

ربما تعتبر المقارنة أكثر أسباب الدراسة الدولية للمحاسبة و التدقيق أهمية ، حيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة به عن طريق ملاحظة كيفية استجابة البلاد الأخرى وقيامها برد الفعل الملائم تجاه المشاكل ، ومن الممكن أيضا أن يتم الاقتناع بأنه حيث تختلف الطرق المحاسبية فإن الاختلافات يتم تبريرها عن طريق الاختلافات في البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية ، و أنها ليست مجرد أحداث من التاريخ ، تلك الأحداث قد لا تعترض سبيل عملية التدقيق ، فكثير من الاختلافات الأساسية من المحتمل أن يكون من الصعوبة بمكان أن يتم التعامل معها .

رابعا : أسباب التناسق .

تزايدت أهمية و التناسق في السنوات الأخيرة ، ويمكن تعريف التناسق بأنه عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها ، وتجدر الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية لتك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد ، و ترجمة العملة الأجنبية ، ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة .

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عوامة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص 217 .

الفرع الثاني : مزايا وعوائق التناسق الدولي للتدقيق .

أولاً : مزايا التناسق الدولي للتدقيق .

يرى مؤيدو التناسق الدولي أن له العديد من المزايا ، ولم يتغير جدولهم على مر السنين ، وعلى سبيل المثال فقد كتب جون تيرنر Jhon Turner الأتي في يناير 1983 :

" من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق هي :

1. إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية : وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية ، وتزيل احد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية ؛
2. يؤدي التناسق إلى توفير الوقت و النقود التي تنفق حالياً لتوحيد المعلومات المالية المتغيرة ، عندما يتطلب في أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين وممارسات ؛
3. رفع مستوى معايير المحاسبة والتدقيق قدر الإمكان ، وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية و القانونية والاجتماعية "

ثانياً : عوائق التناسق الدولي للتدقيق<sup>1</sup> .

على الرغم من أن مسؤوليات التدقيق تعتبر متماثلة في ظل الشركات الدولية والمحلية إلا أن هنالك بعض التحديات الفريدة في ظل البيئة الأجنبية ، على سبيل الممارسات المحاسبية ، فعلى الرغم من أن الشركات تحاول أن تقوم بتوحيد المعايير المحاسبية خلال دول العالم ، إلا أن ذلك لا يحدث في كل مكان ، فقد يتم الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية طبقاً لإجراءات محاسبية محلية ، ما يجعل من الصعوبة بمكان أن يتم استخدام برامج التدقيق الموحدة .

أيضاً فإن عدم تكرار عمليات التدقيق (بسبب البعد) قد يعني أن هناك بيانات محاسبية غير كافية لتوفير مسارات تدقيق واضح ، وبصفة عامة هناك العديد من العوامل التي تجعل من التدقيق الدولي مهمة شاقة . على سبيل المثال :

1. تطبيقات وعادات الأعمال المحلية ( كاستخدام النقود بدلا من الشيكات في الدول الناشئة ) ؛
2. الاختلافات في العملة واللغة والقوانين بين البلدان ؛
3. قضايا البعد ومشاكل التنظيمات ؛
4. توافر الأفراد الملائمين .

<sup>1</sup> عبد الرحمان علي التويجري ، حسين محمد النفعالي ، جودة خدمة المراجعة ، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين ، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارة ، المملكة العربية السعودية ، 2008 ، ص 219.

المطلب الثاني : مكاتب التدقيق الدولية.

لعل أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق هي :

- التعامل السابق بين مكاتب التدقيق و العميل ؛
- أتعاب التدقيق؛
- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب التدقيق .

بالتطرق لعنصر السمعة ، وموازية مع تعرض عديد الشركات مؤخرا للإفلاس و الانهيار ، صاحب ذلك رفع العديد من القضايا ضد مكاتب المحاسبة والتدقيق التي تولت تدقيق تلك الشركات ، ولم يكن في تقاريرها ما يفهم منه تصريحاً أو تلميحاً أن تلك الشركات في خطر. ولعل أشهر تلك القضايا ، السمعة السيئة التي تبعت مكتب التدقيق العالمي ARTHUR ANDERSEN والذي قام بتدقيق حساب شركة ENRON عملاق الطاقة الأمريكية ، و WORLD COM ثاني اكبر شركة اتصالات أمريكية المفلسين .

هذا السياق إن الأبقى هو الأفضل ، والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة و مختلفة ، لكن لا شك أن من أهمها معايير الجودة ، وكذلك الجودة لها مقاييس شتى ، وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع لآخر ، من وقت لآخر ، ومن بيئة لأخرى .

عند التطرق إلى جانب العرض في التدقيق الدولي ، نجده عادة ينقسم إلى نوعين رئيسيين من المكاتب ، تتمثل في مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى ، ومكاتب التدقيق عدى الأربعة الكبرى .

الفرع الأول : مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى<sup>1</sup> .

شهد سوق التدقيق تمركزاً كبيراً باتجاه المكاتب الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عدداً من الدول ثم جميع أنحاء العالم ، حيث كانت ثماني مكاتب كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق التدقيق للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في أنحاء العالم كافة ، ثم اندمجت بعض هذه المكاتب الثمانية الكبار مع بعضها الآخر خلال عقد التسعينيات على أن أصبحت خمساً كباراً ، ولكن أكبر هذه المكاتب ARTHUR ANDERSEN تعرضت للتصفية في أعقاب فضيحة ENRON ، حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى ERNST AND YOUNG ، أما المكاتب الأربعة الباقية فهي :

1. DELOITTE ؛

2. PRICEWATER HOUSE COOPER ؛

3. ERNST AND YOUNG ؛

4. KPMG ؛

<sup>1</sup> حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة – الاطار النظري والاجراءات العملية - ، مرجع سبق ذكره، ص 76.

على الرغم من أن معظم تلك المكاتب ما تزال هيكلتها كشركات تضامن قومية بدلا من كونها ذات مشاركة دولية في الأرباح، فإنها تشارك كمنشأة رئيسية دولية من خلالها يتم تطوير تكنولوجيا وإجراءات وتوجهات ذات طبيعة عالية .

#### الفرع الثاني: مكاتب التدقيق الأخرى .

يمكن أن تعامل تلك المكاتب على أنها تمثل مجموعة متجانسة ، فمن جهة هنا كعدد كبير من المكاتب المحاسبية الصغيرة التي تضم عددا من المهنيين ، ومن جهة أخرى هناك مكاتب لديها شبكة أعمال دولية أيضا على الرغم من عدم امتدادها الموسع مقارنة بشبكة أعمال الأربعة الكبار .

#### الفرع الثالث : المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبرى والباقية .

##### الجدول رقم (01-02) : المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبرى و المكاتب الأخرى.

مكاتب التدقيق الكبرى	المكاتب الأخرى
تفضل تطبيق المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية والمحلية .	لا تميل كثيرا إلى تطبيق جميع معايير التدقيق خصوصا المستحدث منها.
استخدام دائم لأسلوب عينات التدقيق	أسلوب عينات التدقيق لا يحظى بالاهتمام المطلوب .
تعمل على وضع مخطط عمل ملائم لأعمال تدقيق الحسابات	تستخدم وسائل لتقييم نظام الرقابة الداخلية دون أن يضع المدقق فيها خطة تدقيق معينة و محددة.
تعمل على تحقيق الفعالية في انجاز أعمال التدقيق وربما تحقق الكفاية المطلوبة.	قد تحقق كفاية عالية ولا تحقق الفعالية المطلوبة تماما .
قد تكون اقل تنافسية كونها تشكل عبء من ناحية التكاليف .	قد تكون أكثر تنافسية بسبب أتعاب التدقيق المنخفضة .
تعمل على انتهاز أساليب جديدة تزيد من جودة الخدمات المؤداة بغض النظر عن التكاليف المقابلة لها .	لا تنتهج أساليب جديدة و متطورة عند أداءها لأعمال التدقيق لتخوفها من انعكاسها على التكاليف .

من الإعداد الطالبية بالاعتماد على : ابراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة – النظرية العلمية و الممارسة المهنية

– جامعة المنصورة، 2004، ص ص 79- 83

الفرع الرابع : أعضاء فريق العمل المهنيين.

يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل لمساعدتهم في أداء عملهم ، و الشكل الهرمي التنظيمي في مكاتب التدقيق الدولية يوضحه الشكل البياني اللاحق ( الشكل رقم 3 ) ، و الذي يتضمن الشركاء ، المديرين المشرفين ، و المدققين الأوائل أو المدققين المسؤولين ، و المحاسبين التنفيذيين .

وتجدر الإشارة إلى أن نماذج الموارد البشرية سوف تتباين في مكاتب التدقيق ، و يصف الجدول التالي الأعمال الشائعة ذات الصلة بكل فئة في ذلك التصنيف .

الجدول رقم (02-02) : مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية .

المهام الموكلة إليه	سنوات الخبرة المطلوبة	التدرج الوظيفي للمدقق
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ أداء الأعمال الموكلة إليه ومعظمها أعمال تدقيق تفصيلية</li> <li>➤ إعداد أوراق المدقق</li> <li>➤ اختبارات دقة المحاسبية</li> <li>➤ يخبر المدقق المسؤول بأي مشاكل تتعلق بالمحاسبة أو التدقيق قد تقابله .</li> </ul>	صفر – 2 سنة	مساعد المدقق
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ المساعدة في تخطيط عملية التدقيق .</li> <li>➤ توزيع المهام على فريق التدقيق .</li> <li>➤ الإشراف على عمل مساعدي المدقق</li> </ul>	2-5 سنوات	المدقق المسؤول
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ التأكد من وضع خطة للتدقيق</li> <li>➤ الإشراف على عمل مساعدي المدقق.</li> <li>➤ مراجعة تقرير التدقيق .</li> <li>➤ قد يكون المدير مسئولاً عن أكثر من عملية تدقيق في ذات الوقت .</li> </ul>	5-10 سنوات	المدير
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ التوصل إلى اتفاق مع العميل على نطاق الخدمة المؤداة.</li> <li>➤ التأكد من التخطيط الجيد لعملية التدقيق .</li> <li>➤ التأكد من توافر الخبرات و المهارات الكافية لدى فريق التدقيق</li> <li>➤ الإشراف على فريق التدقيق .</li> <li>➤ التوقيع على التقرير النهائي للتدقيق .</li> </ul>	أكثر من 10 سنوات	الشريك

➤ اتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بعملية التدقيق .

المصدر: حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات المراجعة – مدخل معاصر - ، المكتبة العصرية ، مصر ، 2007 ، ص 71 .

فيما يلي التدرج الهرمي لأعضاء فريق عمل مكاتب التدقيق الدولية :

شكل رقم (01-02) : التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية .



المصدر: أمين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، مرجع سبق ذكره ص 51

المطلب الثالث :موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية .

نتيجة فضائح مالية وإدارية ، شهدت كبريات الشركات في السنوات القليلة الماضية عديد حالات الإفلاس والانهيار ، وتسارع إيقاع فضائح الفساد المالي ، قد أقامت شركة ENRON دعوى لإعلان إفلاسها رسميا كأكبر دعوى إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية ، كما اعترفت شركة WORLD COM للاتصالات بارتكاب فضيحة محاسبية ، عطفًا على حالات أخرى لإشهار الإفلاس مست شركة XEROX للتجهيزات المكتبية ، GLOBAL CROSSING للاتصالات ، شركة ADELPHA COMMUNICATION للاتصالات ، وعديد الانهيارات الأخرى .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> هوام جمعه ، كوردي و داد ، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق 20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و12 أكتوبر 2010 ، ص ص 21 ، 22 .

بالعودة لقضية انهيار شركة انرون ، نجد أن ذلك السقوط ارتبط بفقدان الكثير من الأخلاقيات من كبار المسؤولين في الشركة وأعضاء مجلس إدارتها ومكتب التدقيق الذي يقوم بتدقيق حساباتها ، وأورد بعض الكتاب بعض العوامل التي أدت لهذا السقوط منها :

إن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة ، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سريعة لتلك الصفقات ، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتهما إلى اتخاذ بعض إجراءات المناسبة ؛

- قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة ، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية ؛
- تعد حادثة إنرون تذكيرا هاما لطبيعة العلاقة المهمة بين التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق ، حيث يحتاج المدققين الداخليين كما هو الحال بالنسبة للمدققين الخارجيين لرفع تقاريرهم إلى لجنة التدقيق بكل ما يواجههم مباشرة بدلا من الرفع للإدارة .

بعد تزايد الفضائح والانهيارات المالية ، وإفلاس العديد من الشركات الكبرى ، وتعاظم الخسائر التي تكبدها المستثمرون، وحالات الإرباك في الأسواق المالية العالمية بسبب انخفاض أسعار الأسهم المتسارع نتيجة عوامة الأسواق المالية وحركة رؤوس الأموال بين الدول ، أشارت الصحافة المالية إلى العديد من الأسباب تقف وراء هذا الإعصار المالي ، كغياب الشفافية والوضوح ، والتغاضي عن الأخطاء ، وتضخيم الانجازات ، وتقديم أرقام وهمية عن أرباح خيالية ساهمت في رفع أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية دون مبررات اقتصادية فعلية ، وتواطؤ شركات المحاسبة والتدقيق مع مسئولي هذه الشركات .

إن ازدياد حدة المنافسة بين مدققين الحسابات في وقتنا الحالي وما أدت إليه من تزايد لاهتمام المدقق نحو الحفاظ على العميل أكثر من اهتمامه بالحفاظ على جودة الخدمات المالية التي يقدمها له ، أثر كثيرا على حرص البعض منهم على الالتزام بالسلوك الأخلاقي وذلك من قبيل الحرص على إرضاء مدراء الشركات الذين يتعرضون لضغوط كبيرة تمارس عليهم من قبل المساهمين والدائنين. والأطراف الأخرى التي تتأثر بالأداء المالي لتلك الشركات. ولعل أفضل مثال على تلك الضغوط الفضائح المالية التي حدثت مؤخرا ، والتي سبق الإشارة إليها حيث ثبت تورط شركات تدقيق عملاقة كشركة آرثر أندرسون بالتلاعبات المحاسبية التي قامت بها إدارات الشركات التي انهارت مثل شركة انرون ، ووردكوم، كويست ، جلوبال كروسينج ، تيكو ، والتي أسفرت عن خسارة المستثمرين لما يقارب 460 دولار نتيجة الاستثمار في هذه الشركات .<sup>1</sup>

تؤكد التقارير الصادرة عن المؤسسات المالية الدولية أن الأزمة المالية العالمية الراهنة كان سببها ضعف الإفصاح و الشفافية لدى الشركات و المؤسسات المالية المدرجة في أسواق المال الأمريكية ، وبالتالي

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني ، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية ، الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط و شمال إفريقيا ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 08-09 ديسمبر 2009 ، ص 39 ، 40 .

فإن الأزمة نتجت أساساً عن التلاعب في القوائم المالية لتلك الشركات وعدم التقيد بمبادئ ومعايير حوكمة الشركات التي نصت عليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية .

إن الأحداث الأخيرة ابتداءً بفضيحة شركة إنرون ENRON وما تلى ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقاً مالية "قريبة من الكمال" .

من المصطلحات التي ظهرت في الأدب المحاسبي التي تعبر عن سلوك الإدارة بتدخلها في عمليات القياس والإفصاح المالي مصطلح المحاسبة الخلاقية ، فقد بين مطر أنها " الإجراءات التي تلجأ عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البدائل المحاسبية مما يؤثر على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي مما يؤثر على مصدقياتها " . على غرار العديد من المصطلحات كالمحاسبة الإبداعية ، الغش بالتقارير ، إدارة الأرباح ، والتي تستخدم لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية ، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى<sup>1</sup> .

مع تزايد نمو اقتصاد السوق العالمي و التنافس بين مصالح الأطراف المختلفة تزايدت درجة التدقيق في نشاط و أداء الشركات . ويظل أمر الشفافية المحققة من خلال الإفصاح أمراً خلاقياً يحتاج إلى إيجاد توازن بين مستوى المقبول لدى الشركات وبين المستوى الذي يرغب فيه الأطراف المتعددة الأخرى . وقد عبر الكثير من المحللين عن رأيهم في إن افتقاد الشفافية و المساءلة قد ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوى الوطني في الكثير من الأزمات المالية الإقليمية التي حدثت في الآونة الأخيرة .

<sup>1</sup> هوام جمعة ، كوردي و داد ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

## المبحث الثاني : المدقق و البيئة الدولية .

باعتباره القائم على وظيفة التدقيق ، شملت المساعي لتحقيق التدقيق الدولي شخص المدقق ، من خلال محاولة تقليل التفاوت بينه وبين نظرائه من مختلف الدول ، بالإضافة إلى نزع القيود والعوائق الجغرافية بالعمل على توحيد متطلبات التكوين وتحديد المتطلبات التي من الممكن أن تخول لأي مدقق العمل في أي بلد غير البلد محلا اعتماداه .

كتثبيت لما سبق سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز محاولات ألاتحاد الدولي للمحاسبين لاحتواء التباين في المواقف الأخلاقية ، واستعراض متطلبات التعليم والخبرة في بعض الدول ، بالإضافة إلى متطلبات التعليم والخبرة التي اقرها الإتحاد الدولي للمحاسبين .

## المطلب الأول : دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين .

ترتبط مكاتب المحاسبة بمستخدمي القوائم المالية بعلاقات مختلفة عن تلك التي تربط المهن الأخرى بمستخدمي خدماتها ، وعلى سبيل المثال يتعاقد المحامون مع العميل ويحصلون منه على اجر وعليم مسؤولية أساسية في الدفاع عنه ، أما مكاتب المحاسبة فتعاقد مع الشركة محل التدقيق وتحصل منها على أتعاب ، ولكنها تقدم المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة<sup>1</sup> .

بالتالي من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى مكاتب المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل وتعامل بشكل غير متحيز ، وإذا اعتقد المستخدمون أن مكاتب المحاسبة لا تؤدي عملا له قيمته (تخفيض خطر المعلومات) ، ستنخفض قيمة التدقيق وباقي الخدمات الأخرى التي تقدمها مكاتب المحاسبة ، مما سيؤدي إلى نقص الطلب على التدقيق ، وبالتالي يوجد دافع لدى مكاتب المحاسبة على التصرف وفق أعلى مستوى من السلوك المهني .

يعتقد الإتحاد الدولي للمحاسبين انه بسبب الاختلافات الدولية في الثقافة واللغة والنظم القانونية والاجتماعية فإن مهمة إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهني تعد أمرا رئيسيا ، للدرجة التي يتعين معها أن يقوم الأعضاء المهنيون في كل بلد يزاول مهنة المحاسبة والتدقيق القانونية بتطبيق وتنفيذ تلك المتطلبات .

لذلك فإن الإتحاد الدولي في ظل الاعتراف بمسؤوليات مهنة المحاسبة و الأخذ في الاعتبار دوره في توفير الإرشادات وتنشيط عملية تجانس المعايير ، رأى انه من الضروري أن يتم تبني دليل دولي للسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، يكون أساسا لتحديد متطلبات آداب وسلوك المحاسبين المهنيين في كل بلد ويستهدف العمل كنموذج تتأسس عليه إرشادات دليل السلوك الوطني المحني ، على انه يجب الاعتراف بأنه في ظل تعارض المتطلب الوطني مهما يرد بدليل السلوك الدولي فان تلك المتطلبات المحلية هي التي ستسود وتتبع .

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين ، تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات (القطاع المصرفي) ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و12 أكتوبر 2010 ، ص 03 .

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدّل فيه عدة مرات كان آخرها في عام 1998 بالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات المر الذي يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمراً لا مفر منه ، وقد انطلق الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية وقوة نظام في العالم المعاصر وتشابك المصالح الاقتصادية على صعيد الدولي ، ويهدف إلى تعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي . يحتوي هذا الدليل على ما يلي<sup>1</sup> :

1. أهداف عامة لممارسة مهنة التدقيق ؛
2. المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة ، والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة .

انطلق الدليل من ضرورة تمتع المدقق بالمهارات الفكرية التي يكتسبها عن طريق التعليم والتدريب بما يسمح له بتحمل المسؤوليات الاجتماعية الملقاة على عاتقه بالإضافة إلى مسؤولياته تجاه عميله أو مستخدم تقريره ، وأشار إلى أن المدقق المستقل يحافظ من خلال عمله على سلامة وفعالية البيانات المالية ، وأن المدقق الداخلي يقدم ضمانته حول كون بنية الرقابة الداخلية سليمة ، كما دعى مدققي الحسابات الخارجيين إلى تقديم الخدمات يطلبه الجمهور من أجل المحافظة على مركزهم المهني في المجتمع .

تعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن من أهداف مهنة التدقيق أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للحصول على أعلى مستويات الأداء ، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام .

تتطلب الأهداف (الأهداف العامة لممارسة مهنة التدقيق) أربعة احتياجات رئيسية هي<sup>2</sup>:

1. المصداقية: هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات؛
2. المهنية: هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال التدقيق؛
3. جودة الخدمات: هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال التدقيق؛
4. الثقة : يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاقيات المهنية التي تحكم شروط هذا العمل .

لتحقيق أهداف مهنة التدقيق ، على المدققين أن يأخذوا بالاعتبار عدداً من المتطلبات أو المبادئ الأساسية أهمها:

<sup>1</sup> حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق ، ط 1 ، عمان ، 1999 ، ص 48 .

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 86 .

- ❖ النزاهة: ويقصد بها أن يكون المدقق أميناً في أداء خدماته المهنية؛
  - ❖ الموضوعية: ينبغي على المدقق أن يكون عادلاً لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو التأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية ؛
  - ❖ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة : ينبغي على المدقق أن يؤدي الخدمات بكل عناية وكفاءة ، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهاراته بمستوى يثبت أن العميل سيستفيد من خدماته المهنية الكفؤة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعها وأساليبها ؛
  - ❖ السرية: ينبغي على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية، ويجب أن لا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض صريح ومحدد، أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها ؛
  - ❖ السلوك المهني: يجب على المدقق أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسيء إليها ، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه أن يلتزم بالقواعد الصادرة عن المنظمة المهنية ؛
  - ❖ المعايير الفنية: يجب على المدقق أن ينفذ خدماته المهنية ذات علاقة ، وان ينفذ عمله بكل حرص بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية وكذلك الاستقلالية ،بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم التنفيذ بما يتفق مع المعايير الفنية والمهنية .
- تنقسم قواعد السلوك الأخلاقي إلى ثلاثة أجزاء :

الجزء 1: ينطبق على كافة المحاسبين المهنيين .

الجزء 2: ينطبق فقط على المحاسبين المهنيين العاملين في المزاولة العامة .

الجزء 3: ينطبق على المحاسبين المهنيين المستخدمين .

ويكمن توضيح قواعد السلوك الأخلاقي للأجزاء الثلاثة السابقة الذكر في الجدول التالي :

جدول رقم(02-03) : الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين .

الجزء 1	الجزء 2	الجزء 3
الواجب التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين	الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين في كافة المزاولات العامة	الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين المستخدمين
النزاهة و الموضوعية	الاستقلالية الخاصة بمهام التأكد	تعارض الولاء
حل النزعات الأخلاقية	الكفاية المهنية و المسؤوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين	دعم زملاء المهنة
الكفاية المهنية	الأتعاب و العمولات	الكفاية المهنية
السرية	الأنشطة غير المتوافقة مع ممارسة العامة للتدقيق	عرض المعلومات
مزاولة الضرائب	أموال العملاء	

الأنشطة عبر الحدود الخارجية	العلاقات مع المدققين الآخرين في المزاولة العامة.
النشر.	الإعلان والترويج .

المصدر: أمين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

### المطلب الثاني : متطلبات التعليم والخبرة للمدقق في بعض الدول الرائدة .

تختلف متطلبات التعليم من دولة إلى أخرى ، غير أن معظم الدول تطلب الحصول على درجة جامعية في المحاسبة كشرط أساسي لإكساب صفة المدقق ، فضلا عن بضعة سنوات كخبرة ميدانية .

#### الفرع الأول : متطلبات التعليم والخبرة في الولايات المتحدة<sup>1</sup> .

اشتطت المعايير الأمريكية على الراغب في امتحان وظيفة المدقق أن يكون حاصلًا على شهادة جامعية في المحاسبة و التدقيق ، مع اجتيازه لامتحان يعقب تحصيل 3 سنوات خبرة ميدانية اقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية سبعة برامج للتأهيل المهني في التدقيق ، وتتمثل هذه البرامج في :

- برنامج التأهيل الأولي ؛
- برنامج التركيز وتجديد المعلومات ؛
- برنامج التأهيل المهني للحصول على العضوية المهنية ؛
- برنامج التأهيل العالي لمن يحتلون مراكز تسيير ؛
- برنامج التطوير للاطلاع على أحدث التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق ؛
- برنامج التدريب الإداري ؛
- برنامج التدريبات الخاصة .

#### الفرع الثاني : متطلبات التعليم والخبرة في بريطانيا .

يعالج هذا المعيار كفاءة المدقق من خلال التكوين العلمي والعملية له ، فاشتط في شخص المدقق :

- أن يكون حامل لشهادات جامعية في التدقيق أو المحاسبة ؛
- إجراء تريض لمدة 3 سنوات لدى احد مكاتب التدقيق المعتمدة ؛
- أن يجري الامتحان الأول حول المعارف الأساسية التي تتمثل في المحاسبة ، الحقوق ، التسيير ، التنظيم ، الطرق الكمية؛
- تأكيد المستوى الأول ، ثم إجراء الامتحان الثاني حول التسيير المالي ، نظام المعلومات ، التدقيق ، الجباية؛

<sup>1</sup> RPBERT OBERT , pratique international de la comptabilité et de audit , Dunod , paris 1994 , p 272.

- تأكيد المستوى الثاني ، ثم إجراء الامتحان الثالث حول المحاسبة المعمقة ، التدقيق المعمق ، الجباية المعمقة ، الإستراتيجية ، التسيير المالي المعمق ومراقبة التسيير ؛
- تأكيد المستوى الثالث ، الذي يسمح بالحصول على الشهادة الممكنة من الحصول على الاعتماد .

الفرع الثالث : متطلبات التعليم والخبرة في فرنسا<sup>1</sup> .

تشرط القوانين الفرنسية لمنح الترخيص لمحافظي الحسابات النجاح في الامتحان النهائي بعد إتمام تربص مدته 3 سنوات ، إلا أن الحاصلين على دبلوم الخبرة المحاسبية معفون من هذا الامتحان .

الفرع الرابع : متطلبات التعليم والخبرة في الأردن<sup>2</sup> .

يشترط في من يطلب ترخيصاً لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن أن يكون حاصلًا على أحد المؤهلات التالية :

- الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها تخصص محاسبة ، وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات في أعمال المحاسبة و التدقيق ، من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق ، وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة ؛
- الشهادة الجامعية ماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة ، وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنتين في أعمال المحاسبة و التدقيق ، من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق ، وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة ؛
- شهادة الدكتوراه في المحاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنة واحدة في أعمال المحاسبة و التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة أو من ما قام بتدريس المحاسبة أو التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الأردنية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على ذلك المؤهل ؛
- الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها من إحدى كليات التجارة أو الاقتصاد أو القانون مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة و التدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق ، وذلك بعد حصوله على المؤهل العلمي ؛
- شهادة كلية مجتمع (الدبلوم) تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن ست سنوات في أعمال المحاسبة و التدقيق ، من ضمنها سنتين على الأقل في أعمال التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة .

الفرع الخامس : متطلبات التعليم والخبرة في الجزائر<sup>3</sup> .

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مدقق الحسابات في عنصرين أساسيين هما :

<sup>1</sup> l'article 03 du décret 93\_9 de la république française de 04/01/1993 relatif de la réorganisation de la profession de commissaire aux compte.

<sup>2</sup> انظر المادة الرابعة من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985 ، و الذي يحكم مهنة تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية  
<sup>3</sup> مقرر مؤرخ في 1993/03/24 صادر عن وزارة المالية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 332 بتاريخ 1993/03/24 ، ص ص 04-06.

أولا : التأهيل العلمي .

اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة التدقيق الآتي :

1. المجموعة الأولى :

الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية أخرى معادلة :

- ليسانس في العلوم المالية ؛
- شهادة المدرسة العليا للتجارة ( فرع المالية و المحاسبة ) ؛
- الجزء الأول و الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية .

2. المجموعة الثانية<sup>1</sup> :

الحائزين على إحدى شهادات التعليم العالي المذكورة أدناه :

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ما عدا المالية ؛
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية و المحاسبة)؛
- ليسانس في التسيير؛
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك ؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة ؛
- مضاف عليها شهادة متخصصة في المحاسبة .

ثانيا : التأهيل العملي<sup>2</sup> .

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين :

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
- أو إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدانين المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

غير أنه في ايطار التعديلات الأخيرة التي مست مهنة التدقيق في الجزائر ممثلة في القانون 01-10، يشترط أن يحوز المتقدم للمهنة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ، و الممنوحة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه . على أنه لا يمكن الالتحاق

<sup>1</sup>المادة 08 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010.

<sup>2</sup>المادتين 02-03 ، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 12 فيفري 2011 ، و الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 11 ، الموافق ل 20 فيفري 2011.

بمعهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص .

يتعين على المترشحين للتكوين بالحصول على شهادة محافظ حسابات التي ينظمها المعهد أن يحوزوا شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين ،على أن تحدد قائمة الشهادات الجامعية بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالتعليم العالي . ترسل أو تودع طلبات الاعتماد بصفة محافظ حسابات إلى مجلس المحاسبة الذي يقدر الصلاحية المهنية لشهادات وايجازات كل مترشح يطلب اعتماده .

بإعداد مقارنة بين المتطلبات في الدول العربية ومنها الجزائر و الدول الأجنبية ، نلاحظ أن هناك اختلاف في المتطلبات قبيل منح التراخيص ، فاعلم الدول العربية تمنح التراخيص لمن أتم فترة التربص دون أي امتحان على عكس باقي الدول التي اجتياز امتحان واحد على الأقل كشرط للحصول على ترخيص محافظ الحسابات .

فقيده المتربص في سجل مدقي الحسابات المرخص لهم يأتي بناء على تأهيله وتدريبه ، ولكن أن يتم ذلك تلقائيا بمرور مدة وبدون اجتياز أي امتحانات ، وان يسمح للوظائف النظرية و التي قد لا توفر أي تدريب يؤهله للتسجيل فهذا يمثل ضعف ، فالمدقق وباجتيازه فترة التدريب لا بد أن يمر بأداة تقول أن هذا الشخص أصبح له من الكفاءة بحيث يتحمل مسؤولية أن يدقق شركات مساهمة سواء كانت مقيدة في البورصة أو غير مقيدة ، كما يجب أن تقتصر الوظائف النظرية على تلك التي توفر تدريباً يؤهل للتسجيل .

### المطلب الثالث : متطلبات التعليم و الخبرة للإتحاد الدولي .

كباقي المهن ، تختلف أعداد المدققين عبر دول العالم من دولة لأخرى ، كما أن الحاجة إلى المدققين تختلف هي الأخرى ، فقد يتزايد الطلب عليهم في البلدان التي بها معدلات نمو اقتصادي بشكل متسارع ، وهو ما قد لا يقابله نفس الزيادة من الخريجين وكذا المدققين المتربصين ، ما قد يطرح إمكانية انتقال المدققين من البلدان التي بها فائض نسبيا إلى البلاد التي تحتاج مدققين<sup>1</sup> .

قد تسمح بعض البلدان للمدققين الأجانب بممارسة أعمالا لتدقيق على أراضيها وفقا لعدة أسباب ، كان تدخل ضمن اتفاقيات ثنائية ، أو بحكم تماثل العادات والتقاليد والأغراض ، أو قد يعود ذلك لمبدأ المعاملة بالمثل... الخ، وكل هذه أمور ايجابية لتوسيع نطاق التدقيق الدولي .

في كل الحالات فإن المدقق الطالب للترخيص يخضع لتقييم يشمل بعض الجوانب التي تؤهله للقيام بهذه المهمة ، ما يزيد من حجم الثقة في النتائج الصادرة عنه ، إلا أن الإشكال في بعض الحالات يتمثل في فرض بعض الدول لشروط تعجيزية أكثر من كونها تحسينية ، فعلى الرغم من أنها تضمن لهذه الدول خدمات ذات جودة عالية ، إلا أنها مبالغ فيها وتحد من مستوى الانفتاح إلى حد كبير .

<sup>1</sup> محمد يحيى عبد الحميد ، مصداقية المعلومات ومدى الالتزام في اعدادها ومراجعتها ، مداخلة ضمن ورشة عمل حول لايطار المحاسبي والافصاح لهيكل حوكمة الشركات في مصر ، 15 جانفي 2003 .

لتجنب كل هذا، تعمل لجنة التعليم المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين على تحديد العناصر الجوهرية لبرامج التعليم والتدريب، سواء أكانت السابقة أو اللاحقة للتأهيل.

فقد أوحى الإتحاد الدولي بأن تعمل لجنة التعليم المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين على تحديد العناصر الجوهرية لبرامج التعليم والتدريب، سواء أكانت السابقة أو اللاحقة للتأهيل.

فقد أوحى الإتحاد الدولي بأن عملية التقييم يجب أن يتم تأسيسها على المكونات الرئيسية للتأهيل المهني، والتي تقع داخل المجالات الثلاثة التالية :

### الفرع الأول: التعليم<sup>1</sup>.

إن المعرفة النظرية التي يجب أن يتم تضمينها في هيكل معرفة الأشخاص الذين يسعون نحو ذلك الاعتراف يجب أن تتضمن على الأقل الموضوعات التالية:

- التحليل و التقييم للقوائم المالية؛
- التدقيق؛
- الحسابات الموحدة؛
- محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية؛
- المحاسبة العامة؛
- نظم الرقابة الداخلية؛
- المتطلبات القانونية والمهنية المرتبطة بممارسة الوظائف ذات العلاقة؛
- المعايير المرتبطة بالقوائم المالية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن هيكل المعرفة يجب أن يغطي على الأقل المجالات التالية للوظائف المرتبطة ب :

- المبادئ الأساسية للإدارة المالية للمشروعات ؛
- اقتصاديات المشروع و الاقتصاديات المالية؛
- القوانين المدنية والتجارية ؛
- تكنولوجيا ونظم المعلومات ؛
- قوانين التعثر المالي والإجراءات والإرشادات المالية؛
- الآداب والسلوكيات والأخلاقيات المهنية؛
- الأمن الاجتماعي وقوانين التوظيف والعمل؛
- قوانين الضرائب.

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عملة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 335-340 .

إن المدققين الساعين نحو الاعتراف سوف يقبلون أن قد يكون مطلوب منهم أن يحصلوا على دورات إضافية وأن يكتسبوا خبرة محلية، أو أن يخضعوا لبعض التقييم الإضافي مجال الموضوع الرئيسي.

### الفرع الثاني: الامتحانات<sup>1</sup>.

يجب الاعتراف بوجود امتحان يجيز اختبار توافر الكفاية المهنية، ذلك الامتحان يجب أن يعتمد على تقييم ليس فقط المستوى الضروري للمعرفة النظرية، وإنما أيضا القدرة على تطبيق تلك المعرفة في ظل المجال التطبيقي العملي بشكل كفاء.

إن مضمون وصرامة ونطاق وطول مدة الامتحانات المهنية التي يتم إدارتها عن طريق التنظيمات المهنية و السلطات الأخرى لوضع الامتحانات أيضا تتباين، حيث أن بعضها يتأسس على دراسة حالة، في حين أن البعض تقوم باستخدام مكثف للاختبارات الموضوعية، والبعض الآخر منها تعتمد على تمارين عملية، والبعض الآخر منها يعتمد على مزيد من المنطق الاستطراذي.

### الفرع الثالث: الخبرة<sup>2</sup>.

من المهم لأي مهني ألا يكون لديه معرفة نظرية فحسب بل أيضا أن يكون قادرا على تطبيق تلك المعرفة بكفاية في عالم الأعمال الفعلي، ويقترح قبل أن يتم الاعتراف لأغراض أداء الوظيفة المحددة أن يقوم أي فرد فرد بإتمام ثلاثة سنوات كحد أدنى تحت إشراف مقبول وملائم كخبرة عملية بشكل رئيسي في مجال الوظيفة المرتبطة وفي بيئة مهنية مناسبة.

إن التنظيمات العضو أو سلطات الأخرى التي تدرس الاعتراف بالمؤهلات الأخرى يجب أن تقوم بتقييم متطلبات الخبرة ذات الصلة وتحديد كيفية التعامل مع أي اختلافات ناشئة، وعادة ما ترتبط تلك الاختلافات بالأمور التالية:

- طبيعة ومدى الخبرة المطلوبة؛
- الفترة الخاصة باكتساب الخبرة؛
- الإجراءات المطلوبة للتصديق على الخبرة المكتسبة.

قد تسعى البلد المضيف أيضا نحو فرض فترة خبرة عملية في البلد المضيف ذاته لتوضيح الكفاية الفنية بقوانين البلد المضيف وتطبيقاته وتشريعاته، في تلك المواقع يجب أن يكون ذلك المتطلب لذلك الغرض فقط، ويجب أن لا تكون تلك الخبرة طويلة بشكل غير معقول.

<sup>1</sup> محمد يحيى عبد الحميد، مصداقية المعلومات ومدى الالتزام في اعدادها ومراجعتها، مرجع سبق ذكره

<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال، مرجع سبق ذكره، ص 470

### المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية.

كغيره من التنظيمات المهنية، وباعتباره الهيئة العليا للتدقيق المحاسبي، أقر الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية ISA، كان هدفه من ورائها إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء<sup>1</sup>.

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو منظمة عالمية للمحاسبة، تأسس عام 1977 بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة محاسبة في 49 دولة، وقد جاء في الفترة الثانية من الدستور أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبية دولية مترابطة في ايطار قواعد متناسقة<sup>2</sup>.

يضم الاتحاد في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلد وولاية قضائية يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب، ويضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وأداب المهنة المحاسبية في القطاع العام، ويصدر الاتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال<sup>3</sup>.

#### المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق .

بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق، تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين<sup>4</sup>.

#### الفرع الأول : لجنة التدقيق الدولية<sup>5</sup>.

- أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد؛
- يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها؛
- ضمنت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن استراليا، كندا، فرنسا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، الهند، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية؛

<sup>1</sup> محمود السيد الناعي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل واطار للتطبيق -، الطبعة الأولى، مصر، 2000، ص 67.

<sup>2</sup> التحديات العملية والإعتبارات ذات صلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 21 أوت 2008، ص5.

<sup>3</sup> تعريب عصام مرعي، أدلة التدقيق الدولية -اتحاد المحاسبين الدولي-، الطبعة الأولى، دارالعلم للملايين، بيروت، 1987، ص15.

<sup>4</sup> حاتم محمد الشيشي، مرجع سبق ذكره، ص84.

<sup>5</sup> عبد الرحمن ابراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص23.

➤ يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة .

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إطاراً متجانساً وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض مطلقاً مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية إصدار معايير تدقيق خاصة بها .

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية لا بد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير و التناسق ، ويمكن الفرق الأساسي بينهما في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم ، بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى .

فمعايير التدقيق الدولية في قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية .

تجدد الإشارة إلى أن سلطة إصدار وتعديل التدقيق الدولية حالياً هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية IAASB.

### الفرع الثاني: كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية.

يراعي عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي<sup>1</sup>:

1. انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى ، فإنه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول الهام دولياً ، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ؛
2. أن لجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على التدقيق القوائم المالية ، إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن<sup>2</sup> :
  - فحص القوائم المالية ربع السنوية ؛
  - اختبار القوائم المالية التقديرية ؛
  - تجميع القوائم المالية.

<sup>1</sup> عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، ط1 ، الرياض ، 1994 ، ص 33 .

<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعملة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 108

3. أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها ،ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها ؛
4. يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق ، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج ؛
5. القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة ، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة ؛
6. تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى ، وغنى عن القول بأن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير ؛
7. عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق :
  - تكوين اللجنة الفرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها ؛
  - تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
  - تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح ؛
  - تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح ،
  - إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح ، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات ذات صلة ، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة ؛
  - تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
  - بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية .

يمكن توضيح الخطوات المنتهجة لإصدار المعايير في الشكل الآتي:

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد ، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه المنظمة مع المعايير الدولية<sup>1</sup>.

لقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية عام 1988م 27 معيارا ، فيما يلي بيان مبوب لها حسب سنة صدورها: في عام 1980 صدرت ثلاثة معايير هي<sup>2</sup>:

1. أهداف ومجالات تدقيق الحسابات ( جانفي)؛
2. كتاب تكليف مدقق الحسابات (جانفي) ؛

<sup>1</sup> محمد السيد الناغي ، المراجعة ، اطار النظرية و الممارسة -، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، مصر ، 1992 ، ص 136 .

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 139 ، 140 .

3. المبادئ الأساسية في التدقيق (سبتمبر).
1. في عام 1981 صدرت أربعة معايير أخرى هي :
  4. التخطيط (فيفري)؛
  5. الاعتماد على عمل مدقق آخر (جويلية)؛
  6. دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به (جويلية)؛
  7. رقابة الجودة في أعمال التدقيق (سبتمبر).
2. في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي:
  8. أدلة الإثبات في التدقيق (جانفي)؛
  9. التوثيق (جانفي)؛
  10. الاعتماد على عمل المدقق الداخلي (جويلية)؛
  11. الغش والخطأ (أكتوبر).
3. في عام 1983 صدر معياران آخران هما :
  12. المراجعة التحليلية (جويلية)؛
  13. تقرير المدقق عن البيانات المالية (أكتوبر وعدل في جانفي 1989).
4. في عام 1984 صدرت أربعة معايير أخرى هي :
  14. المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها (فيفري)؛
  15. التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات (فيفري)؛
  16. أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي (أكتوبر)؛
  17. الجهات التابعة (أكتوبر).
- في عام 1985 صدرت خمسة معايير أخرى هي <sup>1</sup>:
  18. الاستفادة من عمل الخبير (فيفري)؛
  19. العينة في عمليات التدقيق (فيفري)؛
  20. أثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي (سبتمبر)؛
  21. توقيت تقرير المدقق (الأحداث ما بعد التاريخ الميزانية) (أكتوبر)؛
  22. الإقرارات الصادرة عن الإدارة (أكتوبر).
- في عام 1986 صدر معياران آخران هما :
  23. مبدأ الاستمرار (جانفي)؛
  24. تقارير خاصة للمدقق (أكتوبر).
- في عام 1987 صدرت ثلاثة معايير أخرى هي :
  25. الأهمية النسبية وخطر التدقيق؛
  26. تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة (أكتوبر)؛

<sup>1</sup> محمد السيد الناغي مرجع سبق ذكره ، ص 111

27. فحص المعلومات المالية المتوقعة .

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق .

أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار ، إحداهما طبقاً لتاريخ الإصدار ، والثاني طبقاً لموضوع المعيار ، واخذ التبويب الأول ترقيماً يبدأ من الرقم 1 ، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيماً يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي<sup>1</sup> :

1. المسؤوليات : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعدده 6 معايير ،
  2. التخطيط: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير ؛
  3. الرقابة الداخلية: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 إلى 430 وعددها معياران ؛
  4. الإثبات في التدقيق : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12 معيار؛
  5. استخدام عمل الآخرين : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير ؛
  6. انتهاء عملية التدقيق : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران ؛
  7. مجالات متخصصة : وخصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 4 معايير.
- لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حالياً .

يمكن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق إصدار في الجدول التالي:

<sup>1</sup> حازم هاشم الألوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ج 1 ، ط 1 ، 2003 ، ص 99 .

جدول رقم (04-02) : معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار.

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة	ISA 520	الإجراءات التحليلية
ISA 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق.	ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق .	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA 230	التوثيق ( إعداد أوراق عمل التدقيق ) .	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة
ISA 240	الغش والخطأ	ISA 560	الأحداث اللاحقة
ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية	ISA 570	الاستمرارية
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	ISA 580	إقرارات الإدارة.
ISA 300	التخطيط	ISA 600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها و أخطارها .	ISA 610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA 320	الأهمية النسبية	ISA 620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين .
ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA 420	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات .	ISA 710	المقارنات .
ISA 500	أدلة الإثبات في التدقيق	ISA 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية
ISA 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة .	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة .

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل و اطار للتطبيق- ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 77 ، 78 ..

يلاحظ مما تقدم ما يلي<sup>1</sup> :

1. الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً ، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك ، من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء ؛
2. البعض يعتبر هذه الإصدارات معايير والبعض الأخرى يعتبرها إرشادات و البعض الثالث يعتبرها أدلة ، وأياً كان الأمر فإن ترجمة STANDARDS قد تغلب مصطلح المعايير ،
3. لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة ، مما يشير إلى أن صياغة وإصدار المعيار تبررها الحاجة من غالبية الأعضاء في الاتحاد ، وإن كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاثة الأولى تمثل المدخل الأساسي في دراسة وممارسة التدقيق ، ومما يؤكد ذلك ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعادة تبويب وإصدار لهذه المعايير في شكل موضوعي ؛
4. ضرورة توافر سلطة الالتزام بتطبيق هذه المعايير في الدول الأعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها و التعرف على الآثار الحقيقية لذلك ؛
5. يجب الإشارة هنا إلى أن القاعدة العامة هي إن معايير المحلية إن وجدت أقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية ، ولكن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد تطلب من أعضائها عند وضع أو حذف أو تعديل معيار (القاعدة) جديدة أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار (المعايير) الجديدة مع المعايير الدولية ، وهذا ما عملته بريطانيا في سنة 1995 عندما عدلت 14 (أربعة عشر) معياراً.

كما تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من أهمها<sup>2</sup> :

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني ، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين ، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف و القرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق؛
- استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية ، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً ، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة علمياً لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة ؛
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها ، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم ، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي ، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها ،

<sup>1</sup> محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل و اطار للتطبيق -، مرجع سبق ذكره ، ص ص 77 ، 78.

<sup>2</sup> حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ج 1 ، ط 1 ، 2003 ، ص 99.

المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها.

الفرع الأول: أهمية معايير التدقيق الدولية<sup>1</sup>.

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين و التطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى .

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

1. تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
2. تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
3. إن تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛
4. إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة ؛
5. إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

حدد MOONITZ سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام<sup>2</sup>:

1. وجود مجموعة من المعايير الدولي للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق .وعن طريق إضفاء الثقة في المصدقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛
2. إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة ، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك و الالتزام بها؛
3. إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية؛
4. إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعيار المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية والتنمية؛

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق رأس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 280 – 282 .

<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق رأس المال مرجع سابق ، ص ص 218 ، 219 .

5. إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛
6. إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها؛
7. إن التدقيق الفعال و الذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير) ، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية و المصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية ، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية و السياسية و الحدود الجغرافية ... الخ ، لذلك فإن معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية .

### الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية<sup>1</sup>.

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة و التدقيق ، فقد تم الجدل في عام 1971 (قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة ، وتشكك هذه الانتقادات في أن معايير الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية .

وقد ذكر احد المعلقين الآتي:

"لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم و ممارستهم والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد هيئة لها القدرة و السلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها".

### المطلب الثالث : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية.

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي<sup>2</sup>:

➤ ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبني عليها القوائم المالية ، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار "ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية " ، ويرتبط هذا

<sup>1</sup> حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 100 .

<sup>2</sup> عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 28 ، 29 .

بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية ، والتي تنص على " في الوقت الذي يضى فيه رأي المدقق الثقة على قوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة".

➤ يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضى بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية ، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة ، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملًا للقوائم المالية<sup>1</sup>.

➤ ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى ، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 95.

## الخلاصة :

مما سبق يمكن استخلاص أن ظهور ما يسمى بالتدقيق الدولي كان نتاجا للمتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال و التباين بين مخرجات خدمات التدقيق أو اتساع الفروقات في حجم فجوة التوقعات بين الدول المختلفة ، وهو ما حاولت اللجان المختلفة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ممثلة في لجنة التعليم ولجنة أخلاقيات المهنة ولجنة معايير التدقيق الدولية ومن بعدها مجلس معايير التدقيق وغيرها من اللجان احتواءه .

فانطلقت الفكرة عبر محاولة تقريب وتذليل الفوارق والاختلافات بين قوانين وتطبيقات التدقيق في البلدان المختلفة ، والذي مر عبر محاولة وضع إطار تعليمي للقائمين بأعمال التدقيق ، وبالتالي وجب تحديد جملة من المكونات الرئيسية للتأهيل العلمي والمهني .

كما أنه وبسبب تشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ، وبغية منح الأطراف الطالبة للتقارير ثقة أكبر في مخرجاتها وتعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي ، تم الاهتمام إلى دليل للسلوك الأخلاقي يحدد جملة من المتطلبات والمبادئ التي ينبغي على المدقق التقيد بها للوصول إلى أعلى مستويات الاستقلالية والنزاهة لدى القيام بمهام التدقيق .

في نفس السياق ، ورغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق على مستوى مكاتب التدقيق المحلية وكذا الدولية ، صدرت عن لجنة معايير التدقيق الدولية جملة من المعايير تم تطويرها وتعديلها على مراحل مختلفة بعد ذلك عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ، وقد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد المجلس تبويبها وفقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق .

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

لكون معايير التدقيق الدولية هي معايير نظرية بالنسبة للكثير من الدول، وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجامعة، والتي تم تضمينها ثلاث محاور أساسية تخص كلا من التدقيق الدولي، المعايير الدولية للتدقيق وكذا التدقيق في الجزائر.

باعتبار أن معايير التدقيق هي عبارة عن إرشادات عملية، فإن الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المدققين)، الأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان بغية عدم إغفال آراء هذه الفئة، من خلال تخصيص جزء لا بأس به من الاستمارات الموزعة إلى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في مستغانم.

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية، وتم بناؤه بالتسلسل ووفقا للمراحل التي مر بها الطالب، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية، مراحل بناء أداة الدراسة، ومن ثم معالجة وتحليل النتائج، فكان الشكل العام للفصل كالآتي:

- المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته؛
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية .

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على و ملاءمتها مع الموضوع ، ممثلة في مجتمع الدراسة ، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة ، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها .

المطلب الأول: مجتمع الدراسة .

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي والعملي ، فكان الحيازة لشهادة علمية في المحاسبة والتدقيق بالنسبة للأكاديميين ، والخبرة وربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين .

فكان مجتمع الدراسة ممثلا بثلاث فئات :

- الفئة الأولى : طلبة الماجستير تخصص محاسبة و تدقيق ؛
- الفئة الثانية : أساتذة جامعيين ؛
- الفئة الثالثة : محافظي الحسابات.

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين وكذا الأكاديميين ، هو المزاجية بين آراء الاثنين كون الموضوع يتعلق بمعايير دولية غير المعايير الجزائرية ، وبالتالي وجوب الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الاقتناع بها وتطبيقها .

المطلب الثاني : عينة الدراسة .

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل ، فحاول الطالب التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول الى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراسة ، كما حاول الطالب التوفيق بين حجم عينة الدراسة التسليم المباشر ، البريد الالكتروني ، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب الجامعة .

قام الطالب بتوزيع 170 استمارة لتحصيل اكبر نسبة تمثيل ممكنة ، تماشيا مع المشاكل التي واجهها أثناء مرحلة تحصيل الاستمارات ، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي :

الجدول رقم (01-03): الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان .

النسبة%	التكرار	البيان
100	170	الاستثمارات الموزعة
69.41	118	الاستثمارات المسترجعة
30.59	52	الاستثمارات المفقودة أو المهملة
5.29	9	الاستثمارات الملغاة
3.53	6	الاستثمارات الواردة بعد الأجل
60.59	103	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبة إعتامدا على الإستبيان

الملاحظ من خلال الجدول رقم 7 ، أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ 170 استثمارة ، والتي استخلص منها 103 استثمارة صالحة للدراسة ، أما باقي الاستثمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل وانتهاء فترة الدراسة ، أو بسبب كونها فقدت ، كما تم إلغاء 9 استمرار بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات ، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية والعملية المحددة في الاستثمارة .

كما تم استبعاد 06 استثمارة بسبب استلامها بعد اجل الدراسة ، وشروع الطالب في تحليل النتائج .

المطلب الثالث : حدود وصعوبات الدراسة .

الفرع الأول : حدود الدراسة .

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

1. الحدود المكانية : الغرض من هذه الدراسة استبانته مدى رؤية تطبيق التدقيق بالواقع الدولي للتدقيق ، وبعدم وجود الإمكانيات اللازمة ومدى ضيق الوقت فقد كانت حدود هذه الدراسة في مستغانم وبالأخص في جامعة مستغانم .
2. الحدود الزمنية : امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 1 ماي 2018 إلى 25 جوان من نفس السنة .
3. الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة والتدقيق ، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.
4. الحدود الموضوعية : اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من التدقيق الدولي وكذا معايير التدقيق الدولية ، ودراسة مدى إمكانية تطبيقها حسب المنظور المحاسبي الدولي .

الفرع الثاني : صعوبات الدراسة .

رغم أهمية الموضوع وحدائته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي يشهدها العالم في الميدان ، ورغم سعي الطالب لتحصيل نتائج موضوعية ، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي :

- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة ، خاصة من المهنيين ، وهو ما نلاحظه من خلال الجدول رقم 07 كون الاستمارات المرتجعة هي 118 من أصل 170 موزعة ؛
- تزامن الدراسة مع فترة العطل ، ما خلق بعض الصعوبات في الاتصال المباشر مع أفراد مجتمع الدراسة ؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه ؛
- وجود تكتل أصحاب المهنة بنسبة كبيرة في الجزائر العاصمة (خبراء المحاسبة) ، فواجهت صعوبات للتنقل إلى العاصمة .

المبحث الثاني : إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته .

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان ، بالإضافة إلى مكوناته ، طريقة تبويب الأسئلة ، طرق التفرغ والمعالجة المنتهجة ، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة .

المطلب الأول : إعداد الاستبيان .

هناك جملة من النقاط التي حاول الطالب مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان أهمها :

1. اعتمد الطالب في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط و اللغة المفهومة ، كونه قد لا يستطيع توضيح الالتباسات التي قد تنشأ نتيجة استخدامه قنوات توزيع مختلفة ، (البريد الإلكتروني ، و سطاء ... الخ) ؛
2. توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصول الثلاثة ؛
3. اعتماد طريقة الإجابة المغلقة لعدة أسباب من بينها :
  - كون طرح عدة إجابات يزيد من حجم الاستبيان ، ما يؤدي إلى الملل من المجيبين (أفراد العينة) ويخلق نوعا من التكليف ما يجعل إجاباتهم عشوائية ؛
  - محاولة طرح أكبر عدد ممكن من الأسئلة ؛
  - حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة به .
4. إحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة ، حذف ، تغيير) بعد استشارة أستاذ في التخصص ، وطرح استمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها .

المطلب الثاني : هيكل الاستبيان.

تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين :

1. الجزء الأول : شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة ( الجنس ، العمر ، المؤهل العلمي ، الوظيفة الحالية ، الخبرة المهنية )؛
2. الجزء الثاني : تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور تشكل في مجملها 22 سؤالاً ؛

- المحور الأول : ضم 6 أسئلة حول أهمية توحيد ووضع اطر دولية للتدقيق؛
- المحور الثاني : ضم 4 أسئلة ، وتناول مقارنة بين واقع التدقيق في الجزائر والتدقيق الدولي ؛
- المحور الثالث : ضم 12 سؤالاً خصصت لمعايير التدقيق الدولية والهدف من وراء سنّها بالإضافة إلى مدى كفايتها ومدى جودة النتائج التي تصدر عن مستخدميها .

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت LIKERT SCALE من 4 إلى 5 درجات ، بغية معرفة الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان .

فاستعملنا مقياس ليكارت الرباعي لمعرفة درجة اطلاع أفراد عينة الدراسة على معايير التدقيق الدولية ، كما هو موضح في الجدول أدناه :

الجدول رقم (02-03): مقياس ليكارت الرباعي .

التصنيف	ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية
الدرجة	1	2	3	4
المتوسط المرجح	(1.75 ، 1)	(2.5 ، 1.76)	(3.25 ، 2.51)	(4 ، 3.26)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي ، البحث العلمي - الدليل التطبيقي للباحثين-، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص114 .

في حين استعملنا مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه :

جدول رقم 03-03 : مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.8 ، 1)	(2.6 ، 1.81)	(3.4، 2.61)	(4.2، 3.41)	(5 ، 4.21)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي ، مرجع سبق ذكره ، ص115.

للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه ، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH ، فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0.7 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد ، فمعامل ALPHA CRONBACH ينحصر عادة بين الصفر والواحد ، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة .

المطلب الثالث: تفرغ البيانات .

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان .

بغية تسهيل عملية التحليل وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان ، قام الطالب بتجميع البيانات المحصلة وتفرغها في كل من برنامج EXCEL وبرنامج STATISTICAL PACKAGE –SPSS16FOR SOCIAL SCIENCES- حسب طبيعة المعلومة .

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة ، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXCEL ، وبنفس الوقت تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل .

بالنسبة لمحاور الاستبيان الثالث ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS 16 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب نجد: التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية ... الخ ، وهي الأساليب التي استخدمها الطالب وفق ما يلي :

التكرارات والنسب المئوية : بغية التفريق بين فئات العينة ، بناء على هذه المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة ، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان؛

المتوسطات الحسابية : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية. تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الثالث والمتوسط الحسابي لكل محور ؛

الانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاث و الانحراف الإجمالي للمحور .

الفرع الثاني : عرض خصائص عينة الدراسة .

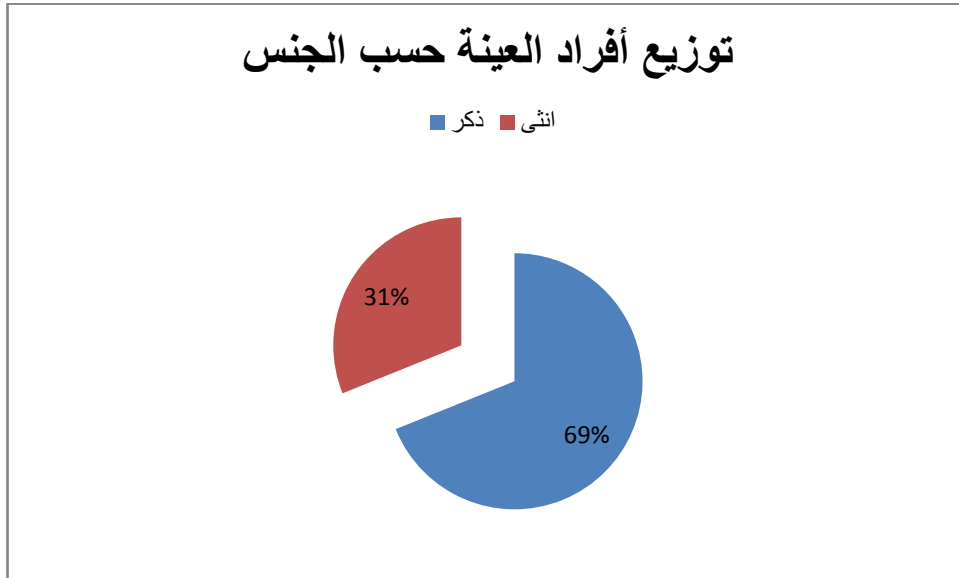
1. الجنس:

جدول رقم (03-04) : توزيع أفراد العينة حسب الجنس .

النسبة %	التكرار	الجنس
68.9	71	ذكر
31.1	32	انثى
100	103	المجموع

المصدر: مستنبط من الاستبيان .

شكل رقم 03-01: تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس .



يوضح لنا الجدول رقم 10 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس ، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث ، حيث تبلغ نسبة الذكور 68.9% وهو ما يعادل 71 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 31.1% أي 32 أنثى .

تؤكد هذه النسب على أن غالبية ممتربي المحاسبة هم من الذكور ، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهنة والى العادات المجتمعية .

2. العمر:

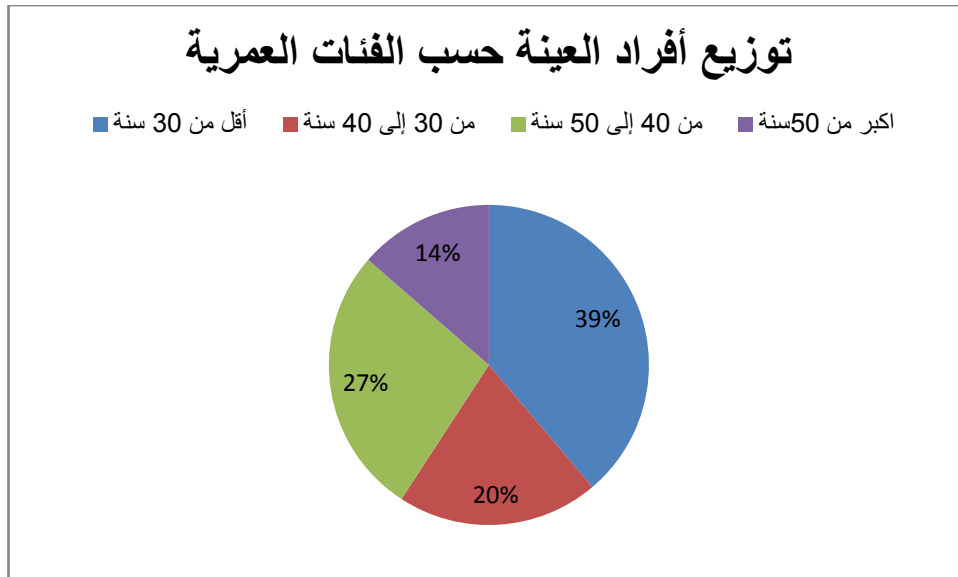
بناء على تقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (03-05) : توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية .

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	40	38.8
من 30 إلى 40 سنة	21	20.4
من 40 إلى 50 سنة	28	27.2
أكبر من 50 سنة	14	13.6
المجموع	103	100

المصدر:مستنبط من الاستبيان .

شكل رقم 02-03 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية .



يوضح لنا الجدول رقم 11 توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات السنية ، ويمكن استخلاص منه ما يلي :

➤ الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30 سنة يشكلون نسبة 38.8 % ، أقلية من وهم يمثلون أكبر نسبة كون غالبيتهم من طلبة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق مع أقلية الأساتذة الجامعيين وكذا محافظي الحسابات ؛

➤ نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و50 سنة هي 27.2 % ، ممثلين في الأسانذة الجامعيين و محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة ؛

➤ أما الفئة الخاصة بأكبر من 50 سنة فهم يمثلون ما نسبته 13.6 % غالبيتهم من خبراء المحاسبة .

### 3. المؤهل العلمي:

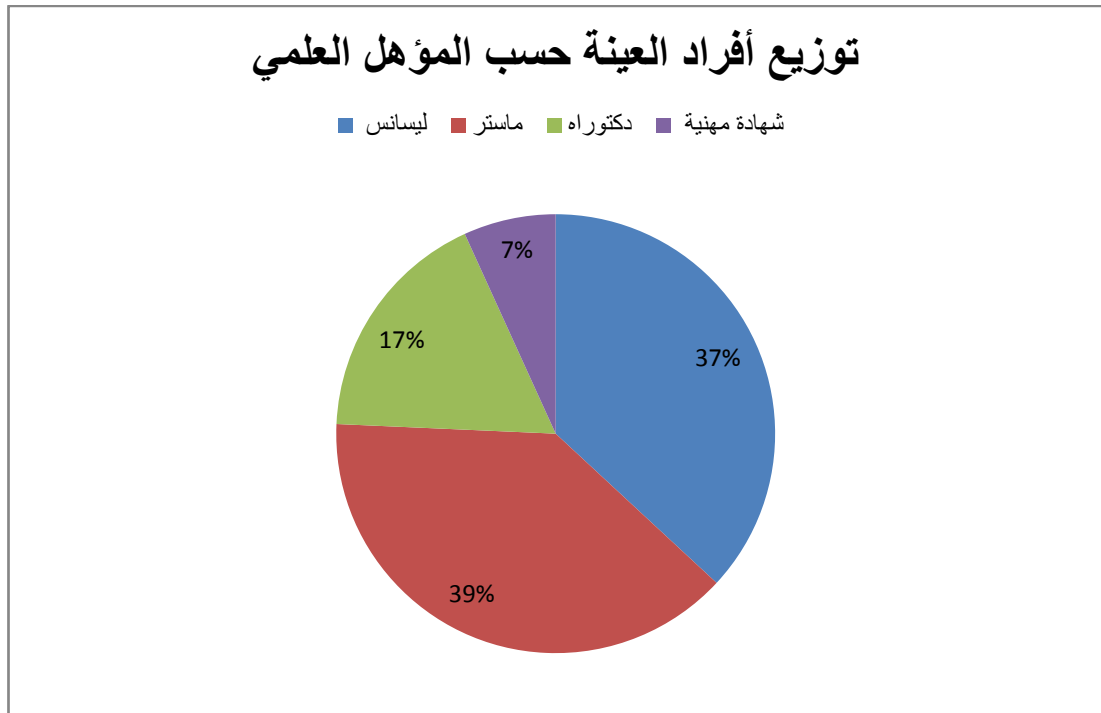
كانت التكرارات و النسب التي تخص تصنيف أفراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (03-06): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
36.9	38	ليسانس
38.8	40	ماستر
17.5	18	دكتوراه
6.8	07	شهادة مهنية
100	103	المجموع

المصدر: مستنبط من الاستبيان .

شكل رقم 03-03 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .



يوضح لنا الجدول رقم 12 الدرجات العلمية و الشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 36.9 %، بينما كانت نسبة المحضرين و الحاصلين على شهادة الماستر 38.8 %، نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه 17.5 % ، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 6.8 % .

الملاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الماستر كونهم يمثلون شريحة كبيرة تغطي الوظائف الأربعة (أساتذة جامعيين ، خبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات ، طلبة ماستر) ، تليها نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس كونها ممثلة في جل شريحة المهنيين .

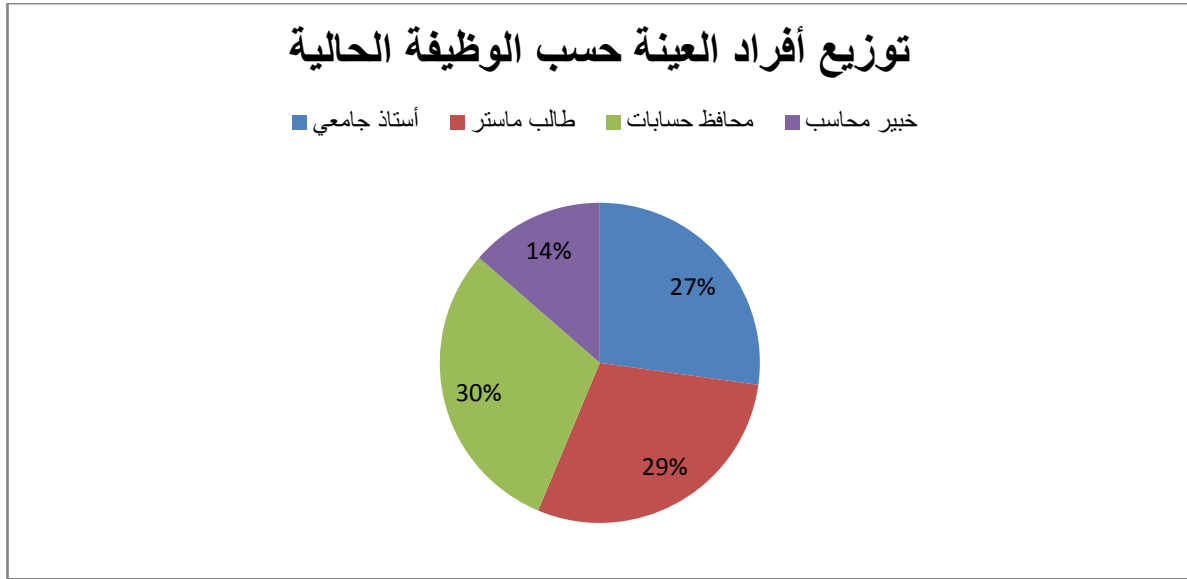
#### 4. الوظيفة الحالية :

جدول رقم (07-03) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية .

النسبة %		التكرار		الوظيفة الحالية	
56.3	27.2	58	28	أستاذ جامعي	الأكاديميين
	29.1		30	طالب ماستر	
43.7	30.1	45	31	محافظ حسابات	المهنيين
	13.6		14	خبير محاسب	
100	100	103	103	المجموع	

المصدر: مستنبط من الاستبيان

شكل رقم 03-04: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



يوضح لنا الجدول رقم 13 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة ، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين 27.2 % ، وبالنسبة لطلبة الماجستير 29.1 % ، نسبة الأساتذة الجامعيين وطلبة الماجستير (الأكاديميين) ( 56.3 % ، بينما كانت 43.7% فيما يخص محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة (المهنيين) ، وهو ما تعمده الطالب قصد عدم تغليب آراء طرف على آخر.

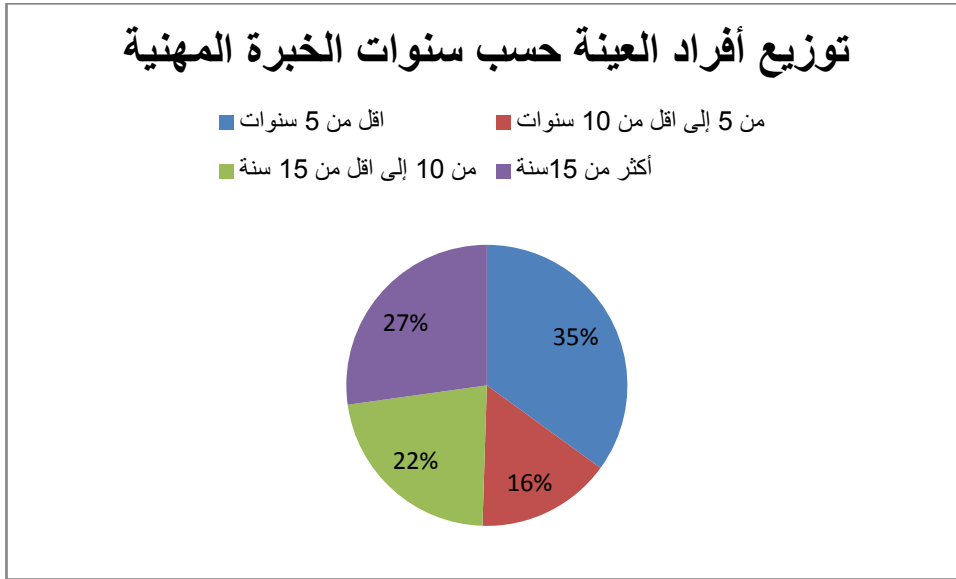
5. الخبرة المهنية :

الجدول رقم 03-08: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية .

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
اقل من 5 سنوات	36	35
من 5 إلى اقل من 10 سنوات	16	15.5
من 10 إلى اقل من 15 سنة	23	22.3
أكثر من 15 سنة	28	27.2
المجموع	103	100

المصدر: مستنبط من الاستبيان .

شكل رقم 03-05: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



يوضح لنا الجدول رقم 14 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم ، فنجد أن :

- نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون 35% وهي تشكل أكبر نسبة كونها تتضمن فئة طلبة الماستر باعتبارهم معدومي الخبرة ، غير أن اختيارهم كان سبب دراساتهم النظرية للتحويلات في مجال المحاسبة والتدقيق التي يشهدها العالم ، والجزائر حديثا ، وهو ما قد لا يتوافر عند ذوي الخبرة المهنية ،
- 15.5 % بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات ، و 23.3 % لما بين 10 و15 سنة ، وهم يمثلون في مجملهم محافظي الحسابات وكذا الأساتذة الجامعيين ؛
- نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 15 سنة هي 27.2 % ، وهي تتضمن خبراء المحاسبة.

المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان.

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان ، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها ، و المتمثلة في التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري و المقابلة لكل عبارة في الاستبيان ، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور .

المطلب الأول: أهمية تطبيق التدقيق المحاسبي على مستوى الدولي .

الفرع الأول : ميزة ومزايا التدقيق الدولي و المتطلبات المصاحبة له .

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص ميزة ومزايا التدقيق الدولي و المتطلبات المصاحبة له كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 03-09: نتائج الاستبيان المتعلقة بميزة ومزايا التدقيق الدولي و المتطلبات المصاحبة له .

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0.64	1.88	توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته .
موافق	0.80	2.18	إن اتساع نطاق التدقيق دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية و الدولية في هذا المجال
موافق تماما	0.47	1.66	من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين.
موافق	0.92	2.29	المكاتب الدولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى .

موافق	0.77	2.22	ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن المكاتب الأخرى .
موافق	0.46	2.05	المتوسط العام لمحور أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي .

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من الجدول رقم 15 ، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في خانة التوحيد الدولي للتدقيق ، فكان المتوسط الحسابي 2.05 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81- 2.6 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق ، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.46 ، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثانية ما يدل على رضا غالبية العينة .

توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته :

وافقت عينة الدراسة بنسبة 68.9% على أن تخلص التدقيق من الحدود الجغرافية ووصوله إلى مستوى التوحيد الدولي يحقق له مستويات أداء أفضل ، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 1.88 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 والتي تعبر عن إجابة موافق ، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.64 دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات وتمركزها حول الاقتراح الأول أي رضا غالبية أفراد العينة .

مساهمة التوحيد الدولي للتدقيق في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية و الدولية في هذا المجال :

56.3% من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم موافق على ان التوحيد الدولي للتدقيق يقلل من حجم العوائق التي قد تعترض الأطراف سواء التي تسعى إلى تشكيل تكتلات اقتصادية أو حتى تلك المنظمة والهادفة إلى توسيع حجم المعاملات فيما بينها ، وأجاب 16.5% بموافق تماما ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 72.8% يقابلها 19.4% من المحايدون ، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يعادل 2.18 أي في الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81\_2.6 والتي تعبر عن الإجابة موافق ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.8 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات ، والتي تنحصر بين الاقتراحين الأول والثاني ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة .

ارتباط التوافق في المجال الممارسة للتدقيق بالتوافق على مستوى متطلبات التعليم و الخبرة للممارسين:

اشترط جميع أفراد العينة بنسبة 100% أن يتحقق توافق على مستوى الكفاءة التعليمية وكذا التكوينية في الأشخاص الممارسين لمهنة التدقيق بالموازاة مع محاولات تقليص فجوة التوقعات بين الدول ، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة نحو إجابة موافق تماما بناء على المتوسط الحسابي 1.66 والذي يرجع إلى التشتت الضعيف و التقارب الكبير في الإجابات وانحصارها كليا بين الاقتراحين الأوليين دلالة على رضا غالبية أفراد العينة .

المقارنة بين الخدمات المقدمة من المكاتب المحلية و المكاتب الدولية للتدقيق :

في السؤالين الرابع والخامس من الجدول رقم 15 كان هناك إجماع من أفراد العينة على علو المكاتب الدولية عن المكاتب المحلية للتدقيق ، سواء من حيث جودة الخدمات المقدمة أو حتى من حيث رضا الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عنها.

ففي الجودة ، اقتصرت نسبة الأفراد غير الموافقين على جودة خدمات المكاتب الدولية مقارنة بنظيرتها المحلية على 8.7% وبلغ المتوسط الحسابي 2.29 ما يدل على الإجابة موافق بالعودة لمقياس ليكارت الخماسي الفئة الثانية 1.81-2.6 ، أما الانحراف المعياري فكان 0.92 والذي يرجع لعدم تجانس وتشتت كبير على مستوى الأجوبة، من خلال النسب المتقاربة والموزعة بين الاقتراحات الثلاثة الأولى وبدرجة أقل الاقتراح الرابع.

أما فيما يتعلق بثقة الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عن مكاتب التدقيق ، فإن 01% من أفراد عينة الدراسة فقط يرون عدم وجود اختلاف بين تلك الصادرة عن المكتب الدولية و المحلية ، ويشير المتوسط الحسابي 2.22 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 إلى درجة موافق ، ما يعني أن غالبية الأفراد يرون في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية اختلافا عن تقارير الصادرة عن المكاتب المحلية ، وبالعودة للانحراف المعياري نجده يمثل ما قيمته 0.77 وهي قيمة تعكس توزع الإجابات بين المؤيد و محايد .

الفرع الثاني : الفائدة من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي .

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الفائدة من إصدار IFAC السلوك الأخلاقي كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 10-03 : نتائج الاستبيان المتعلقة بالفائدة من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي .

العبارة	المؤشرات الإحصائية	
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي ساهم في تخطي اختلاق النظم المطبقة في المجتمعات	0.71	2.86
الاتجاه العام للعينة	محايد	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من الجدول رقم 16 ، نلاحظ إن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الحياد في الإجابة حول الغرض من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي ، ويمكن استيضاح ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.82 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة 2.61-3.4 فيرجع إلى توزيع الإجابات على الاقتراحات الثاني والثالث و الرابع .

خلاصة نتائج المحور الأول –أهمية تطبيق التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي :-

بالعودة إلى نتائج الاستبيان ، نجد أن أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مانع من توحيد التدقيق على المستوى الدولي ، كما وافقوا بالغالبية على وجود أهمية من ورائه .

✓ فقد تم الاتفاق على أن خروج التدقيق من الصيغة المحلية إلى صيغة التوحيد في البيئة الدولية يزيد من مستوى نجاعته ، كما انه يساهم في تخطي بعض العوائق في هذا المجال التي تعترض تفعيل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية .

✓ كما تم التأكيد على انه وبغرض تحصيل الأهداف من وراء هذا التوحيد وتقليل الفوارق بين الممارسات على مستوى البلاد المختلفة ، لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب و التطورات الاقتصادية الدولية .

✓ في مقارنة بين المكاتب الدولية للتدقيق و المكاتب المحلية ، اجمع أفراد عينة الدراسة على أن الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الدولية أكثر جودة مقارنة بخدمات المحلية ، وفي استفسار حول مخرجات هذه المكاتب ، كانت الإجابة بأن ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن مكاتب التدقيق الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة من باقي المكاتب .

✓ أما فيما يخص الغرض من إصدارالاتحاد الدولي لدليل السلوك الأخلاقي ، امتنع غالبية أفراد العينة عن الإجابة ، وقد يعود هذا ربما بالدرجة الأولى إلى جهل طرف من أفراد عينة الدراسة لهذا الدليل ومحتواه وحتى النتائج المتوصل إليها أو المتوقعة من إصدار مثل هذا الدليل ، وإلى مدى تقبله من اتحادات المحاسبة والأنظمة على اختلاف الدول بالنسبة للطرف الآخر.

المطلب الثاني :أهمية سن معايير التدقيق .

الفرق الأول :الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق .

يمكن فصل المطلعين وغير المطلعين على المعايير الدولية للتدقيق من أفراد عينة الدراسة في الجدول التالي:

جدول رقم 03-11: توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية .

الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	التكرار	النسبة%
نعم	83	80.6
لا	20	19.4
المجموع	103	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من الجدول رقم 19 نلاحظ أن ما نسبته 80.6% مت أفراد عينة الدراسة ( 103 فرد ) مطلعون على معايير التدقيق الدولية ، يقابلهم 19.4% غير مطلعين ، وهي نسبة مقبولة تجعل من نتائج الدراسة أكثر موضوعية ومصداقية.

الفرع الثاني : درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية .

بعد استبعاد الأفراد غير المطلعين على المعايير الدولية للتدقيق كانت درجات اطلاع البقية عليها كما هو ممثل في الشكل الموالي:

جدول رقم 03-12 : توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية .

العبارة	التكرار النسبة	الإجابات				المؤشرات الإحصائية		
		ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
درجة الاطلاع على المعايير الدولية	ت	0	18	41	24	3.07	0.71	مقبولة
	%	0	21.7	49.4	28.9			
								التكرار والنسبة الإجماليين
								83
								100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

الملاحظة من خلال الجدول رقم 20 أن ما نسبته 49.4% من أفراد عينة الدراسة لهم درجة اطلاع مقبولة على معايير التدقيق الدولية و 28.9% ذوي اطلاع سطحي في حين أن 21.7% من أفراد العينة مطلعين جيدا على المعايير .

بالنظر إلى الاتجاه العام للعينة ، نجد أن المتوسط الحسابي يمثل 3.07 ويندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي 2.51-3.25 ، ما يدل على درجة اطلاع مقبولة تسمح باعتماد نتائج الاستبيان.

الفرع الثالث: الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية .

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (03-13): الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية

العبرة	المؤشرات الإحصائية	
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين المعلومة المالية	0.58	1.83
معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق .	0.52	1.85
المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن .	0.38	2
معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول.	0.66	2
هناك ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق .	0.88	2.5
المتوسط العام للمحور الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية	0.36	2.06

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS .

نلاحظ من خلال الجدول السابق رقم 21 إجماع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية ، ويظهر كل ذلك في المتوسط الحسابي العام و الذي يظهر ب 2.06 و الذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت

الخماسي 1.81-2.6 التي تعبر عن الإجابة موافق ، وانحراف معياري 0.36 يدل على التوافق و التجانس الكبيرين بين آراء أفراد العينة وتمركزها حول الاقتراح الثاني أي رضا غالبية أفراد العينة .

**المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية :**

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 63.9% من أفراد عينة الدراسة قد وافقوا على أن معايير التدقيق الدولية تعد من بين العوامل التي تسهم في تحسين جودة المعلومة المالية ، في حين أجاب 26.5% بموافق تماما ، أما النسبة الباقية فكانت لإجابة محايد. ويظهر المتوسط الحسابي المقدر بـ 1.83 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 أن الاتجاه العام لأجوبة عينة الدراسة هي الإجابة موافق ، كما يقترب من الفئة الأولى 1-1.8 والتي تعبر عن الإجابة موافق بشدة وبدرجة ثبات عالية نظرا لكون الانحراف المعياري قد بلغ 0.58 ، ما يؤكد تقارب آراء العينة وانحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني ، اللذان يؤكدان تأكيد أفراد عينة الدراسة للطرح .

**معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق :**

أظهرت نتائج الأجوبة على هذه الفرضية المقترحة أن نسبة 71.1% من أفراد عينة الدراسة موافقين على أن تطبيق معايير التدقيق الدولية ينعكس بالإيجاب على مردودية المدقق، وأجاب 21.7% بالموافق تماما أي بمجموع 92.8% ، وبالمقابل لم يجب أي فرد بغير موافق أو غير موافق إطلاقا ، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة نظرا للمتوسط الحسابي 1.85 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية 1.81-2.6 للإجابة موافق ويقترب كثيرا من الفئة الأولى 1-1.8 موافق تماما ، وانحراف معياري 0.52 يدل على تجانس الأجوبة وتمركزها في الإجابتين الأولى والثانية ، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح .

**المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن :**

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 71 فردا من عينة الدراسة أي 85.5% أجابوا بموافق و 7.2% أجابوا بموافق تماما ولم يجب أي فرد بغير موافق أي غير موافق إطلاقا ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي يقدر بـ 2 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 ، نجده يدل على اتجاه عام للعينة بإجابة موافق ، كما أن الانحراف المعياري 0.38 يدل على درجة تجانس كبيرة للإجابات التي تعكس آراء العينة واقتصارها على الإجابتين الأولى والثانية دلالة على تأييد أفراد العينة للطرح .

**معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول:**

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 78.3% أجابوا بموافق و 14.5% أجابوا بموافق تماما على أن معايير التدقيق الدولية تقرب ممارسات المدققين بين الدول ، في حين أجاب 6 أفراد فقط وبنسبة 7.2% بغير موافق ، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2 محصورا في الفئة 1.81-2.6 وهي الفئة

الثانية من مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري 0.66 يرجع إلى تجانس و توافق الأجوبة وتمركزها حول الإجابة الثانية دلالة على تأييد الطرح .

مدى ارتباط معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق :

أبرزت الأجوبة أن 43.4% من أفراد عينة الدراسة موافقين على وجود ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، 7.2% موافقين بشدة ، و 19.3% غير موافقين . ويبين المتوسط الحسابي 2.5 الاتجاه العام لعينة الدراسة الذي يقع ضمن الفئة الثانية 1.81-2.6 من مقياس ليكارت الخماسي والتي تدل على الإجابة موافق ، وانحراف معياري 0.88 يرجع لكون النسب الأكبر من الإجابات كانت موزعة بين موافقين ومحايدين عن الإجابة .

الفرع الرابع : الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق:

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم (03-14) : نتائج الاستبيان المتعلقة بالغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق .

العبارة	المؤشرات الإحصائية	
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه	1.05	2.9
إن سن معايير تدقيق دولية كاف للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته .	0.81	2.81
هل ترى أن توحيد المعايير وتدويلهما هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.	0.87	3.19
المتوسط العام للمحور الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق	0.51	2.97

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS .

الملاحظ من خلال الجدول أعلاه 22 إن الاتجاه العام الكلي لأفراد عينة الدراسة فيما تعلق بالأسئلة التي تخص الهدف من وراء إصدار معايير دولية للتدقيق كان بالحياد عن الإجابة ، ويظهر ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي يمثل 2.97 ويقع ضمن الفئة الثالثة 2.61-3.4 من مقياس ليكارت الخماسي التي تعبر الإجابة محايد ، وانحراف معياري بلغ 0.51 يدل على تشتت ضعيف وتجانس في الأجوبة .

قد يعود سبب هذا التوجه إلى المعرفة المقبولة و السطحية لمعايير التدقيق الدولية من قبل غالبية أفراد العينة دون الاطلاع على أسباب وخلفيات إقرارها .

الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه :

امتنع ما نسبته 36.1% من أفراد عينة الدراسة عن الإجابة حول الغاية من إصدار معايير التدقيق الدولية ، وأجاب 10.8% بموافق تماما ، و 22.9% بموافق على أن الغرض من إصدار معايير التدقيق الدولية هو تدويل مهنة التدقيق لا تحسينها ، في حين أجاب 25.3% بغير موافق و 4.8% بغير موافق إطلاقا ، وبالتالي هم يرون في الهدف من ورائها تحسين التدقيق ، وعادل المتوسط الحسابي 2.9 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61-3.4 والتي تعبر عن الإجابة محايد ، وكان الانحراف المعياري 1.05 ما يوضح عدم تجانس وتباعد في الإجابات وتوزعها بصفة متقاربة بين الاقتراحات الأربعة الأولى .

سن معايير التدقيق دولية كاف للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته :

وافق 43.4% من أفراد عينة الدراسة على أن إقرار معايير تدقيق تلقى القبول العام دوليا يجعل من التدقيق علما قائما بذاته ، في حين أجاب 31.3% بمحايد و 25.3% بغير موافق ، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2.81 والذي يدخل في الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61-3.4 بالحياد. والانحراف المعياري 0.81 والذي يرجع للتشتت وعدم التجانس على مستوى الإجابات .

توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى :

لم يوافق 45.8% من أفراد عينة الدراسة على أن توحيد المعايير هو ما يرفع من مستويات الأداء في التدقيق ، بل يتعدها ذلك إلى عوامل أخرى إضافية ، ورأى 28.9% في توحيد المعايير الحل الأمثل وامتنع 24.1% عن الإجابة ، وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 3.19 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61-3.4 والذي يعبر عن الإجابة محايد ، وانحراف معياري 0.87 وهي قيمة تعكس التوزيع في الإجابات بين الاقتراحات الثاني والثالث والرابع.

الفرع الخامس : مدى شمول معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي تصاحب تطبيقها.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم (03-15) : نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها .

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
غير موافق	0.77	3.5	معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج تعديلات.
غير موافق	0.86	3.62	هل ترى أن الفائدة من تطبيق معايير دولية للتدقيق قد تتحقق في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات.
غير موافق	0.61	3.57	المتوسط العام للمحور كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 23 نلاحظ أن الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة كان بغير موافق على العبارتين المتعلقةتان بكون معايير التدقيق الدولية لا تحتاج تعديلات وإمكانية تخطي معايير التدقيق الدولية للمشاكل المتعلقة بالتنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والمؤسسات ، وتجسد ذلك في المتوسط الحسابي 3.57 الذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41-4.2 والتي تعبر عن الإجابة غير موافق ، وهو ما يظهر من الانحراف المعياري 0.61 دلالة على تشتت ضعيف وتجانس على مستوى الأجوبة .

معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج تعديلات :

كان 50.6% من أفراد عينة الدراسة غير موافقين و 4.8 % غير موافقين إطلاقاً على أن معايير التدقيق الدولية ورغم التعديلات التي شهدتها آخر إصدار مثالية ، في حين كانت نسبة قليلة 4.8 % بموافق و 2.4% بموافق تماماً . ويظهر لنا من خلال المتوسط الحسابي 3.5 و الذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41-4.2 أن الاتجاه العام للعينة تمحور حول الإجابة غير موافق ، في حين يؤكد الانحراف المعياري 0.77 والذي يدل على توزيع الإجابات بين غير موافقين من جهة ومحايدين من جهة أخرى أي الاقتراحين الثالث والرابع .

إمكانية تحقق الفائدة من معايير التدقيق الدولية في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات :

55.4% من أفراد عينة الدراسة غير موافقين على تحقق الفائدة من معايير التدقيق في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات و 10.8% غير موافقين إطلاقاً على ذلك ، في حين 14.5% موافقين كونهم لا يرون علاقة بين الأمرين ، وما يؤكد هذه النسب المتوسط الحسابي 3.62 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41 - 4.2 والتي تعبر عن الإجابة غير موافق ، و الانحراف المعياري 0.82 الذي يرجع لكونه رغم أن الاتجاه العام لأفراد العينة كان في اتجاه الاقتراح الرابع أي عدم رضا غالبية أفراد العينة ، إلا أن باقي أفراد العينة كانت إجاباتهم بنسب متقاربة بين باقي الاقتراحات.

خلاصة المحور الثاني - أهمية سن معايير دولية للتدقيق :

✓ فيما يخص الاطلاع على المعايير الدولية كانت نسبة الأفراد المطلعين عليها جيدة ، غير أن النسب كانت متفاوتة بين أفراد العينة بالنظر إلى درجة الاطلاع ، فمع انعدام مطلعين بصفة ممتازة كانت هناك نسبة لا بأس بها من ذوي الاطلاع الجيد مع أغلبية لذوي الاطلاع المقبول و السطحي .

يرجع ربما السبب في كون النسب الأكبر في درجة الاطلاع هي مقبولة و سطحية إلى:

- حداثة الاهتمام بالمعايير تزامنا مع تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة؛
- ما نسبته 43.7% من أفراد عينة الدراسة مهنيين بعيدين عن الملتقيات و المستجدات التي تخص التدقيق المحاسبي ، ولو أن معايير التدقيق الدولية تم تبنيها سنة 1980؛
- قصور الإطار المعياري الذي يحكم مهنة التدقيق في الجزائر ، وهو ما يجعل أهميتها غائبة عند الكثيرين.

✓ اجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الايجابيات وكذا التسهيلات التي تقدمها تلك المعايير ، فهم يرون أنها تحسن من جودة المعلومة المالية ، ومن مستوى المدقق ، وتساعد مستخدمي تقريره النهائي على اتخاذ قرارات أحسن ، بالإضافة إلى كونها تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة ، كما ارتأى أفراد العينة ضرورة وجود تناغم في التطبيق بين معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية .

✓ اختلفت آراء أفراد عينة الدراسة فيما يخص الغاية من إصدار معايير التدقيق الدولية ، وقد يعود هذا التباين على مستوى الإجابات ربما إلى تبريرات يصوغها كل طرف :

فبالنظر إلى نسبة غير المحايدون نجد 33.7% من العينة يوافقون تماما أو يوافقون على أن الغرض من وراء سن معايير دولية للتدقيق هو خلق بيئة دولية للتدقيق ، وربما يرون فيها تلك الوسيلة التي استعملتها منشآت المحاسبة و التدقيق الدولية لجعل التعامل مع هذه المنشآت ضرورة وبالتالي ولوج أقطاب تسيطر على المهنة دوليا .

ويرى 30.1% من أفراد عينة الدراسة أن الغرض المنشود من إصدار معايير التدقيق الدولية هو التقدم بالمهنة إلى مستويات أحسن، وربما يبررون ذلك بكون المعايير هي نتاج مقترحات عدة دول تنضوي تحت غطاء الاتحاد الدولي وهيئة التدقيق الدولية وبالتالي ففكرة السيطرة غير مطروحة تماما ، كما أن طابع المعايير هو أنها اختيارية ومكاتب التي لا ترى الايجابية فيها غير مجبرة على العمل وفق إرشاداتها.

➤ أما فيما يخص كفاية المعايير الدولية للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته ، فقد شهد بدوره تضاربا في الآراء :

فبالنسبة للجزء من العينة الموافق ، قد يبرر رأيه بكون التدقيق يحوز إطارا نظريا متزنا كان ينقصه منهجا يلقي القبول العام ، وهو حسب رأيهم ما توفر في معايير التدقيق الدولية .

في حين يكمن الإشكال ربما بالنسبة لـ 25.3% من عينة الدراسة في درجة التقبل التي يلاقها المنهج ، و إمكانية إحداث الدولة المنتهجة تعديلات عليا قد تخل بهذا المنهج ، وبالتالي غياب أسس قوية له وبقاؤها في إطار الحيز النظري ، بالإضافة لوجود الكثير من الجماعات القومية ذات المصالح في المحافظة على معاييرهم و ممارساتهم التي تكونت من خلال اعتبارات سياسية ، والتي تجعل من اعتماد المعايير الدولية أمرا بعيد المنال .

➤ فيما يخص كفاية معايير التدقيق الدولية لتحقيق الفعالية دون عوامل أخرى ، فرغم موافقة البعض إلا أن البعض الآخر لم يوافق ، ولعل من بين أهم العوامل التي قد يرى المطالبون بضرورة توافرها بالإضافة إلى معايير الموحدة عناصر:

➤ الكفاءة لدى القائمين بمهمة التدقيق ؛

➤ العناية المهنية اللازمة؛

➤ الاستقلالية التامة للمدققين عن المؤسسات محل التدقيق ...الخ

✓ بالنسبة لشمولية المعايير الدولية فإن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة كان بعدم الموافقة على ذلك ، وربما يوعزون ذلك إلى التطورات الاقتصادية التي قد تحتتم تعديل المعايير في أي وقت ، أو للتعديلات الكثيرة التي شاهدها المعايير منذ صياغتها الأولى إلى يومنا هذا .

أما لكون ما نسبته 37.3% من أفراد عينة الدراسة كانوا محايدين عن الإجابة ، فربما يعود ذلك إلى التعديلات المتتالية للمعايير الدولية للتدقيق ، وبالتالي من الصعوبة بمكان لأي فرد أن يكون على اطلاع دائم بآخر الإصدارات. كما أن غالبية أفراد العينة هم من ذوي الاطلاع المقبول والسطحي على معايير التدقيق الدولية .

✓ أجمع أفراد عينة الدراسة على أن الفائدة من معايير التدقيق الدولية لا يمكن أن تتحقق في ظل وجود خلل على معايير التدقيق الدولية .

✓ أجمع أفراد عينة الدراسة على أن الفائدة من معايير التدقيق الدولية لا يمكن أن تتحقق في ظل وجود خلل على مستوى بعض المتغيرات التي تؤثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، ولعل في طبيعتها التنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات .

المطلب الرابع : مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية لحالة الجزائر .

الفرع الأول: مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التوجب مراعاتها عند ذلك .

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم ( 03-16): نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك .

العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية.	0.77	2.38	موافق
إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية	1.01	2.44	موافق
في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.	0.92	2.25	موافق
تبنى الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين .	0.66	1.59	موافق تماما
المتوسط العام للمحور مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك.	0.56	2.17	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 24 نلاحظ أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بموافق على كل العبارات التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق في الجزائر وطرق تطبيقها وبعض المتطلبات التي من الضروري أن تصاحب هذا التطبيق ، فكان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول هذه الأسئلة بناء على المتوسط

الحسابي الإجمالي 2.17 بموافق كونه يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 ، و انحراف معياري 0.56 للتجانس الكبير على مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة.

ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية :

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة على وجود هوة كبيرة بين ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر وممارسة التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، فكانت إجابات 65.1 % من أفراد عينة الدراسة بموافق ، و 4.8 % بموافق تماما ، 13.3 % بغير موافق ، في حين امتنع 16.9 % عن الإجابة ، وظهر المتوسط الحسابي لهذه الإجابات ب 2.38 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 ، وانحراف معياري 0.77 يدل على توافق مقبول بين إجابات أفراد العينة حول الاقتراح الثاني ما يعني رضا غالبية أفراد العينة و قبولهم الطرح .

توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير الدولية :

أظهرت نتائج الدراسة أن 43.4 % من أفراد عينة الدراسة موافقون، و 16.9 % موافقون تماما على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية في حال توجهت الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية ، في حين لم يرى ما نسبته 21.7 % من أفراد عينة الدراسة أي ضرورة إلى ذلك من خلال إجاباتهم بغير موافق ، ويعبر المتوسط الحسابي 2.44 والذي يقع ضمن الفئة الثانية 1.81-2.6 من مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق ، بينما يظهر الانحراف المعياري 1.01 تشتت إجابات أفراد العينة المتبقية إذا استثنينا توجه الأغلبية نحو الاقتراح الثاني وهو الرضا من غالبية أفراد العينة .

في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري :

أجمع 76% من أفراد عينة الدراسة ( 62.7 % موافق ، 13.3 % موافق تماما ) على ضرورة إدخال الجزائر لتعديلات على معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية في حال قررت الجزائر تطبيقها ، في حين كانت نسبة الغير موافقين و الغير موافقين إطلاقا بمجموع 9.6 % ( 4.8 % غير موافق ، 4.8 % غير موافق تماما ) ، و امتنع عن الإجابة 14.5 % من أفراد عينة الدراسة .

وبلغ المتوسط الحسابي 2.25 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 والتي تعبر عن الإجابة موافق ، وكان الانحراف المعياري 0.92 بسبب تراوح إجابات أفراد عينة الدراسة بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في خانة الرضا عن الطرح.

تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين :

أكدت الدراسة على أن 50.6 % يوافقون تماما على ضرورة تكوين المدققين في الجزائر كأول خطوة في حال رغبتها في تبني معايير التدقيق الدولية ، ونسبة 39.8 % يوافقون ، ورفض 9.6 % الإجابة ، في حين لم يعارض أي فرد من أفراد العينة هذا الطرح ويقع المتوسط الحسابي والذي بلغ 1.59 ضمن الفئة الأولى من مقياس

ليكارتر الخماسي 1 – 1.8 والتي تعبر عن الإجابة موافق تماما ما يؤكد ثبات أجوبة العينة وتمحورها حول الإجابة الأولى ، فكان الانحراف المعياري 0.66 دلالة على تقارب إجابات أفراد عينة الدراسة و انحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني بمعنى تأييد الطرح .

الفرع الثاني :مدى الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر .

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 03-17 : نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر .

المؤشرات الإحصائية		العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	
محايد	0.88	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر
		المتوسط الحسابي 2.91

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر :

يرى 43.4 % من أفراد عينة الدراسة أنه و بغية تحسين واقع الممارسة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر فان الحل الأمثل يمكن في انتهاجها لمعايير التدقيق الدولية ، في حين لم يوافق 34.9 % على ذلك ، ربما لكون وجود عوامل أخرى لها تأثير مباشر على المهنة ، وامتنع 21.7 % عن الإجابة .

يظهر المتوسط الحسابي 2.91 و الذي يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارتر الخماسي 2.61 – 3.4 الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد نظرا للتشتت في الإجابات بين الأجوبة الثاني و الثالث و الرابع ، وهو ما يوضحه الانحراف المعياري 0.88 .

الفرع الثالث : مدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي .

كانت أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم (03-18) : نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي .

العبارة	المؤشرات الإحصائية	
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة .	0.91	3.46
الاتجاه العام للعيينة	غير موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

### معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة :

أظهرت نتائج الدراسة أن 41% غير موافقين على إمكانية التطبيق الحالي لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر، و 8.4% غير موافقين إطلاقاً ، في حين لم يرى 21.7% أي عائق في ذلك ، وامتنع 28.9% عن الإجابة . وبناء على ذلك كان المتوسط الحسابي 3.46 ما يعبر عن اتجاه عام لأفراد عينة الدراسة بإجابة غير موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41 – 4.2 ، ويظهر الانحراف المعياري 0.91 توزع الإجابات بين الاقتراحات الثاني والثالث والرابع .

### خلاصة نتائج المحور الثالث – مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية لحالة الجزائر .-

✓ أشارت نتائج الدراسة وبالضبط تلك المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر إجماعاً من قبل أفراد عينة الدراسة على أن الممارسة للتدقيق في الجزائر تختلف وبشكل كبير عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وقد يرجع ذلك إلى غياب إرشادات في إطار ممنهج مسبقاً و متفق عليه محلياً ، واقتصاره على الاكتساب عن طريق الخبرة العلمية وما تعارف عليه المدققين وليس على ضوابط الهيئة المشرفة ، وبالتالي غياب إطار للتدقيق في الجزائر يلزم المدققين التقيد به .

✓ تماشياً مع اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية ، يرى أفراد العينة ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية وذلك ربما الارتباط بين الوظيفتين ، ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية يمكن أن تدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل .

✓ في حين قد تكون حجة نسبة أقل وهي من غير الموافقين على ضرورة إتباع الجزائر تبنيها معايير المحاسبة الدولية بمعايير التدقيق الدولية في عنصر الإلزام ، فربما يرون في ذلك مكملاً للتوجه العام للدولة و ليس ضرورة تتحقق بموجبها أهداف التوجه الأول.

✓ ترى الأغلبية أنه وفي حال تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ، فمن الأحسن تكييفها مع البيئة الجزائرية ، وربما يبررون ذلك بكون المعايير الدولية هي معايير لا يمكن أن تتماشى مع بيئة جميع الدول ،

وكانت للجزائر تجربة مع معايير المحاسبة الدولية باعتمادها بعض المعايير وليس ضرورة التحقق بموجبها أهداف التوجه الأول .

✓ ترى الأغلبية أن و في حال تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ، فمن الأحسن تكييفها مع البيئة الجزائرية ، وربما يبررون ذلك بكون المعايير الدولية هي معايير لا يمكن أن تتماشى مع بيئة جميع الدول ، و كانت للجزائر تجربة مع معايير المحاسبة الدولية باعتمادها بعض المعايير وليس كلها وبالتالي بالإمكان إجراء تعديلات عليها شريطة عدم المساس بمضمونها ، وهو ما تنتهجه العديد من الدول على غرار إنجلترا التي قامت بتعديل 14 معيارا سنة 1995 .

✓ يلح أفراد العينة على أنه وفي حال تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية فهي مجبرة على تكوين مدققها في هذه المعايير ، ما يضمن الاستفادة الكاملة والسريعة من تطبيقها لها ووقوف المدققين على الفروقات بين ما كان منتهجا و ما سينتهج .

✓ لقد رأى ما نسبته 43.4 % من أفراد العينة في المعايير الدولية للتدقيق الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل ، وهي الفئة التي ترجع تدني مستوى التدقيق في الجزائر إلى غياب المنهج السليم ، في حين يرى 34.9 % من نفس العينة عكس ذلك ، وربما يحملون ذلك لأطراف أخرى على غرار كفاءة المدققين و استقلاليتهم وقصور الجهات المشرفة و غلبة الطابع القانوني على الطابع الاقتصادي ... الخ .

✓ يرى غالبية أفراد العينة أنه من غير الممكن للجزائر انتهاج معايير التدقيق الدولية في الظرف الحالي ، وربما يرجعون ذلك إلى القصور في بعض الجوانب ، و التي قد تجعل تبني هذه المعايير من عدم تبنيها سواء .

خلاصة :

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين و مهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة :

1. ارتأى أفراد عينة الدراسة في التوحيد الدولي للتدقيق السبيل لارتقاء خدمات التدقيق إلى مستويات أحسن ، و ما يدعم ذلك كون مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب المحلية ، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات مكاتب التدقيق الدولية والمحلية .
2. اتفق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا ، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق ، ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بالمطلوبات الدولية للتعليم والخبرة .
3. بالتطرق إلى معايير التدقيق الدولية أجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين عليها أنها :
  - تحسن من جودة المعلومة المالية ؛
  - تحسن من أداء المدقق؛
  - تساعد مستخدمي تقرير النهائي على اتخاذ قرارات أحسن ؛
  - تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة .

إلا أنهم يرون في تحقق الفائدة من تطبيقها ليس في منأى عن بعض العوامل الأخرى التي تأثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، كالتنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات .

في حين تضاربت آراء المستجوبين حول الهدف من إصدارها ، بين مؤيد لكونها جاءت بغرض التحسين و مؤيد لكونها جاءت لتكملة مشروع التدقيق الدولي .

4. كما خلصت الدراسة إلى إجماع من قبل عينة الدراسة على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وكمكمل للاستفادة من التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر انتهاج معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع الواقع الجزائري ، كونهم يرون فيها الحل المثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل على الرغم من أن الوقت الحالي لا يلاءم تطبيق هذه المعايير ، بل يجب أن يسبق ذلك برنامج تكويني وتدريب للمدققين .

الخاتمة العامة

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف حول له تباؤاً مكانة هامة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الجوانب ، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيرتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل لعدد دول العالم للرقى بالمهنة محليا و التوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية ، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية .

#### نتائج اختبار الفرضيات :

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي ، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى : "معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية " ، فقد خلصت دراستنا للفصل الثاني حول البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي إلى صحة الفرضية كونه وفي اطار محاولة التماشي مع المتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة العمال ظهرت ضرورة توحيد الممارسات الدولية للتدقيق الذي يتحقق بدوره عن طريق وضع معايير تلقى القبول العام في التداول .

بالنسبة للفرضية الثانية : "معايير التدقيق الدولية تقلص من حجم فجوة التوقعات وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة " ، من خلال كذلك الفصل الثاني وبالإضافة إلى المحور الثالث من الاستبيان يمكن الاهتداء إلى أن معايير التدقيق الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهنة التدقيق ، كما تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء ، كما إنها جاءت لتقليل التفاوت بين الدول ، فهي وبناء على طريقة إصدارها تسمح للدول الأقل تطورا من الاستفادة من نظيرتها المتطورة في مجال التدقيق و التي تعمل على التحسين المستمر له ، و بالتالي فقد كان لإصدار معايير التدقيق الدولية جانب تحسيني .

#### أهم النتائج :

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي والبعد الدولي له ، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية و محتواها و مردودية العمل بها على مختلف العوامل ذات العلاقة ،

من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن استبيان وجهت للأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصص ، توصلنا إلى النتائج التالية :

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إلية ، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي ؛
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية ، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية ؛
- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية ، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية ، الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت و الجهد و النقود ، كما أن توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق ، يمر عبر تقريب وجهات النظر بين الدول ، وبالتالي رفع مستوى المعايير قدر الإمكان ؛
- لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية ؛
- مكاتب التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق ، كونها تقدم خدمات عالية الجودة ؛
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ، ما يحسن من جودة المعلومة المالية ، ويزيد من مصداقيتها ، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن ؛
- ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل ، ما يشجع على توسيع مجال الاستثمار الدولي فوجودهما جنبا إلى جنب يؤدي إلى اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات المتواجدة بالدول النامية ، وبالتالي إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول ؛
- إلزام المدققين تحت التربص المرور عبر امتحان ، الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات ؛
- بالنسبة لشرط الخبرة ، ينبغي مراعاة الجانب الموضوعي فيها أكثر من جانب المدة ، فالسماح للوظائف النظرية التي لا توفر تكوينا جيدا للمدققين قيد التسجيل قد يكون بمثابة ضعف على مستوى تكوينهم ، ما ينعكس بالضرورة على أدائهم مستقبلا في حال اعتمادهم ؛
- إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة ، بغرض تحسين جانب الممارسة ؛

➤ العمل على إرساء لجان تكلف بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد الدول ، للوقوف على استقلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه ، ما يضع المدقق أمام مسؤولية أكبر لدى أدائه لمهامه ، ويسهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات .

#### آفاق البحث :

تناول البحث أهم الأسباب التي يمكن فيها تطبيق التدقيق حسب المنظور الدولي للمعايير ، وأهم نتائج ذلك ممثلا في معايير التدقيق الدولية ، مع عرض تفصيلي لهذه الأخيرة ومدى إمكانية تطبيقها في جميع الدول ، باعتبار الانفتاح والتحول التي يشهدها العالم ، ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها :

- حاجة التدقيق المحاسبي لمعايير التدقيق الدولية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية ؛
- دراسة مقارنة ممارسة التدقيق محليا مع الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق .

## المراجع باللغة الكربية

### • الكتب :

- احمد قايد نور الدين ، تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات ( القطاع المصرفي ) ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010
- امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 335-340 .
- امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005،
- انظر المادة الرابعة من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985 ، و الذي يحكم مهنة تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية
- بوبعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999. ص15 التحديات العملية و الإعتبارات ذات صلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ، تقرير مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية ، 21 اوت 2008
- تعريب عصام مرعي ، ادلة التدقيق الدولية -اتحاد المحاسبين الدولي-، الطبعة الأولى ،دار العلم للملايين ، بيروت ، 1987،
- حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ج 1 ، ط 1 ، 2003 ،
- حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ج 1 ، ط 1 ، 2003 ،
- حسام الدين مصطفى الخداهش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995
- حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق ، ط 1 ، عمان ، 1999
- حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، حمزة بشير أبو العاص . مبادئ المحاسبة . الأردن:دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، 1999، الجزء الأول
- حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية واثره على مهنة المدقق، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008

- رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدولية: المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخله، اليوم الدراسي حول: المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، وجامعة باجي مختار- عناية 2005
- روبرت ميجز وآخرون. المحاسبة أساس قرارات الأعمال. ترجمة مكرم عبدالمسيح باسيلي، عبد القادر الديسطي. الرياض: دار المريخ للنشر، 2005،
- ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006،
- الصادق محمد آدم علي ، لأثر توافق المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبية الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية ، مداخله الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، يوم 18 ماي 2010
- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008.
- عبد الرحمان علي التويجري ، حسين محمد النفعابي ، جودة خدمة المراجعة ، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين ، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الادارة ، المملكة العربية السعودية ، 2008
- عبد الرحمن ابراهيم الحميد ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد الرابع ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، سبتمبر 2007،
- عبد الرزاق بن حبيب . اقتصاد و تسيير المؤسسة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية ، 2002
- عبد الناصر نور وطلال الحجاوي ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية – متطلبات التوافق والتطبيق ، دليل المحاسبين.
- عيد حامد معيوف الشمري ،معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، ط1 ، الرياض، 1994 ،
- المادة 08 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، و المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010.
- المادتين 02-03 ، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 12 فيفري 2011 ، و الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 11 ، الموافق ل 20 فيفري 2011.
- محمد السيد الناغي ، المراجعة ، اطار النظرية و الممارسة -، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، مصر ، 1992 ،
- محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991

- محمد عبد الله المومني ، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والافصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية ، الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 08-09 ديسمبر 2009
- محمد يحيى عبد الحميد ، مصداقية المعلومات ومدى الالتزام في اعدادها ومراجعتها ، مداخلة ضمن ورشة عمل حول لايطار المحاسبي والافصاح لهيكل حوكمة الشركات في مصر ، 15 جانفي 2003 .
- محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل و اطار للتطبيق - ، الطبعة الأولى ، مصر ، 2000
- مزياني نور الدين ، فروم محمد الصالح ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية – مقومات ومتطلبات التطبيق ، مداخلة ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.
- مقرر مؤرخ في 1993/03/24 صادر عن وزارة المالية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 332 بتاريخ 1993/03/24
- هوام جمعه ، كوردي و داد ، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق 20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و12 أكتوبر 2010
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004

#### المراجع باللغة اللاتينية

- Colasse, B, comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, 2001
- Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammariens, paris, 1998
- Deloitte.Summary of International Financial Reporting Standards , THE FRAMEWORK FOR THE PREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (on line),. Previous reference
- Dloitte.Summary of International financial Reporting Standards, THE FRAMEWORK FOR THEPREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS(on line) , previous reference.

- IASC Foundation staff. IAS 1 Presentation of Financial Statements , technical Summary ( on line) .IASC Foundation education .available on ( [www.iasb.org](http://www.iasb.org)) (05/05/ 2018).
- International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line) ,previous reference,p906.
- l'article 03 du décret 93\_9 de la république française de 04/01/1993 relatif de la réorganisation de la profession de commissaire aux compte.
- RPBERT OBERT , pratique international de la comptabilité et de audit , Dunod , paris 1994 ,