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

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

تطبيق عملية التدقيق في المؤسسة من منظور المعايير الدولية

مقدمة من طرف الطالب : بودينار محمد هشام

بوجلولي أيوب

تحت إشراف الأستاذ : معارفية الطيب

السنة الجامعية : 2021/2020

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 متشبعة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير ، ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة و الاستغلال الأمثل لمواردهم ، و الحد من الأخطاء المحاسبية و ربما 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 تذليل الفرو قات 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 اهتدت 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 لمعاير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق و إعطاء الضمان و الثقة 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 بالتحولات 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 قصدنا 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 للطالب 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 التحولات 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 شاهدتها 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 ،و التي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية مفيدة لموضوع البحث ؛
- التعديلات و إضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة ، ما حتم على الطالب اعتماد مراجع حديثة و الاستغناء 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 ألمفاهيمي 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 مستخدميها .
- أما المبحث الثالث : فروض و الأسس المتعلقة بإعداد القوائم المالية فشمل هذا الأخير عناصر القوائم المالية ، و القوائم وفق المعايير المحاسبية الدولية و كذا 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 و الخبرة للمدققين في بعض الدول ، عطفا على متطلبات التعليم و الخبرة الصادرة عن الاتحاد 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 علاقتهما 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 و عينة الدراسة ، حدود الدراسة ، والصعوبات التي إعترضتها ؛
- أما المبحث الثاني فتضمن مراحل الاستبانة ، من مرحلة التحضير لإعداد الاستمارة ، مرورا بالمقاييس المكونة لهيكل الاستبيان ، ووصولا إلى تفريغ النتائج التي تلت العملية؛
- في حين عالج المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحاور الثلاث موضوع الدراسة ، و أهم الاستنتاجات الموافقة لهذه النتائج .

الفصل الأول الإطار المفاهيمي 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 يلقى 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، و أيضا ضمان قبول واسع لمعايير المحاسبة الدولية.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى أهم العناصر الواردة في الإطار الفكري الصادر عن(IASC) 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 المحاسبية الدولية.

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

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

المبحث الأول : المؤسسة الاقتصادية

إن المؤسسة الاقتصادية هي المحرك الأساسي للتنمية الاقتصادية ، وهذه 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 هده الأخيرة لاتخاذ القرارات بشأنه ، بحيث يوفر التدقيق الأساس من التسيير الأمثل للقيام بهذا الدور.

المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

مفهوم المؤسسة الاقتصادية

بغية إعطاء مفهوم شامل للمؤسسة الاقتصادية سوف بتم تعريفها تبعا لمناظر مختلفة[1] .

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 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 وتوزيع المداخيل التي أنتجتها على مختلف المتعاملين الاقتصاديين و الماليين.

2. المؤسسة وحدة لتوزيع المداخيل:

ركز التعريف السابق على قدرة المؤسسة على الإنتاج وأهمل عوامل مهمة تمثلت في اعتبارها أداة لتكوين وتوزيع المداخيل التي أنتجتها على مختلف المتعاملين الاقتصاديين والماليين.

1.2- **المؤسسة وتكوين القيمة المضافة:** بعد إتمام عملية إنتاج السلع والخدمات تتوجه هذه

[1] بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .ص15

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

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**[1]: 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:
  - الإهتلاك 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[2]**:**

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.

---

[1] عبد الرزاق بن حبيب . اقتصاد و تسيير المؤسسة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية ،2002،ص28.

[2] ريتشارد شرويدر، مارتل 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 أدوارا 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[1]:

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

تتمثل العناصر المكونة لنظام المؤسسة في أنظمة فرعية هيالنظام 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 وفقا لمعايير مختلفة إلى ما يلي:

1.تصنيف المؤسسات الاقتصادية وفقا لشكلها القانوني:

تنقسم المؤسسات الاقتصادية وفقا لشكلها القانوني إلى:

1-1 المؤسسات الفردية[2]: وتتكون من شخص واحد محدد، ولا تعتبر المؤسسة الفردية وحدة قانونية مستقلة عن مالكها، 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 مالكها الذي يديرها بنفسه، وتفرض الضريبة عليه لا على المؤسسة، لأنه لا يوجد استقلالية للمؤسسة عن مالكها.

[1] حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995 ص17

[2] حمزة بشير أبو العاص . مبادئ المحاسبة . الأردن:دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع،1999،الجزء الأول،ص16

1-2شركات 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 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 هيئتها 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 المتضامنين أو بعضهم، بالإضافة إلى كلمة(وشركاؤه) أو (وشركاؤهم) حسب مقتضى الحال.

ج- **شركات الأشخاص ذات المسؤولية المحدودة**[1]: 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.

1-3-شركات المساهمة[2]: 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.

[1] روبيرت ميجز وآخرون.المحاسبة أساس قرارات الأعمال.ترجمة مكرم عبدالمسيح باسيلي، عبد القادر الديسطي. الرياض: دار المريخ للنشر،2005،ص320.

[2] روبيرت ميجز وآخرون.المحاسبة أساس قرارات الأعمال نفس المرجع،ص322-323

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.

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 الوسطي 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 [1]:

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

[1] عمر صخري . اقتصاد المؤسسة نفس المرجع ص 30 31

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:

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 المصغرة	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 صالحي. أساليب وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري. المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الوطن العربي، الإشكاليات وآفاق التنمية، القاهرة، 2004، ص168.

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 و اهدافها .

1. تعريف القوائم المالية[1] :عبارة عن مجموعة من البيانات الماليّة الخاصة بشركة ما، وتحتوي غالباً على معلومات عن الدخل، والميزانيّة العموميّة، والأرباح، والتدفقات النقديّة، وتُعدّ هذه القوائم من الأنشطة التي تُطبقها كافة الشركات؛ وذلك من خلال الاعتماد على استخدام مبادئ المحاسبة،وتُعرَّف القوائم الماليّة بأنّها: تقارير تُساهم بتوضيح الحالة الماليّة للمُنشأة أثناء وقت ما، أو فترة مُحددة من الزمن،ومن التعريفات الأخرى للقوائم الماليّة أنّها: بيانات تُنَظم بناءً على إجراءات منطقيّة، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات الماليّة للشركات الأعمال، وقد تُظهر معلومات عن لحظة معينة، أو قد تُساهم بتوضيح مجموعة من العمليات الماليّة خلال مُدّة معينة.

[1] حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور ، مرجع سابق، ص29

أهدف القوائم المالية[1]:

تهتم الأهداف الخاصة بالقوائم المالية في التركيز على الأمور الآتية:

- الاهتمام بكافة الفئات المرتبطة مع القوائم المالية ،وخصوصا المستثمرين و الدائنين الحاليين و المتوقعين، حيث تعدُّ هذه الفئات من أهمَ المتابعين للقوائم الماليَة.
- متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقديَة المستقبلية الناتجة عن الشركة.
- استخدام مقاييس التغير في الإلتزمات ، 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 النقديَة 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 و الدائنين، 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[2]:

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 أشكالا 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.

[1] 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 17و18 جانفي 2010.

[2] محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991 ،ص207.

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[1]:

1) المستثمرون:

إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، إنهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم 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 وتوفر فرص العمل.

3) المقرضون:

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

4) العملاء:

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

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2004 ص 96

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:

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

المبحث الثالث: الفروض و الأسس المتعلقة بإعداد القوائم المالية:

المطلب الأول: عناصر القوائم المالية.

الفرع الأول : عناصر الوضع المالي[1] .

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.

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

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

- **الخصم[1]:**

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، المسئولية 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.

[1] Dloitte.Summary of International financial Reporting Standards, THE FRAMEWORK FOR THEPREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS(on line) , previous reference.

- تحويل الخصم إلى حق ملكية.
- ويمكن أن يطفأ الخصم بطرق أخرى مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه.

- **حقوق الملكية[1]:**
- هي الحصة 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.

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(ماعدا الزيادات الناتجة من المساهمات من قبل المالكين).

- المصروفات:

هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ 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[2]:

أ- قائمة الوضع المالي كما هي في نهاية الفترة.
ب- قائمة الدخل الشامل بالنسبة للفترة.
ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للفترة.

[1] HENNIE VAN GREUNING .PREVIOUS REFERENCE ,P5.

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

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 خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة.

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 وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة ينبغي عرضها كتصنيفات منفصلة في صلب قائمة الوضع المالي، ولذلك فالتفرقة بين العناصر المتداولة وغير 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[1].

يسري ذلك الاستثناء، يشترط في هذه الحالة عرض الأصول والخصوم 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 والخصوم معلومات موثقة و أوثق صلة مما هو متداول وغير متداول.

[1] صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008.

وإضافة إلى ما سبق يسمح المعيار للمؤسسة أن تعرض بعض أصولها وخصومها مستخدمة التبويب المتداول والغير متداول والبعض 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 والغير 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

2.**المعلومات المتضمنة في صلب قائمة الوضع المالي**[1] :

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

- العقار،المصانع و التجهيزات.
- الاستثمار العقاري.
- الأصول المعنوية (غير الملموسة)
- الأصول المالية (باستثناء المبالغ الظاهرة في (ه)،(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).

[1] Colasse, B, comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, 2001

- 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 المندرجة 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[1]:

- عناصر العقار ، المصانع والتجهيزات يتمك تحليلها إلى فئات طبقا 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 N/12/31

البيان	ن/12/31	ن+1/12/31

[1] Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammarions, paris, 1998

الأصول	××	××
الأصول غير المتدوالة	××	××
العقار، مصانع وتجهيزات	××	××
الشهرة	××	××
أصول غير ملموسة	××	××
إستثمارات في شركات زميلة	××	××
أصول مالية متاحة للبيع		
الأصول المتداولة		
المخزونات	××	××
الذمم التجارية المدينة	××	××
أصول متداولة أخرى	××	××
النقدية ونقدية معادلة	××	××
إجمالي الأصول	××	××
الخصوم وحقوق الملكية	××	××
حقوق الملكية المنسوبة لمالكي الشركة الأم	××	××
أسهم رأس المال	××	××
أرباح غير موزعة	××	××
مكونات أخرى لحقوق الملكية	××	××
حصة الأقلية	××	××
إجمالي حقوق الملكية	××	××
الخصوم غير متداولة	××	××
القروض الطويلة 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 الطويلة الجل	××	××
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 فرعيا طبقا ل (IAS2) إلى :
  - المخزونات.
  - البضاعة.
  - توريدات الإنتاج.
  - المواد.
  - الإنتاج قيد الإنجاز.
  - السلع تامة الصنع.
- رأس المال و الاحتياطات يتم تحليلها إلى فئات متنوعة مثل:
  - رأس المال المدفوع .
  - علاوي الأسهم.
  - الاحتياطات.

3.أسلوب عرض قائمة الوضع المالي[1]:

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

الفرع الثاني : قائمة الدخل الشامل

توضح قائمة الدخل الشامل ربح أو خسارة المؤسسة خلال الفترة.

[1] عبد الناصر نور وطلال الحجاوي ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية – متطلبات التوافق والتطبيق ، دليل المحاسبين.

يشير (IAS1) بأنه يتم الاعتراف بكل عناصر الدخل و المصروفات في الربح او خسارة الفترة ما لم يتطلب معيار تقرير مالي أو يرخص بغير ذلك ، كما يضيف بأنه يتم الكشف عن عناصر الدخل و المصروفات ذات الأهمية النسبية كل على حدة بناء على طبيعة و قيمة العنصر[1].

1. المعلومات التي يتم عرضها في قائمة الدخل الشامل:

كحد آدنى 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 و المشروعات المشتركة المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية.
د- نفقة الضريبة.
هـ- مبلغ فردي يشمل إجمالي:
1) ربح أو خسارة العمليات المتوقفة بعد خصم الضرائب.
2) المكسب أو الخسارة بعد خصم الضرائب المعترف بها عند قياس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع اوعند التصرف في الأصول أو مجموعة (المجموعات) التصرف المشكلة للعملية الموقوفة.
و- الربح أو الخسارة.
ز- كل مكون الدخل الشامل الآخر ، مصنف 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:

[1] الصادق محمد أدم 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

- ✓ 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.

2-1- نموذج تحليل المصروفات على أساس الطبيعة:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3-2- 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 و الإهتلاك وتكاليف الموظفين.

و المثال الذي يقدمه المعيار عن طريقة تصنيف المصروفات طبقا لوظيفتها هو كما يلي:

الشكل رقم(01-06) :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 Financial Reporting Standards International Accounting Standards Board. (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 (01-07): قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة 2017 مع تحليل المصروفات عل أساس الوظيفة

البيان	ن/12/31	1+ن/12/31
الإيراد	××	××
تكلفة المبيعات	××	××
مجمل الربح	××	××
دخل آخر	××	××
تكاليف التوزيع	××	××
مصروفات إدارية	××	××
مصروفات أخرى	××	××
تكاليف التمويل	××	××
نصيب الربح في الشركات الزميلة	××	××
الربح قبل الضريبة	××	××
مصروف ضريبة الدخل	××	××

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

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

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

[1] International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line) ,previous reference,p906.

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

	أسهم رأس المال	أرباح غير موزعة	ترجمة العمليات الأجنبية	أصول مالية متاحة للبيع	تحوط التدفق النقدي	فائض إعادة التقييم	الإجمالي	حصة الأقلية	إجمالي حقوق الملكية
الرصيد في 1جانفي 20X6	×	×	(×)	×	×	-	×	×	×
التغيرات في السياسة المحاسبية	-	×	-	-	-	-	×	×	×
الرصيد مجددا	×	×	(×)	×	×	-	×	×	×
التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة لـ20X6									
ربح السهم	-	(×)	-	-	-	-	×	-	(×)
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	×	×	×	(×)	×	×	×	×
الرصيد في 31 ديسمبر 20X6	×	×	×	×	(×)	×	×	×	×
التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة لسنة20X7									
أسهم رأس المال المصدرة	×	-	-	-	-	-	×	-	×
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	×	×	(×)	(×)	×	×	×	×
تحويل إلى الأرباح غير موزعة	-	×	-	-	-	×	-	-	-

الرصيد في 31 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 و السياسات 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 و ما في حكمها خلال الفترة المالية[1].

1. المفاهيم أساسية:

أ- **مفهوم التدفقات النقدية**[1]: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 الآجل ، 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 :

[1] رضا جاوجدو، المعايير المحاسبية الدولية: المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول : المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، وجامعة باجي مختار- عنابة 2005

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 أومطالبات تعويض.
- المدفوعات النقدية كضرائب أوأية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.
- المتحصلات و المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الاتجار .
- الفوائد المدفوعة و الفوائد و أرباح الأسهم المحصلة، و كطريقة بديلة يمكن اعتبار الفوائد المدفوعة متعلقة بالأنشطة التمويلية لكونها تكاليف خاصة بالحصول على الأموال ، ويمكن اعتبار الفوائد و التوزيعات 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 (01-09) : الطريقة المباشرة

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

المصدر: International Accountig 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[1].

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

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

الفرع الثاني : التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار و التمويل:

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

ب- **أنشطة التمويل:** أنشطة التمويل هي أنشطة تؤدي إلى تغييرات في حجم وتركيبة حقوق الملكية المقدمة و إقتراضات 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 و التمويل .

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

البيان	12/31/ن	12/31/ن+1

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

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

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

البيان	12/31/ن	12/31/ن+1
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الربح قبل الضريبة	××	

يتم تسويته بـ:	××	
الإهتلاك	××	
خسائر صرف العملات	(××)	
دخل استثمار	××	
مصروف فائدة	××	
زيادة في الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى		
انخفاض في المخزون	(××)	
الزيادة في الدائنين التجاريين	××	
النقدية المتولدة من التشغيل	(××)	
دفع الفائدة	××	
دفع ضرائب الدخل	(××)	
النقدية الصافية من أنشطة التشغيل	(××)	
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		××
الاستحواذ على شركة تابعة، صافي من النقدية المستلمة		
شراء عقار، مصانع وتجهيزات		
دخل من بيع تجهيزات	(××)	
فوائد مستلمة	(××)	
توزيعات أرباح مستلمة	××	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار	××	
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل	××	
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال		
متحصلات من القروض الطويلة الأجل		
دفع دين عقد الإيجار التمويلي	××	
توزيعات أرباح مدفوعة	××	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل	××	(××)
الزيادة الصافية في النقدية والنقدية المعادلة	(××)	××
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة		××
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة		××

المصدر: International Accounting Standards Boad. 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 (IASC) في معلومات حول الوضع المالي والأداء والتدفقات النقدية وكذا التغيرات في حقوق الملكية.

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

وفي إطار ما سبق، ارتكز عمل(IASC) 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 الموحَد ، من خلال محاولة وضع مجموعة من الضوابط تحترم القوانين و اللوائح لجميع الدول المنظمة ، وتسعى لإضفاء جودة أكثر على المعلومات المنتقاة من هذه الوظيفة ، وتنزيل 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 وبقدر 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 خدمتها 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 ، عطفا على جانب التدقيق من الانهيارات المالية الدولية.

المطلب الأول : الطلب على التدقيق في البيئة الدولية[1] .

إن مصطلح التدقيق الدولي يبدو تعبيرا جديدا ، لذلك علينا توضيح لماذا أصبح التدقيق دوليا ؟

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 السواق الدولية ، بمعنى أن كلا من سوق السلع وسوق الخدمات وكذلك سوق رأس المال تجد لها امتداد في السوق الدولية المناظرة ، ونتيجة لذلك فإن أسهم الشركات المدرجة في سوق الدول المتقدمة لن تجد عائقا 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 دوليا للتأهيل المهني .

[1] 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 ، 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[1] .

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 أوربا 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، والدائن Credit، والعهد المؤقتة Imprest ، وقيد اليومية Journal.

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

ويتم استيراد وتصدير 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 وتطبيقات المحاسبة الإدارية من خلال العالم الصناعي ترجع دون شك إلى المبادرات الأمريكية .

[1] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة 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 .

فظهور 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 فان المستثمرين و المقرين بها يحتاجون لأن يصبحوا خبراء في معظم نظم التقرير المالية لأكثر من بلد واحد .

ثالثا : القابلية للمقارنة [1].

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 و القانونية و الاجتماعية ، 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 لتلك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد ، وترجمة العملة الأجنبية ، ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة .

[1] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة اسواق راس المال، مرجع سبق ذكره ، ص 217 .

الفرع الثاني : مزايا وعوائق التناسق الدولي للتدقيق .

أولا : مزايا التناسق الدولي للتدقيق .

يرى مؤيدو التناسق الدولي أن له العديد من المزايا ، ولم يتغير جدلهم 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 حاليا لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة ، 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 و الاجتماعية ".

ثانيا : عوائق التناسق الدولي للتدقيق[1] .

على الرغم من أن مسؤوليات التدقيق تعتبر متماثلة في ظل الشركات الدولية و المحلية 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 طبقا لإجراءات محاسبية محلية ، ما يجعل من الصعوبة بمكان أن يتم استخدام برامج التدقيق الموحدة .

أيضا فإن عدم تكرار عمليات التدقيق (بسبب البعد) قد يعني أن هناك بيانات محاسبية غير كافية لتوفير مسار 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 و اللغة و القوانين بين البلدان ؛

[1] 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 ، ص219.

3. قضايا البعد ومشاكل التنظيمات ؛
4. توافر الأفراد الملائمين .

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 ، وموازاة 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 تصريحا أو تلميحا أن تلك الشركات في خطر. ولعل أشهر تلك القضايا ، السمعة السيئة التي تبعت مكتب التدقيق العالمي ARTHER ANDERSEN والذي قام بتدقيق حساب شركة ENRON عملاق الطاقة الأمريكية ، و WORLD COM ثاني اكبر شركة اتصالات أمريكية المفلستين .

هذا السياق إن الأبقى هو الأفضل ، و الأفضلية 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[1] .

شهد سوق التدقيق تمركزا كبيرا باتجاه المكاتب الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عددا 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 خمسا كبارا ، ولكن اكبر هذه المكاتب ANDERSEN ARTHER تعرضت للتصفية في أعقاب

[1] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة – الايطار النظري و الاجراءات العملية - ، مرجع سيق ذكره، ص 76.

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؛

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 وتوجيهات 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 و الباقية .

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

مكاتب التدقيق الكبرى	المكاتب الأخرى
تفضل تطبيق المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية و المحلية .	لا تميل كثيرا إلى تطبيق جميع معايير التدقيق خصوصا المستحدث منها.
استخدام دائم لأسلوب عينات التدقيق	أسلوب عينات التدقيق لا يحضى 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 و لا تحقق الفعالية المطلوبة تماما .
قد تكون اقل تنافسية كونها تشكل عبء من ناحية التكاليف .	قد تكون أكثر تنافسية بسبب أتعاب التدقيق المنخفضة .
تعمل على انتهاج أساليب جديدة تزيد من جودة	لا تنتهج أساليب جديدة و متطورة عند أدائها

الخدمات المؤداة بغض النظر عن التكاليف المقابلة لها .	لأعمال التدقيق لتخوفها من انعكاسها على التكاليف .

من الإعداد الطالبة بالاعتماد على : ابراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة – النظرية العلمية و الممارسة المهنية – جامعة المنصورة،2004،ص ص79- 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 المسئولين ، و المحاسبين التنفيذيين .

وتجدر الإشارة إلى أن نماذج الموارد البشرية سوف تتباين في مكاتب التدقيق ، ويصف 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 .

التدرج الوظيفي للمدقق	سنوات الخبرة المطلوبة	المهام الموكلة إلية
مساعد المدقق	صفر – 2 سنة	➢ أداء الأعمال الموكلة إلية ومعظمها أعمال تدقيق تفصيلية ➢ إعداد أوراق المدقق ➢ اختبارات دقَة المحاسبية ➢ يخبر المدقق المسؤول بأي مشاكل تتعلق بالمحاسبة أو التدقيق قد تقابله .
المدقق المسؤول	2- 5 سنوات	➢ المساعدة في تخطيط عملية التدقيق . ➢ توزيع المهام على فريق التدقيق . ➢ الإشراف على عمل مساعدي المدقق
		➢ التأكد من وضع خطة للتدقيق

المدير	5-10 سنوات	➢ الإشراف على عمل مساعدي المدقق. ➢ مراجعة تقرير التدقيق . ➢ قد يكون المدير مسئولا عن أكثر من عملية تدقيق في ذات الوقت .
الشريك	أكثر من10 سنوات	➢ التوصل إلى اتفاق مع العميل على نطاق الخدمة المؤداة. ➢ التأكد من التخطيط الجيد لعملية التدقيق . ➢ التأكد من توافر الخبرات و المهارات الكافية لدى فريق التدقيق ➢ الإشراف على فريق التدقيق . ➢ التوقيع على التقرير النهائي للتدقيق . ➢ 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 (02-01) : التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية .

المصدر: أمين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، مرجع سبق ذكره ص51

المطلب الثالث :موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية .

نتيجة فضائح مالية و إدارية ، شهدت كبريات الشركات في السنوات القليلة الماضية عديد حالات الإفلاس و الانهيار ، 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 ، عطفا على حالات أخرى لإشهار الإفلاس مست شركة XEROX للتجهيزات المكتبية ، GLOBAL CROSSINGللاتصالات ، شركة ADELPHA COMMUNICATION للاتصالات ، وعديد الانهيارات الأخرى . [1]

بالعودة لقضية انهيار شركة انرون ، نجد أن ذلك السقوط ارتبط بفقدان الكثير من الأخلاقيات من كبار المسئولين في الشركة و أعضاء مجلس إدارتها ومكتب التدقيق الذي يقوم بتدقيق حساباتها ، و أورد بعض الكتَاب 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 و الانهيارات المالية ، وإفلاس العديد من الشركات الكبرى ، وتعاظم الخسائر التي تكبدها المستثمرون، وحالات الإرباك في الأسواق المالية العالمية بسبب انخفاض أسعار الأسهم المتسارع نتيجة عولمة 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 نحوا لحفاظ على العميل أكثر من اهتمامه بالحفاظ على جودة الخدمات المالية التي يقدمها له ، أثر كثيرا على حرص البعض منهم على ا لالتزام بالسلوك الأخلاقي وذلك من قبيل الحرص على إرضاء مدراء الشركات

[1] هوام جمعه ، كوردي وداد ، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و12 أكتوبر 2010 ، ص ص 21 ، 22 .

الذين يتعرضون لضغوط كبيرة تمارس عليهم من قبل المساهمين والدائنين.و الأطراف 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 460دولار نتيجة الاستثمار في هذه الشركات .[1]

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 ، و بالتالي فإن الأزمة نتجت أساسا عن التلاعب في القوائم المالية لتلك الشركات وعدم التقيد بمبادئ ومعايير حوكمة الشركات التي نصت عليها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية .

إن الأحداث الأخيرة ابتداء 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 أسواقا مالية " قريبة من الكمال .

من المصطلحات التي ظهرت في الأدب المحاسبي التي تعبر عن سلوك الإدارة بتدخلها في عمليات القياس و الإفصاح المالي مصطلح المحاسبة الخلّاقة ، فقد بين مطر أنها " الإجراءات التي تلجأ عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البدائل المحاسبة 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 و الالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقة ، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث العديد من الانهيارات و الفضائح المالية في العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى[2].

مع تزايد نمو اقتصاد السوق العالمي و التنافس بين مصالح الأطراف المختلفة تتزايد درجة التدقيق في نشاط و أداء الشركات . ويظل أمر الشفافية المحققة من خلال الإفصاح أمرا خلافيا 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 .

[1] محمد عبد الله المومني ، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس و الافصاح 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 ص 39 ، 40 .

[1] هوام جمعة ، كوردي وداد ، 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 اعتماده .

كتثبيت لما سبق سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز محاولات أللإتحاد الدولي للمحاسبين لاحتواء التباين في المواقف الأخلاقية ، واستعراض متطلبات التعليم و الخبرة 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 وعليهم مسؤولية أساسية في الدفاع عنه ، أما مكاتب المحاسبة فتتعاقد مع الشركة محل التدقيق و تحصل منها على أتعاب ، ولكنها تقدم المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة[1] .

[1] 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 و علوم التسيير ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010 ، ص 03 .

بالتالي من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى مكاتب المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل و تتعامل 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 ، و بالتالي يوجد دافع لدى مكاتب المحاسبة على التصرف وفق أعلى مستوى من السلوك المهني .

يعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين انه بسبب الاختلافات الدولية في الثقافة و اللغة 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 الاتحاد 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 . وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدَل 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 أمرا 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[1] :

1. أهداف عامة لممارسة مهنة التدقيق ؛
2. المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة ، و التي 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 وفاعلية البيانات المالية ، وان المدقق الداخلي يقدم ضمانته حول كون بنية الرقابة الداخلية سليمة ، كما دعى مدققي الحسابات الخارجيين إلى تقديم الخدمات يطلبه الجمهور من اجل المحافظة على مركزهم المهني في المجتمع .

[1] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق ،ط 1 ، عمان ، 1999 ، ص 48 .

تعترف معايير السلوك الأخلاقي بان 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[1]:

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

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

- **النزاهة :** ويقصد بها أن يكون المدقق أمينا في أداء خدماته المهنية؛
- **الموضوعية:** ينبغي على المدقق أن يكون عادلا 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 و أساليبها ؛
- **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 و المهنية .

تنقسم قواعد السلوك الأخلاقي إلى ثلاثة أجزاء :

[1] حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 86 .

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 الواجب التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين	الجزء2 الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين في كافة المزاولات العامة	الجزء 3 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 و الترويج .	

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

المطلب الثاني : متطلبات التعليم و الخبرة 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[1] .

[1] RPBERT OBERT , pratique international de la comptabilité et de audit , Dunod , paris 1994 , p 272.

اشترطت المعايير الأمريكية على الراغب في امتهان وظيفة المدقق أن يكون حاصلا 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 الأوَلي ؛
- برنامج التركيز و تجديد 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 والعملي له ، فاشترط في شخص المدقق :

- أن يكون حامل لشهادات جامعية في التدقيق أو المحاسبة ؛
- إجراء تربص 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؛
- تأكيد المستوى الثاني ، ثم إجراء الامتحان الثالث حول المحاسبة المعمقة ، التدقيق المعمق ، الجباية المعمقة ، الإستراتجية ، 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[1] .

تشترط القوانين الفرنسية لمنح الترخيص لمحافظي الحسابات النجاح في الامتحان النهائي بعد إتمام تربص مدته3 سنوات ، إلا أن الحاصلين على دبلوم الخبرة المحاسبية معفون من هذا الامتحان.

الفرع الرابع : متطلبات التعليم والخبرة في الأردن[2] .

[1] 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.

[2] انظر المادة الرابعة من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم32 لسنة 1985 ، و الذي يحكم مهنة تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية

يشترط في من يطلب ترخيصا لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن أن يكون حاصلا 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 والتدقيق 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 ، و ذلك 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[1] .

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مدقق الحسابات في عنصرين أساسين هما :

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) ؛
- الجزءان الأول و الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية .

[1] مقرر مؤرخ في 1993/03/24 صادر عن وزارة المالية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 332 بتاريخ 1993/03/24 ،ص ص 04 -06.

2. المجموعة الثانية [1]:

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 غليها شهادة متخصصة في المحاسبة .

ثانيا : التأهيل العملي[2] .

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 10-01،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 بمعهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين 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 .

[1] 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.

[2] 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.

بإعداد مقارنة بين المتطلبات في الدول العربية ومنها الجزائر و الدول الأجنبية ،نلاحظ أن هناك اختلاف في المتطلبات قبيل منح التراخيص ،فاغلب 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.

فقيد المتربص في سجل مدققي الحسابات المرخص لهم يأتي بناء على تأهيله وتدريبه ، ولكن أن يتم ذلك تلقائيا بمرور مدة وبدون اجتياز أي امتحانات ، وان يسمح للوظائف النظيرة 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 النظيرة على تلك التي توفر تدريبا 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[1].

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.

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

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

[1] محمد يحي 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 .

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[1].

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 ،فان 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 و الإجراءات و الإرشادات المالية؛
- الآداب و السلوكيات و الأخلاقيات المهنية؛
- الأمن الاجتماعي وقوانين التوظيف و العمل؛
- قوانين الضرائب.

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[1].

[1] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 335- 340 .

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 كفء.

إن مضمون وصرامة ونطاق وطول مدة الامتحانات المهنية التي يتم إدارتها عن طريق التنظيمات المهنية و السلطات الأخرى لوضع الامتحانات أيضا تتباين ،حيث أن بعضا منها 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 الاستطرادي.

الفرع الثالث: الخبرة[2] .

من المهم لأي مهني ألا يكون لدية 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 المواقف يجب أن يكون ذلك المتطلب لذلك الغرض فقط، ويجب أن لا تكون تلك الخبرة طويلة بشكل غير معقول.

المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية.

[1] محمد يحي عبد الحميد ،_مصداقية المعلومات ومدى الالتزام في اعدادها ومراجعتها ،مرجع سبق ذكره

[2] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص 470

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 و العمل على رفع مستوى الأداء[1] .

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 و تدعيم مهنة محاسبية دولية مترابطة في ايطار قواعد متناسقة[2] .

يضم الاتحاد في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلد و ولاية قضائية يمثلون أكثر من 2.5مليون محاسب،و يضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والضمان و التعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية في القطاع العام ، ويصدر الاتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال.[3]

المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق .

بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة و الرغبة 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[4].

الفرع الأول : لجنة التدقيق الدولية.[5]

- 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 ، ايرلاندا و الولايات المتحدة الامريكية ؛
- 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 .

[1] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل و اطار للتطبيق - ، الطبعة الأولى ، مصر ، 2000، ص 67 .

[2] التحديات العملية و الإعتبارات ذات صلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ، تقرير مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية ، 21 اوت 2008 ،ص5.

[3] تعريب عصام مرعي ، ادلة التدقيق الدولية –اتحاد المحاسبين الدولي- ، الطبعة الأولى ،دار العلم للملايين ، بيروت ،1987،ص15.

[4] حاتم محمد الشيشني ، مرجع سبق ذكره ، ص84.

[5] عبد الرحمن ابراهيم الحميد ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد الرابع ،الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، سبتمبر 2007، ص23.

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إطارا متجانسا وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية و لا 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 قي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية .

تجدر الإشارة إلى أن سلطة إصدار و تعديل التدقيق الدولية حاليا 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[1]:

1. انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى ،فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول الهام دوليا ، 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 و معلومات أخرى كما هو الحال بشان[2] :
   - فحص القوائم المالية ربع السنوية ؛
   - اختبار القوائم المالية التقديرية ؛
   - تجميع القوائم المالية.
3. أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ و الإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها ،ويجب فهم المعايير و الإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها ؛

[1] 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 .

[2] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 108

4. يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة و أهداف التدقيق ، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج ؛
5. القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات و الاستثناء 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 و لتطوير 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 و التعليق 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 [1].

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[2]:

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

[1] محمد السيد الناغي ، المراجعة ،اطار النظرية و الممارسة -، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992 ، ص 136 .
[2] نفس المرجع ،ص ص139 ، 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 (اكتوبر).

3. في عام 1983 صدر معياران آخران هما :
12. المراجعة التحليلية (جويلية) ؛
13. تقرير المدقق عن البيانات المالية (أكتوبر وعدّل 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 (اكتوبر).

- في عام 1985 صدرت خمسة معايير أخرى هي [1]:
18. الاستفادة عن عمل الخبير (فيفري)؛
19. العينة في عمليات التدقيق (فيفري)؛
20. اثر 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 ؛

[1] محمد السيد الناغي مرجع سبق ذكره ،ص 111

26. تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة(أكتوبر)؛
27. فحص المعلومات المالية المتوقعة .

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

أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار ، إحداهما طبقا لتاريخ الإصدار ،والثاني طبقا لموضوع المعيار ، واخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم1 ، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي[1]:

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 من400 الى 430 وعددها معياران ؛
4. **الإثبات في التدقيق :** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500إلى 599 و عددها 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 حاليا .

يمكن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق إصدار في الجدول التالي:

[1] حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ،ج 1 ، ط 1 ، 2003 ، ص 99 .

جدول رقم (02-04) : معايير التدقيق الدولية وفق أخر 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.
ISA230	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 .	ISA710	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[1] :

1. الإصدار الأول للمعيار ليس نهائيا ، 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 الأخر يعتبرها إرشادات و البعض الثالث يعتبرها أدلة ، وأيا 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 يؤكده ذلك ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعادة تبويب و إصدار 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) معيارا.

كما تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من أهمها [2]:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني ، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين ،وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت و الاختلاف و القرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق؛
- استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية ، ولا شك أن تلك التَسمية أكثر تحفظا ،وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير و إتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة ؛

[1] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة –تحليل و اطار للتطبيق- ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 77 ،78 .

[2] حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ،ج 1 ، ط 1 ، 2003 ، ص 99 .

- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا 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 ,

المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها.

الفرع الأول: أهمية معايير التدقيق الدولية[1].

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 و الدولية؛
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 تجانسا 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 و الالتزام[2]:

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 المصداقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛

[1] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة اسواق رأس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 280 – 282 .

[2] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة اسواق رأس المال مرجع سابق ، ص ص 218 ، 219 .

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 و المستخدمين على القيام بمقارنات مالية و التنمية؛
5. إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور و التنمية؛
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) و الأطراف 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 الثَقافة 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[1].

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق ، فقد تم الجدال 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.

[1] حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 100 .

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي[1]:

- 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 الاساسية 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 بالفقرة الثالثة من معيار الدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية ، والتي تنص على " في الوقت الذي يضفى فيه رأي المدقق الثَقة 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 و المطلوبات المتداولة ، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ، وبيان الدخل و الملاحظات والبيانات الأخرى و المعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية[2] .
- ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة و الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع و أحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى ، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية و الإجراءات الواجب عليه القيام بها.

[1] عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 28 ، 29 .

[2] 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 الفرو قات في حجم فجوة التوقعات بين الدول المختلفة ، وهو ما حاولت اللجان المختلفة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ممثلة في لجنة التعليم و لجنة أخلاقيات المهنة ولجنة معايير التدقيق الدولية ومن بعدها مجلس معايير التدقيق وغيرها من اللجان احتواءه .

فانطلقت الفكرة عبر محاولة تقريب وتذليل الفوارق و الاختلافات 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 و المهني .

كما أنه وبسبب تشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ، وبغية منح الأطراف الطالبة للتقارير ثقة اكبر في مخرجاتها وتعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي ، تم الاهتداء إلى دليل للسلوك الأخلاقي يحدد جملة من المتطلبات و المبادئ 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 و التأكيد الدولي ، وقد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد المجلس تبويبها وفقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق .

الفهرس

الفهرس	
المقدمة العامة	05-01
الفصل الأول الإطار المفاهيمي للقوائم المالية في المؤسسة	36-07
تمهيد	07
المبحث الأول : المؤسسة الاقتصادية	08
المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية	08
المطلب الثاني : تصنيفات المؤسسات الاقتصادية	10
المطلب الثالث : معايير التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر	12
المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية	13
المطلب الثاني : الفرق بين التقارير المالية و القوائم المالية	14
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	15
المبحث الثالث: الفروض و الأسس المتعلقة بإعداد القوائم المالية	16
المطلب الأول: عناصر القوائم المالية	16
المطلب الثاني: القوائم المالية وفق المعايير الدولية	18
المطلب الثالث : قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي الدولي	30
خلاصة	36
الفصل الثاني البيئة الدولية لتدقيق	68-38
تمهيد	38
المبحث الأول : طبيعة البيئة الدولية للتدقيق	39
المطلب الأول : الطلب على التدقيق في البيئة الدولية	39
المطلب الثاني : مكاتب التدقيق الدولية	43
المطلب الثالث :موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية	46
المبحث الثاني : المدقق و البيئة الدولية	49
المطلب الأول : دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين	49
المطلب الثاني : متطلبات التعليم و الخبرة للمدقق في بعض الدول الرائدة	52
المطلب الثالث : متطلبات التعليم و الخبرة للإتحاد الدولي	55
المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية	58
المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق	58
المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها	65
المطلب الثالث : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية	66
الخلاصة	68

الخاتمة العامة	69

قائمة الجداول

الرقم	الإسم	الصفحة
01-01	معايير التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر	13
01-02	قائمة الوضع المالي كما هي في N/12/31	21
03-01	تحليل المصروفات على أساس الطبيعة	24
04-01	قائمة الدخل المستقلة في نهاية الفترة 2017 مع تحليل المصروفات على أساس الطبيعة	25
05-01	قائمة الدخل الشامل في نهاية 2017.	26
06-01	تحليل المصروفات على أساس الوظيفة.	27
07-01	قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة 2017 مع تحليل المصروفات عل أساس الوظيفة	27
08-01	قائمة التغيرات في حقوق الملكية في نهاية السنة	29
09-01	الطريقة المباشرة	31
10-01	الطريقة الغير مباشرة	32
11-01	قائمة التدفقات النقدية وفقا الطريقة المباشرة	33
12-01	قائمة التدفقات النقدية وفقا الطريقة المباشرة	34
01-02	المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبرى و المكاتب الأخرى.	44
02-02	مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية	45
03-02	الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين	51
04-02	معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار.	63

قائمة الأشكال

الرقم	الإسم	الصفحة
01-02	التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية .	46

المراجع باللغة العربية

- 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 و علوم 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 ، ص335-ص340 .
- امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال ، دار الجامعية ، الإسكندرية ،2005
- انظر المادة الرابعة من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم32 لسنة 1985 ، و الذي يحكم مهنة تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية
- الصادق محمد أدم 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
- بويعقوب 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 الخداش، 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 جاوجدو، المعايير المحاسبية الدولية: المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول : المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، وجامعة باجي مختار- عنابة 2005
- روبيرت 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
- 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 ،
- محمد السيد الناغي ، المراجعة ،اطار النظرية و الممارسة -، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، مصر ، 1992 ،
- 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 و الافصاح 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
- محمد يحي 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 17و18 جانفي 2010.
- هوام جمعه ، كوردي وداد ، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و12 أكتوبر 2010
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004
- مقرر مؤرخ في 1993/03/24 صادر عن وزارة المالية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 332 بتاريخ 1993/03/24
- 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.

المراجع باللغة اللاتنية

- Colasse, B, comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, 2001
- Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammarions, 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 Presentatuion of Financial Statements , technical Summary (on line) .IASC Foundation education .availabla on (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 ,

الخاتمة العامة

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ، 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 لعديد دول العالم للرقي 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 بالتحولات الاقتصادية العالمية " ، فقد خلصت دراستنا للفصل الثاني حول البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي إلى صحة الفرضية كونه وفي ايطار 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 ، و بالتالي 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 النظيرة 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 والتحولات 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 .