جامعة أدرار

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان: علوم اقتصادية

شعبة: علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع

انعكاسات النظام المحاسبي المالي على التدقيق الخارجي في المؤسسة الجزائرية

دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة

من إعداد:

- ✓ **بن عطياالله هجيرة**
- ✓ **بورويس مونية**

تحت إشراف:

الدكتور: أقاسم عمر

لجنة المناقشة:

الدكتور	صديقي أحمد	أستاذ محاضر	جامعة أدرار	رئيسا
الدكتور	أقاسم عمر	أستاذ محاضر	جامعة أدرار	مشرفا ومقررا
الأستاذ	بالوافي عبد المالك	أستاذ	جامعة أدرار	مناقشا

السنة الجامعية: 2013 /2014

Université d'Adrar

Faculté des sciences économique, commerciales et des sciences de gestion

Département des sciences de gestion

Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme de master

Domaine: Sciences économique

Branche: sciences de gestion

Spécialité : Audite et contrôle de gestion

Thème

Les implications du système comptable financier sur la profession d'audit externe dans l'entreprise algérienne étude de cas SARL

Réalise par :
Benatiallah hadjira
Bourouais mounia

Encadré par :
Dr. Akacem omar

Commission de discussion

Dr. Sadeki	Université d'Adrar	Présidente
Dr Akacem omar	Université d'Adrar	Encadrant
Pr Belouafi abdelmalek	Université d'Adrar	Examinateur

Année Académique:2013/2014

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــداء

إلى بهجة الفصول الأربعة والدتي الغالية التي ربتني

إلى من لن تستطيع أن تسعني عذب الكلام إلى والدتي

التي وهبتني الحياة رحمها الله

إلى دوحة الحب الذي لا ينتهي والدي العزيز أطال الله

في عمره

إلى رفيق دربي وسندي في الحياة زوجي الكريم

إلى قرة عيني ابني سعيد عبد الرحمن

إلى من أفتقده في هذه الدنيا شقيقي سعيد

رحمه الله

إلى كل أفراد عائلتي وعائلة زوجي

إلى كل من يمرون علي كنسمة فجر ندية أينما حلت

أصدقائي وأحبائي

الإهـــداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من أحيا بحبها أمي الغالية

أطال الله في عمرها

إلى دوحة الحب الذي لا ينتهي و الذي أفتقده في هذه الدنيا

والدي العزيز رحمه الله

وجعل الجنة مثواه إن شاء الله

إلى إخواني و أخواتي الاعزاء

إلى الشموع التي تضيء المنزل بنورها:

آدم، عبير، دعاء، ايناس، فرح، فؤاد

إلى كل أفراد عائلتي

إلى كل أحبائي وأصدقائي

هجيـرة

شكر وعرفان

قال تعالى: " اعملوا آل داوود شكرا" " سورة سبأ الآية 13

نحمد و نشكر المولى جل شأنه بديع السموات و الأرض على العزيمة و الصبر الذي منحنا إياه طيلة مشوارنا الدراسي ليتكلل جهدنا بهذا العمل الذي نتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه، و انطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم:**"ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه".**

نتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان و الاحترام و العرفان بالجميل للدكتور المشرف: **"**أقاسم عمر**"** لقبوله الاشراف على هذا العمل و على حسن المتابعة و التوجيه.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم في مساعدتنا من قريب أو بعيد، كما نعبر عن خالص شكري لكل من ساهم في اعداد هذا العمل و لو بكلمة طيبة أو بابتسامة مشجعة.

كما نتوجه بالشكر للجنة التي ستشرف على مناقشة هذا العمل إن شاء الله

	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	I
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VII
قائمة الملاحق	VIII
المقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي	14
تمهيد	15
المبحث الأول: أعمال الإصلاح المرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني	15
المطلب الأول: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني	15
المطلب الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني	18
المبحث الثاني: مقومات النظام المحاسبي المالي	23
المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	23
الفرع الأول: تعريف المحاسبة المالية	23
الفرع الثاني: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي	24
الفرع الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي	24
المطلب الثاني: عناصر النظام المحاسبي المالي	25
المطلب الثالث: الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي	28
المطلب الرابع: المقاربة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	28
الفرع الاول: المقاربة من حيث الإطار المفاهيمي	29
الفرع الثاني: المقاربة من حيث عرض بنود القوائم المالية	31
خلاصة الفصل الأول	32
الفصل الثاني: ماهية التدقيق الخارجي	34
تمهيد	34
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي	34
المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي	34
المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر	35
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي	36
الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي	36
الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي	37
المبحث الثاني: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي	39

المطلب الأول: المعايير الشخصية	39
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	39
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	39
المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر ومنهجية ومسؤولية المدقق الخارجي	40
المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	40
المطلب الثاني: منهجية عمل المدقق الخارجي	45
الفرع الأول: التعرف بالمهمة واتجاهها العام	45
الفرع الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	46
الفرع الثالث: فحص الحسابات	47
الفرع الرابع: إعداد التقرير	48
المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر	48
الفرع الأول: المسؤولية المدنية	48
الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية	48
الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية	49
خلاصة الفصل الثاني	51
الفصل الثالث: انعكاسات النظام المحاسبي المالي على التدقيق الخارجي -الدراسة الميدانية-	53
تمهيد	53
المبحث الأول: تقديم الشركة SARL	54
المطلب الأول: تعريف الشركة والهيكل الإداري لها	54
الفرع الأول: تعريف الشركة	54
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة	54
المطلب الثاني: عرض التقرير السنوي لسنة 2010 للشركة	55
الفرع الأول: قائمة الميزانية	55
الفرع الثاني: قائمة جدول حسابات النتائج	57
الفرع الثالث: قائمة جدول تدفقات الخزينة	58
الفرع الرابع: منهجية عمل المدقق الخارجي على القوائم المالية	59
المبحث الثاني: استمارة الاستبيان وتحليل النتائج	61
المطلب الأول: عرض استمارة الاستبيان	61
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان	65
خلاصة الفصل الثالث	66
الخاتمة	68
قائمة المراجع	72
الملاحق	76

الـــــــــــمحتويات

قائمة الجداول

قائمة الـــــــــــــجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (01-01)	الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي	28
الجدول رقم (02-01)	أوجه المقاربة بين النظام المحاسبي المالي scf والمعايير المحاسبية الدوليةias/ifrs من حيث الإطار المفاهيمي	29
الجدول رقم (03-01)	أوجه المقاربة بين scf وias/ifrs من حيث عرض القوائم المالية	31
الجدول رقم (01-03)	قائمة الأصول للمؤسسة (2010/2009)	55
الجدول رقم (01-03)	قائمة الخصوم للمؤسسة (2010/2009)	56
الجدول رقم (02-03)	جدول حسابات النتائج (2010/2009)	57
الجدول رقم (03-03)	جدول تدفقات الخزينة (2010/2009)	58

قائمة الأشكـــــــــــــــــال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم: (01-01)	مكونات النظام المحاسبي المالي	27
الشكل رقم: (01-03)	الهيكل التنظيمي للشركة ذات المسؤولية المحدودة	54

قائمـــــــــــــــــــة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 01	- الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 37، المؤرخة في 29 أفريل 1975 المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني.	77
الملحق رقم 02	- الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 42، المؤرخة في 23 مارس1976 .	78
الملحق رقم 03	- الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 74، المؤرخة في 25 نوفمبر2007، المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي.	79
الملحق رقم 04	- الجريدة الرسمية رقم 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.	80
الملحق رقم 05	**NOTE METHODOLOGIQUE DE PREMIERE APPLICATION DU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER « SCF »**	81
الملحق رقم 06	- NOTE METODOLOGIQUE PORTANT MODALITE D'APPLICATION DE L'INSTRUCTION DU PREMIERE APPLICATION DU SYSTEM COMPTABLE FINANCIER.	82
الملحق رقم 07	القوائم المالية للشركة محل الدراسة	83
الملحق رقم 08	L'audit de l'annexe des états financiers	84

المقدمـــــــة

يعتبر انفصال الملكية في الإدارة عن التسيير و تعقد البناء التنظيمي للمؤسسة أوجب على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة من أجل حماية مصالحهم وتلبية احتياجاتهم من معلومات محاسبية موثوقة، وذلك بهدف اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية الحاسمة كقرار الشراء أو الاحتفاظ بأسهم المؤسسة مثلا.

باعتبار أن مدقق الحسابات يمثل الجهة الإشرافية المكلفة و المخولة قانونا بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات يجب عليه التأكد من أن هذه القوائم المالية قد أعدت وفقا لما تقتضيه المعايير المعمول بها، كما أن تطبيق هذه المعايير قد تم بصورة سليمة و موضوعية، لكن في الجانب العملي نجد أن هذا الدور تقلص و يتجلى ذلك بوضوح في إصدار المدقق الخارجي لرأي بدون تحفظ حول القوائم المالية تتضمن ممارسات محاسبية احتيالية تؤثر على مصداقية المعلومات المالية و قابلية المؤسسة على الاستمرار، وهو ما نتج عنه تشويه لصورة مكاتب التدقيق وإغلاق العديد منها و سحب أسمائها من السوق المهنية نهائيا.

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي المنظم لما قام به المحاسب من خطوات متناسقة مع الدورة المحاسبية بتقييمه للإجراءات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع مجموعة من الخطوات التي يحددها مسبقا في صورة برنامج تدقيق، و تجمع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما ومتعارف عليها على المستوى المحلي و الدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

إن المحاسبة كنظام معلومات في المؤسسة تعد أهم أدوات التسيير التي تمكن المسير و الأطراف الخارجية من اتخاذ القرارات التي تختلف درجة سلامتها تبعا لجودة المعلومات المحاسبية المستخدمة، ولهذا يندرج التحول من النظام المحاسبي المعتمد على المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية المحاسبية، والإفصاح المالي IAS-IFRS ضمن مسعى تحقيق إعلام محاسبي أكثر ملائمة لتحديد الوضع المالي للمؤسسة لاتخاذ القرارات.

منذ صدور النظام المالي سنة 2007 احتلت المحاسبة مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كانت عليه، إذ أصبحت المعلومات المتولدة من المحاسبة المالية تتسم بقدر معقول من

الخصائص النوعية المميزة فهي تضمن المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار.

وعليه فالمحاسبة المالية أصبحت نظام معلومات محاسبي تعمل في بيئة تستخدم الاعلام الآلي، وهذا ما أكده المرسوم التنفيذي 110/09 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، وبذلك يجب أن يكون لدى المدقق معرفة كافية ببيئة أنظمة المعلومات من أجل تخطيط، تسيير، توجيه و الاشراف على عملية التدقيق.

إن هناك درجة من الارتباط بين كل من المحاسبة و التدقيق، إذ أن عمل المدقق ذو الطبيعة الرقابية التحليلية يهدف إلى إعطاء رأي فني محايد، يبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب ذو الطبيعة الانشائية .

إن هذا الارتباط بين المحاسبة و التدقيق كان له أثره في الجزائر فقد أثر النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي.

الإشكالية الرئيسية:

وعلى ضوء ما تقدم نطرح الاشكالية الرئيسية التالية:

ما هي انعكاسات النظام المالي المحاسبي على التدقيق الخارجي في المؤسسة الجزائرية ؟

يندرج ضمن الإشكالية السابقة مجموعة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- ما هو النظام المالي الجديد؟

- ما هو التدقيق الخارجي؟

- ما مدى مسؤولية مدققي الحسابات في حدوث التلاعبات المحاسبية ومدى قدرتهم على اكتشافها؟

فرضيات البحث:

لمعالجة الاشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية نفترض الآتي:

- تطبيق النظام المالي الجديد يساعد المدقق الخارجي في عمله؛

- يمكن للمدقق الخارجي وذلك من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده من تصحيح مسار و أداء المؤسسة ؛

- أجرت الجزائر عدة إصلاحات في الميدان المحاسبي، نتج عنها إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من معايير المحاسبة الدولية؛

- هناك عدة تغييرات طرأت على عمل المدقق الخارجي نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

أسباب اختيار البحث:

إن اختيارنا لهذا البحث ليس من قبيل الصدفة و إنما يعود لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية

*** الأسباب الموضوعية:**

- تزايد أهمية وضرورة التدقيق الخارجي في المؤسسات الجزائرية موازاة بتطبيق النظام المالي الجديد؛

- إمكانية الحصول على المراجع و المصادر المتعلقة بإجراء البحث ؛

- يعتبر الموضوع محل البحث مرتبط بالتخصص؛

*** الأسباب الذاتية :**

- المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية والعربية ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق الخارجي؛

- الرغبة و الميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق والنظام المالي الجديد؛

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي و مدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية؛

- مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي و أثر ذلك في تقديم معلومات سليمة لأصحاب المشروع؛

- التعرف على مدى التطور الذي حصل على مستوى المعايير الدولية للتدق

يق الخارجي ومدى مساهمتها لوضع الحد في ازدياد حالات الغش و الأخطاء؛

- معرفة ما مدى تأثير النظام المالي على التدقيق الخارجي.

أهمية البحث:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من بين المواضيع الأكثر اهتماما من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة خاصة الملاك و المساهمين في المشروع و ذلك بمساعدة النظام المالي الجديد الذي يطبق في الجزائر منذ سنة 2009.

صعوبات البحث: اعترضت دراستنا هذه بعض العراقيل كـ:

- قلة الأماكن المتخصصة لإجراء التربص؛

- صعوبة الحصول على المعلومات خاصة في الجانب التطبيقي،

- قلة المراجع في الموضوع.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراستنا هذه الوصفي التحليلي و يتبين في الجوانب النظرية للموضوع لأهم ما ورد في الكتب و المراجع والبحوث العلمية و الملتقيات والمقالات، بالإضافة إلى الأسلوب المقارن المتمثل في المقارنة بين المخطط المحاسبي و المخطط المالي المحاسبي وكذا معايير المحاسبة الدولية.

خطة البحث:

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث و لمعالجة الاشكالية و التساؤلات الفرعية و لاختبار الفرضيات، ثم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول؛ تضمن الفصل الأول النظام المحاسبي المالي، بحيث تطرقنا إلى أعمال الإصلاح المرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني، ثم قمنا بتقديم النظام المحاسبي المالي الجديد، أما الفصل الثاني فيتحدث عن التدقيق الخارجي وهذا باستعراض بعض المفاهيم العامة، مع الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق الخارجي مع إلقاء نظرة على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر وكذا منهجية ومسؤولية المدقق الخارجي، أما الفصل الأخير فقد خصصناه للدراسة الميدانية

الفصل الأول

تمهيد:

شـهد العـالم فـي آونتـه الأخيـرة تطـورات سـريعة فـي المجـال الاقتصـادي وهـذا مـا فـرض تحـديات علـى البيئـة الاقتصـادية بمـا فيهـا المؤسسـات، مما يلزمها البحث على التكيف مع هذا الواقع.

ونخـص بالـذكر المؤسسـات الاقتصـادية الجزائريـة التـي دخلـت السباق من بابه الواسع بانتهاجها مرحلة جديدة ألا وهي مرحلة اقتصاد السـوق، وهـذا مـا يفـرض عليهـا ضـرورة ممارسـاتها المحاسـبية وفـق الممارسات العالميـة، وعليـه قامـت بـالتحول مـن المخطـط المحاسـبي الـوطني إلـى النظـام المحاسـبي المـالي وفقـا للمعـايير الدوليـة المحاسـبية، مسـعاها فـي ذلـك تحقيـق إعـلام محاسـبي أكثـر جـودة وسلامة مما يضمن استخدام المعلومات المحاسـبية مـن قبـل مختلـف الأطراف وتكون واضحة، سهلة الفهم، وذات موثوقية، وتمكنـه مـن اتخـاذ

القرارات، وما يزيد مصداقية البيانات المحاسبية والمالية هو اللجوء إلى اعمال التدقيق الخارجي الذي يعمل على التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتجنب الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش. ولهذا نتناول في هذا الفصل مايلي:

المبحث الأول : أعمال الإصلاح المرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول : أعمال الإصلاح المرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني

إن عملية الإصلاح المحاسبي التي تتبناها الجزائر جاءت في اطار أعمال التوحيد المحاسبية الدولية حيث انتقلت إلى النظام المالي الجديدة وفق أسس وقوانين، مستدركة في ذلك نقائص المخطط المحاسبي الوطني ولهذا سنعرض في هذا المبحث الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني، نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني

كانت للمخطط المحاسبي الوطني عدة محطات تاريخية نلخصها في المراحل الآتية:

المرحلة الأولى 1962- 1975 :

منذ عام 1962 عملت الجزائر على تجديد التشريع الفرنسي باستثناء المواد التي قد تنص على المساس بالسيادة الوطنية وذلك من خلال القانون 157/62 المؤرخ في 31 ديسمبر كانون الاول، وفي هذا السياق ورثت الجزائر المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1957.[1]

[1] - Hayet HANNICHE ; le passage du plan comptable 1975 au nouveau systéme comptable financier, mémoire publié ; université d'ORAN-ES-SENIA ; 2009 ; sur le site suivant : www.mémoireonline.com vue le 10/04/2010 , p36.

وهذا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة بضمان العمل على استمرارية تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية[2]؛ وهذا انطلاقا من التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة CSC عام 1972 في مهمة هدفها وضع المخطط المحاسبي الجديد PCN عام 1975[3] وتنظيم المهن المحاسبية في الجزائر بموجب الأمر 82/71 صادر في 1971/12/29 وهذا لضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد[4].

وعليه وبموجب الأمر[5] 35/75 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 هجري الموافق لـ 29 أفريل سنة 1975 تم اصدار المخطط المحاسبي الوطني والذي أصبح الزاميا ابتداءا من 1976/01/01 على جميع المؤسسات حسب ما جاءت به المواد (1) و (2):

المادة الأولى: إن المخطط الوطني للمحاسبة المرفق بهذا الأمر يصبح الزاميا ابتداءا من 1 يناير 1976 بقصد تطبيقه على:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- شركات الاقتصاد المختلط.
- المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

المادة الثانية: يصبح المخطط الوطني المحاسبي ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة وذلك بموجب قرار صادر عن وزير المالية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة طبقا لأحكام المادة 8 من الأمر 82/71 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 هجري الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 1971.

---

[2]- حميداتو صالح؛ بوقفة علاء؛ واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر جامعة الوادي، يومي 05و 06 ماي 2013،ص 04، على الخط:www.uni-eloued.dz شوهد يوم: 2014/04/07 على 15:41، ص04.

[3] - Hayet HANNICHE, op.cit, p 36.

[4]- حميداتو صالح، بوقفة علاء، مرجع سابق، ص 04.

[5]- الأمر 35/75، المؤرخ في 29 أفريل 1975، المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 37، ص502.

أما فيما يتعلق بكيفية التطبيق حسب ما نصت عليه المواد (3) و (4) فإن التسجيل المحاسبي يكون بحسب المخططات الحسابية القطاعية لكل قطاع وبموجب قرار صادر عن وزير المالية.

و عليه جاء القرار المؤرخ في 13 جمادى الثانية عام 1393 الموافق لـ 23 يونيو 1975، يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، والذي يحوي كيفية التنظيم والتسيير المحاسبي، ثانيا تقييم الاستثمارات والمخزونات وأخيرا وثائق الملخصات ويضم الملحق1 قيد مصطلحات وقواعد استعمال الحسابات، والملحق2 فيه أشكال وثائق الملخصات.[6]

المرحلة الثانية 1975-2007:

في هذه المرحلة عرف المخطط المحاسبي الوطني بعض الإضافات تماشيا مع البيئة الاقتصادية والمالية، بحيث في الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة (CSTC)، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية:

- القطاع الفلاحي سنة 1987.
- قطاع التأمينات سنة 1987.
- قطاع البناء والاشغال العمومية سنة 1988.
- قطاع السياحة سنة 1989.

ومع نهاية الثمانينات وبداية التسعينات بدا التفكير في إدخال إضافات وتعديلات لهذا المنهج المحاسبي من خلال عدة مناشير وقرارات وزارية مبينة كالآتي[7] :

- **المنشور رقم 185/F/DC/CE/89/047 المؤرخ في 24 ماي 1989:** يتعلق هذا المنشور بطرق المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات، ويعالج مايلي:

---

[6]- وزارة المالية، قرار ممضي في 23 يونيو 1975، الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 24، مؤرخة في 23 مارس 1976، ص330.

[7]- بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03،منشورة، 2010/2009، ص ص 57، 58 ، على الموقع التالي: http://iefpedia.com/arab/wp_content/uplaods/2011/07 على الخط، شوهد يوم: 2014/02/10 على 20:09.

- المساهمات (التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة)
- حساب مساهمات الشركات: حيث تم التمييز بين المساهمات النقدية والمساهمات العينية
- إدراج حساب الموثق(حـ/480) كحساب فرعي من حساب المتاحات، تسجل فيه الاموال التي توضع عند الموثق.
- إدراج حساب الفروض السندية (حـ/520) كحساب فرعي من حساب ديون الاستثمارات.
- تجزئة حساب سندات المساهمة(حـ/421) إلى حسابات فرعية.
- فتح حسابات فرعية خاصة بعملية توزيع الأرباح، منها حساب قسائم للدفع(حـ/5561)، حساب حصة أرباح واجبة الدفع(حـ/5562)، حساب حصة أرباح مستحقة للمستخدمين(حـ/5638)، حساب بدل الحضور(حـ/668) وحساب حصة الإدارة للدفع(حـ/557).

- **المنشور رقم 635/F/DC/90/046 المؤرخ في 11 مارس 1990:** يتعلق هذا المنشور بالمحاسبة عن مساهمة العمال(المستخدمين) في أرباح المؤسسة.
- **التعليمة رقم 001/95:** والمؤرخة في 02 أكتوبر1995، وتتعلق بطرق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة، حيث تعالج مايلي:

- الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات الاقتصادية العمومية.
- الأموال المتحصل عليها من الدولة والتي تهدف إلى التدخل في المؤسسة.
- حصة الأرباح المتحصل عليها عن طريق السندات.
- الإيرادات المالية المتحصل عليها عن طريق التوظيفات المالية.
- الحسابات الجارية للشركاء.

- **التعليمة رقم 158/MF/DGC والمؤرخة في 21 أفريل1997:** وتتعلق بالمحاسبة عن فرق إعادة التقييم وإعادة إدماجه ضمن الميزانية والناتج عن تطبيق المادة 14 والمادة 107 لقانون المالية لسنة1996 .
- **القرار الوزاري رقم21/99 المؤرخ في 1999/10/09:** حيث تضمن هذا القرار توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وقد اشتمل القرار على مدونة حسابات، طرق معالجة العمليات فيما بين المجمع، تفسير المصطلحات وقواعد استخدام الحسابات، لاسيما المتعلقة بالتجميع، إضافة إلى القوائم المالية الختامية. وتلتزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا المخطط في مسك محاسبتها وإعداد وتقديم قوائمها المالية الختامية.

المطلب الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

إن أهمية نظام الإعلام المحاسبي يعتمد على ثلاثة عوامل رئيسية هي[8]:

1. منطق ترتيب الحسابات
2. تماسك آليات العمليات المحاسبية.

ولكن المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 يتميز بالنقائص التي تمس هذه المستويات الثلاثة؛ وهذا ما يوضح انهيار التجانس في العمليات المحاسبية.

حيث نجد ان طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني أظهرت تقصير على مستوى الجانب النظري، من حيث الإطار المفاهيمي والمصطلحات المستعملة، كما أن المبادئ المحاسبية غير واضحة؛ وكذلك هناك مصطلحات مثل؛ الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف لم تضبط بتعاريف واضحة.

كذلك تلك النقائص المتعلقة بالجانب التقني وتتعلق أساسا بالإطار المحاسبي، وتصنيف الحسابات، قواعد التقييم، التعاريف وقواعد سير

[8] - Hayet HANNICHE, op.cit, p36.

الحسابات ومعالجة بعض العمليات، كما لم يتم التطرق إلى بعض الحسابات.[9]

النقائص المتعلقة بالإطار المفاهيمي (التصوري): وتتمثل في مجموعة من النقاط[10]:

- **غياب الإطار المفاهيمي:**

إذ بغياب الإطار المفاهيمي في المخطط المحاسبي الوطني تسبب في تعطيل المحاسبة لأنه يتم الاعتماد عليه من أجل إيجاد حلول للمعاملات والأحداث، التي تعالج بموجب المخطط المحاسبي الوطني.

- **أهداف ومستعملي المعلومات المحاسبية:**

إن أهداف المخطط المحاسبي الوطني لم تعد تستجيب لمتطلبات الواقع الحالي للاقتصاد الوطني، فقد كان المخطط المحاسبي الوطني يهدف إلى تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي بالإضافة إلى تلبية الاحتياجات المحاسبية الوطنية من المعلومات التي تفيد الدولة وذلك على حساب المؤسسات.

- **من حيث المبادئ المحاسبية:**

المبادئ المحاسبية والفروض اكتنفها الغموض والأوضح في المخطط المحاسبي الوطني؛ حتى وإن أشار المخطط ضمنيا إلى بعض المبادئ في قواعد التقييم وسير الحسابات، إلا ان ذلك يعتبر غير كافيا لأن الفروض والمبادئ المحاسبية يجب ان تحدد بصورة صريحة في المخطط حتى تصبح مرجعا رسميا واجب التطبيق بقوة القانون.

- **تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية:**

فبغياب تعريف وشرح المصطلحات المستعملة في المخطط المحاسبي الوطني يخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله.

---

[9]- محمد كويسي، عوينات فريد، مهاوات لعبيدي، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر، ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة جامعة الوادي، يومي 05 و06 ماي 2013، على الخط: WWW.UNIV.ELOUED شوهد يوم:2014/04/07 على: 15:41، ص 06.

[10]- سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، قسم علوم التسيير، 2013/2012، ص37.

- **الوثائق والسجلات المحاسبية الضرورية:**

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني السجلات المحاسبية الواجب مسكها إذ اكتفى بالإشارة إلى السجلات بالعبارة التالية:"فضلا عن السجلات والوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية أو التنظيمية فإن على المؤسسة أن تمسك حساباتها بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها، وإعادة تكوين محتوياتها و إعداد موازين دورية.

النقائص المتعلقة بالجانب التقني فتتعلق بـ: [11]

- **الإطار المحاسبي:**

بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني لم يعط بعض الحسابات كما ذكرنا سالفا، مثال على ذلك:

بالنسبة للمجموعة الاولى:

- رأس المال المسدد وغير المسدد.
- سندات المساهمة.
- علاوات تمويل السندات إلى اسهم.
- بعض العلاوات والمنح.

بالنسبة للمجموعة الثانية:

- إعادة تقييم الاستثمارات.
- البناءات المنجزة على أراضي الغير.
- معالجة العقد الإيجاري.
- معالجة عمليات المناولة sous traitance.
- عناصر أخرى تتطلب حسابات خاصة.

بالنسبة للمجموعة الرابعة:

- النواتج للقبض.
- الإعانات للقبض.

---

[11]- عبد الهادي بوقفة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010، ص ص37،38 بتصرف، على الخط:http://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/AbdElhadi-Bougofa.pdf?idmemoire=2247، شوهد يوم 2014/04/12 على 20:51.

- الفوائد واجبة التحصيل.

بالنسبة للمجموعة الخامسة:

- الديون المخصصة للعطل المدفوعة
- الكشف على الحساب
- الكشوفات البنكية

بالنسبة للمجموعة السادسة:

- خسائر الصرف
- منحة التمدرس

3. المصطلحات التي تترجم بقواعد محاسبية محددة من الحسابات المهمة التي تشير إلى مفاهيم لالبس فيها للقارئ أو مستخدم الحسابات.

- **تصنيف وتبويب الحسابات:**

لم يقم المخطط المحاسبي الوطني بتصنيف بعض الحسابات نذكر منها:

- لم يميز المخطط المحاسبي الوطني بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة وبين الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية.
- صنف الديون والحقوق حسب الطبيعة وليس حسب السيولة ومدة الوفاء.
- تم تصنيف حسابات المجموعة 2 و3 و4 على اساس نظرة قانونية للمؤسسة لاتسمح بإعطاء أدوات الإنتاج.
- لم يتم الفصل بين أصول الاستغلال وأصول خارج الاستغلال
- عالج المخطط المحاسبي الوطني مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية وليست قيم معنوية.
- القيم المنقولة مدرجة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات، يضم هذا الأخير سندات المساهمة

وسندات التوظيف، حيث نشير أن سندات التوظيف هي قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة.

- حساب حقوق الاستثمارات لا يمثل حقوق مكتسبة على الاستثمارات، لكن استخدام رؤوس الأموال الثابتة يمكن ان يمثل استثمارات.
- مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال.

توجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم، يتعلق الأمر بحساب 46 تسبيقات على تكاليف الاستغلال وحساب 56 ديون محصلة على تكاليف الاستغلال حيث أن:

الحسابين 568 و 468 لايمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الاهتلاكات.

حساب 469 لايمثل حقوق خارج الاستغلال.

- **الوثائق الشاملة**[12]:

- لا تخلو القوائم المالية التي يفرضها المخطط المحاسبي الوطني من النقائص سواءا من حيث عددها، نوعها أو محتواها.

- لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها إعداد نفس القوائم المالية الختامية وهذا أمر غير معقول، فكان من الأجدر وضع نظامان يتلاءمان مع حجم وامكانيات المؤسسات، فيخصص الأول للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة، بينما يخصص الثاني (نظام مبسط) للمؤسسات الصغيرة، ويفرض كل نظام على أساس معايير معينة مثل رقم الأعمال وعدد المستخدمين.

- لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، فهي التي تبين لنا المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية انفاقها، أي تفسر لنا المدفوعات والمتحصلات النقدية خلال الفترة وأسباب التغير في رصيد النقدية، فهذه

---

[12]- بوعلام صالحي، مرجع سابق ص ص 70،69.

المعلومات لا يمكن الوصول إليها باستخدام القوائم المالية الأخرى فقط. فهي قائمة مالية مفيدة لكل شخص مهتم بالصحة المالية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل مثل الدائنين والمستثمرين.

- لا تقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج معطيات عن الدورة السابقة التي تمكن من اجراء المقارنة بين الدورات المالية.

- إن نظام اقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو مردودية المؤسسة، درجة ملائمتها وقدرتها على توزيع الأرباح ومن ثم تحسين فعالية اتخاذ القرارات وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني التي تعد وفقا للقوانين والاعتبارات الضريبية وتعطي الأولوية للاستجابة لاهتمامات المصالح الضريبية وتوفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الاستثمارات الانتاجية وغير الانتاجية، فهذه القوائم لا تلبي احتياجات المقرضين والمستثمرين من المعلومات المالية رغم أنهم يتحملون المخاطر وهم في حاجة إلى تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

- **الجرد الدائم:**

إن تطبيق نظام الجرد الدائم يتطلب توفير نظام معلومات متكامل الوظائف والمتمثلة فيمايلي[13]:

- وظيفة التسجيل (المحاسبة، الإعلام الآلي)
- الوظائف العملية (الشراء، الانتاج، البيع)
- وظيفة الرقابة (المديرية العامة، مراقبة التسيير)

أجبر المشرع الجزائري المؤسسات مهما كان حجمها ونشاطها على تطبيق نظام الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها.

- **قواعد التقييم:**

[13]- عبد الهادي بوقفة، مرجع سابق، ص 40.

اعتمد المخطط المحاسبي الوطني في عملية التقييم على التكلفة الترجيحية ولا يسمح بإعادة التقييم عند الجرد الحقيقي. لم يتناول المخطط المحاسبي الوطني تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج، القيمة المقدرة، قيمة الانجاز، المصاريف الملحقة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة، كما ان تقييم بعض العناصر مثل الأصول والخصوم بالعملة الأجنبية غير معالجة.

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني طرق حساب الاهتلاك بدقة ولم يحدد معدلات الاهتلاك واجراء تكوين المؤونات لنقص المخزونات والحقوق المشكوك فيها.

المبحث الثاني: مقومات النظام المحاسبي المالي

مع انتقال الجزائر على غرار العديد من الدول لاقتصاد السوق واتساع الفرص الاستثمارية والتمويلية على المستوى الدولي يتطلب منها استفاء مجموعة من الضوابط في الشكل والمحتوى للقوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات ولا يتم ذلك إلا من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وعليه قام المجلس الوطني المكلف بمهمة التوحيد المحاسبي باختيار إعداد نظام محاسبي استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية يتمثل في النظام المحاسبي المالي، الذي يختلف في كل جوانبه عن المخطط الوطني للمحاسبة لأنه جاء لتدارك نقائصه ومسايرة التحولات الإقتصادية في الجزائر.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

بعد دخول الجزائر اقتصاد السوق وانفتاحها على العولمة، أوجب عليها القيام بإصلاحات اقتصادية مست الكثير من النواحي، من بينها اصلاح النظام المحاسبي وذلك من خلال تبنيها نظام محاسبي جديد يستجيب لهذه التطورات.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف المشرع الجزائري المحاسبة المالية في القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 في المادة 03 منه على أنها: «نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف(جداول مالية) تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"[14].

ومن خلال هذا التعريف نرى أن المحاسبة المالية جاءت لـ:

- لتنظيم المعلومة المالية وتحليلها بدقة؛
- ترجمة الاحداث الاقتصادية بما يستجيب لمتطلبات السوق؛
- للاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الثاني: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي

هناك عدّة أسباب لتبني النظام المحاسبي المالي أهمها[15]:

- ✓ لتطوير المعلومة المالية؛
- ✓ للانتقال للمعايير الدولية معايير(IAS/IFRS).

كذلك هناك أسباب خاصة من بينها[16]:

- ✓ وجود صعوبات تقييم المؤسسات التي دخلت مجال الخوصصة لحساب قيمة أصولها الحقيقية في السوق لانعدام الشفافية وفقدان الانضباط المحاسبي؛

---

[14]- المادة03، قانون 11/07، ممضي في 25نوفمبر2007، الجريدة الرسمية رقم 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، ص 03.

[15] - direction du développement et de partenaires internationaux ; le nouveau système comptable financier ; historique et enjeux de sa mise en application ; séminaire ; 15 janvier2009 ;p 02.

[16]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص ص 21-22.

- ✓ مرافقة عمليات الاصلاح الاقتصادي عن طريق اعتماد المعايير الدولية؛
- ✓ دخول الجزائر الشراكة الأوروبية والانضمام لـ OMC ؛
- ✓ مخالفة معيار المدة لتعديل النظام المحاسبي الذي يحدد ب عشرة سنوات، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني بقي ثلاثون سنة دون تغيير؛ وبالتالي أصبح غير قادر على معالجة بعض الحقائق الاقتصادية الجديدة، كالقرض الإيجاري، حقوق الامتياز، العمليات بالعملة الصعبة، تغيرات الأسعار وغيرها... الخ.
- ✓ ظاهرة العولمة وهيمنة الفكرالرأسمالي على الفكر الاقتصادي[17]؛
- ✓ الاستجابة للمعايير الدولية للمحاسبة التي تنادي بالتوحيد والتقارب على مستوى القوائم المالية؛
- ✓ محاولة تكييف تقنية المحاسبة وجعلها اكثر ملاءمة لترجمة الاحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية.[18]

الفرع الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي

تتمثل أهم الأهداف فيما يلي[19]:

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دولي؛
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الاموال الخاصة بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛
- نشر معلومات واضحة، تتمتع بشفافية أكبر تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة اموالهم في المؤسسات،

---

[17]- العبادي محمد، محاضرات في المحاسبة المعمقة، السنة أولى ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير،غير منشورة، جامعة أدرار، 2013/2012.

[18]- سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي/العوائق والرهانات/،ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، يومي 13 و14 2013، ص 02.

[19]- عيساوي سعيدة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص06.

وتساعد على فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين؛

- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- تغيير مصطلح محاسب إلى مصطلح معدّ القوائم المالية[20]؛
- تحميل المسؤولية لجميع الأطراف من معدّي القوائم المالية؛
- إيجاد حلول مناسبة التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مع العلم أن النظام المحاسبي المالي مازال في طور الدراسة؛
- تبني تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعيار الدولي المصادق عليها من قبل اغلب الدول؛
- تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق وليس التكلفة التاريخية.

المطلب الثاني: عناصر النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي من العناصر التالية[21]:

***الإطار التصوري:** يمثل الإطار التصوري للمحاسبة المالية الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية .

***مجال التطبيق:** كل شخص طبيعي او معنوي يخضع بموجب نص قانوني أو تنظيمي لأحكام المحاسبة المالية اذن النظام المحاسبي المالي يمثل مجال تطبيق واسع يضم:[22]

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الذين ينتجون السلع والخدمات التجارية وغير التجارية ويمارسون النشاطات الاقتصادية مبنية على عمليات متكررة

***المبادئ والمعايير[23]**: وتضم:

---

[20]- أ. العبادي محمد، مرجع سابق، ص03.

[21]- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص12.

[22] - P.Eric DUMALANEDE , Abdelhamid BOUBKEUR, comptabilité générale , édition dely ibrahim, Alger, 2009, p35.

- الطرق المحاسبية؛
- الفرضيات لتحضير القوائم المالية؛
- المبادئ المحاسبية الاساسية؛
- المميزات النوعية للمعلومة المالية.

*__محاسبة الاصول والخصوم، الاموال الخاصة، المنتجات والأعباء وطرق تقييمها__.

*__الكشوفات المالية:__ الكشوفات المالية الخاصة بالمؤسسات غير الصغيرة تتمثل في:
- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق الكشوف المالية؛

*__الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة:__ وتتمثل في عملية الاندماج والتي تعني تغيير مبلغ المساهمة المبين في الميزانية للشركة الأم بالحصة الصافية للشركة الفرع، أي ان الفرع لديه استقلالية مالية[24].

اما فيما يخص الحسابات التجميعية فتكون الوحدات مرتبطة بالشركة الأم.[25]

*__تنظيم المحاسبة:__[26] تستند المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي على تنظيم تخضع له كل المؤسسات من خلال عدة نقاط نذكر على سبيل الحصر:
- مسك المحاسبة يدويا عن طريق انظة الإعلام الآلي؛
- العملة الوطنية اساس مسك المحاسبة المالية؛
- احترام مبدأ القيد المزدوج؛

---

[23] - collectif EPBI ; IAS/IFRS Normes Comptables Internationales ; Pages Bleues ; Alger ; 2008 ; p (10 ; 11).

[24] - BOUROUAIS Mounia, la consolidation des comptes ; rapport d'expertise comptable ; Constantine ; 2010. p 02.

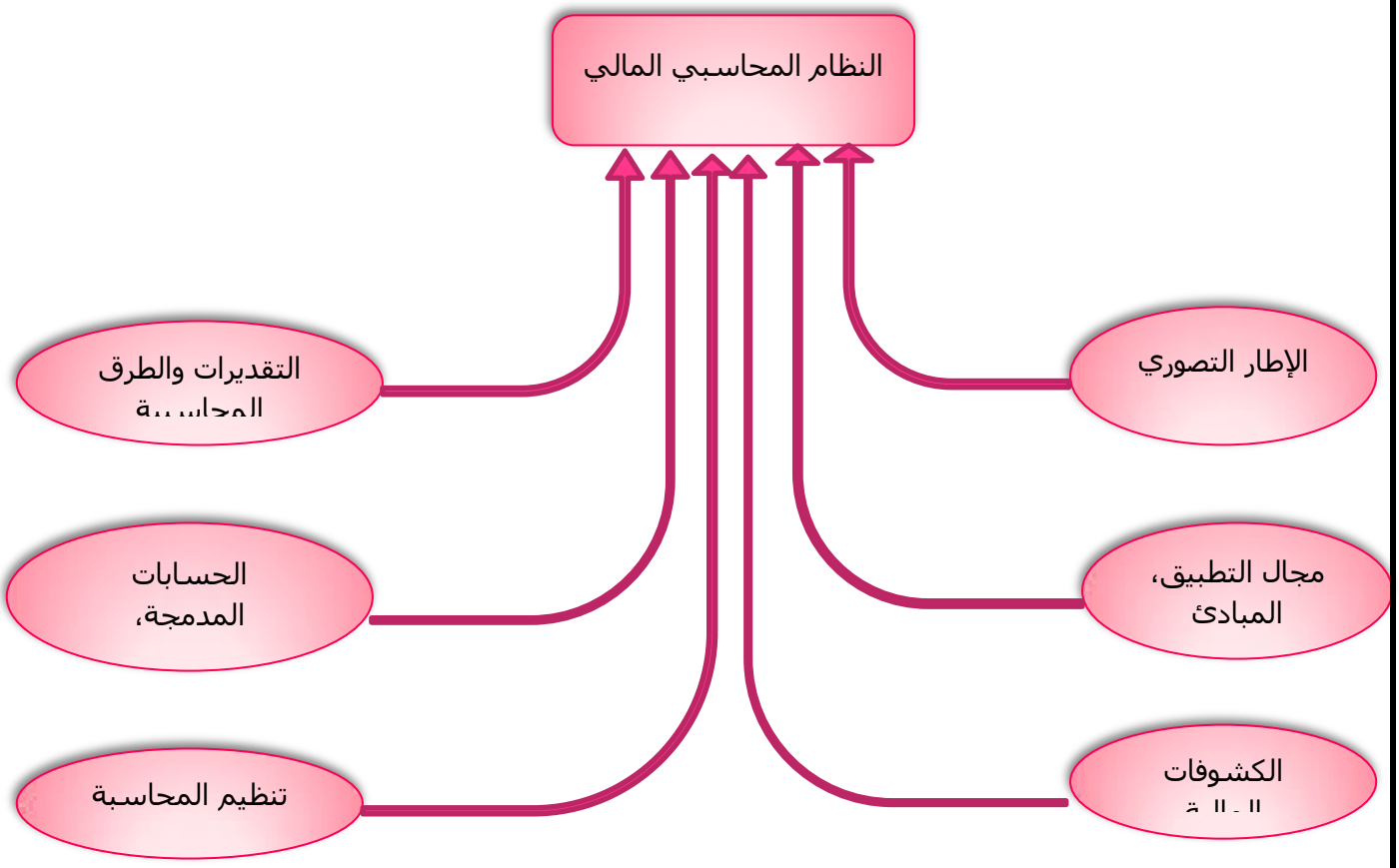
[25]- أقاسم عمر، التدقيق المالي والمحاسبي، محاضرات السنة أولى ماستر، ندقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار، 2013/2012.

[26]- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي(SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2 ؛ 2011، ص22.

- يعتمد تسجيل الحدث المحاسبي على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة تضمن المصداقية والحفظ.

وسنلخص المكونات في الشكل التالي:

<u>الشكل (01-01)</u>: مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: سعيدة عيساوي؛ أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012/2011؛ ص06.

المطلب الثالث: الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني PCN والنظام المحاسبي الماليSCF.

تتمثل أهم الاختلافات في الجدول التالي:

جدول رقم (01-01): الاختلاف بين PCN وSCF:

المخطط المحاسبي الوطني1975	النظام المحاسبي المالي2007
رؤية قانونية للمؤسسة: المحاسبة وسيلة للرقابة وأداة للضبط الاجتماعي.	رؤية اقتصادية للمؤسسة: المحاسبة أصبحت عبارة عن معلومات مالية تساعد في اتخاذ القرار.
صورة صادقة عن الحسابات المترجمة للوضعية القانونية لأصول وخصوم المؤسسة(تقييم الأملاك).	صورة صادقة عن الوضعية المالية ؛ الأداء، وسيولة أو تدفقات الخزينة للكيان الاقتصادي.
أسبقية القانون على الواقع: حيث لا يظهر بالأصول إلا ممتلكات المؤسسة.	أسبقية الواقع على الشكل: حيث يظهر بأصول المؤسسة الممتلكات التي تراقبها(القروض الإيجارية).
قيمة محاسبية للأصول	قيمة سوقية للأصول: إدماج مفهوم القيمة العادلة
ارتباط وثيق بين المحاسبة والجباية	استقلالية المحاسبة عن الجباية، تسيير استراتيجي
الكشوفات المالية: أولوية جدول حسابات النتائج من أجل قياس المؤشرات الاقتصادية الكلية مع عدم ادماج بعض البيانات في الميزانية(خارج الميزانية وبالتالي	الكشوفات المالية: أولوية الميزانية على جدول حسابات النتائج وهي مطابقة لمعايير IFRS، كما يتضمن زيادة على ذلك جدول تغيرات الاموال الخاصة وجدول سيولة

بيانات ناقصة لا تسمح باتخاذ القرار)	أو(تدفقات) الخزينة.
ادراج الاستثمارات المالية ضمن الحقوق[27]	ادراج الاستثمارات المالية ضمن المثبثات

المصدر: يوسفات علي، المعايير المحاسبية الدوليةIAS، محاضرات السنة الثانية، ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار، 2014/2013، ص ص 24،25.

المطلب الرابع: المقاربة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

إن الهدف من إجراء هذه المقاربة هو يتمثل في تحديد مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، والعمل على تجنب مشكلة التوحيد والتباين في الممارسات واختلاف المعلومات.

الفرع الأول: المقاربة من حيث الإطار المفاهيمي:

الجدول رقم(01-02): يتضمن الجدول ثمانية أوجه للمقاربة كمايلي:

المعايير الدولية IAS/IFRS	النظام المحاسبي المالي SCF
1- مجال التطبيق[28]	
المعايير المحاسبية الدولية تطبق على كل المؤسسات اختياريا إلا أنه من خلال القانون CE 1606/2002 للإتحاد الأوروبي الذي فرض على كل الكيانات المدمجة والمدرجة في البورصة تطبيق لامعايير المحاسبية الدولية.	النظام المحاسبي المالي يطبق على كل المؤسسات التي تخضع للقانون التجاري والتعاونيات إجباريا. باستثناء الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية.
2- مستخدمي المعلومات المحاسبية	
الفئات المستخدمة للمعلومات المالية تتمثل في: المستثمرين، المسيرين، المقرضين، الحكومة بجميع قطاعاتها.	النظام المحاسبي المالي حدد نفس الاطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية.

---

[27]- بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص24.

[28]- من إعداد الباحثتين بالاستعانة محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية محمد بوتين، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010؛ collectif EPBI, OP.CIT، مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، على الخط: WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:2014/04/01 على 17:13، ص ص 12،13،14.

3- مبدأ الحيطة والحذر[29]	
حسب المعيار IAS37 يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل.	أما في النظام المحاسبي المالي فقد نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 على ضرورة احترام مبدأ الحيطة والحذر الذي يقدر الوقائع في حالة الشك. مع تفادي تكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها.
4- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية	
حسب المعيار(IAS8) يجب ان تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة من خلال عرضها في القوائم المالية حسب المعيار (IAS1) أثناء إحداث تغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الاخطاء.	دوام تطبيق القواعد والطرق المحاسبية المتعلقة بتقييم العناصروعرض المعلومات يؤدي إلى انسجامها وقابليتها للمقارنة خلال السنوات المتعاقبة.
5- مبدا التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الاساس الاكثر استخداما من قبل المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، كما يمكن أن تظهر الاصول المالية بالقيمة العادلة.	يتم تسجيل العمليات المالية على اساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها دون الّاخذ في الحسبان آثار تغيرات السعرأو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية فتقيم بقيمتها الحقيقية.(المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08).
6- مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ	حسب المادة 17 من المرسوم156/08، يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة. حسب ما جاء في المادة 19 من القانون

[29]- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مرجع سابق.

	11/07:"يجب القيام باجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات"
7- مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني	
لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات والأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية وفقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك بمظهرها القانوني.(المادة 18،المرسوم التنفيذي156/08)
8- مبدأ عدم المقاصة	
يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنوذ الدخل والمصروفات إلا: • إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث. • مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.	لايمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات. الاستثناءات في ذلك أنها تتم على أسس قانونية أو تعاقدية.(المادة15 من القانون11/07).

المصدر: من إعداد الباحثتين بالاستعانة بالمراجع التالية:

- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010؛
- collectif EPBI, OP.CIT؛
- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، على الخط:
- WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:2014/04/01 على 17:13، ص ص 12،13،14.

WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:2014/04/01 على 17:13، ص ص 12،13،14.

من خلا ل الجدول السابق، نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولي، وماجاء من اختلاف يرجع إلى التباين في بعض المصطلحات الناتج عن تبني

المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي الجزائري الجديد.

الفرع الثاني: المقاربة من جانب عرض بنوذ القوائم المالية:

القوائم المالية: تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية الواردةIAS/IFRS وعددها 05 وهي مبينة في الملاحق، ويمكن الاشارة إلى الفروقات الجوهرية فيمايلي:

الجدول رقم(01-03): المقاربة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث عرض القوائم المالية.

الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي	القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS
الميزانية	قائمة الوضعية المالية
جدول حسابات النتائج	قائمة النتيجة الشاملة، الاعباء بحسب الطبيعة
جدول تغيرات الاموال الخاصة	قائمة التغير في حقوق الملكية
جدول سيولة الخزينة	قائمة تدفقات الخزينة
الملاحق	نوطات ملحقة، معلومات عديدة وذات نوعية.

المصدر: من إعداد الباحثتين بالرجوع إلى المراجع الآتية:

- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010؛
- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، على الخط:
WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:*2014/04/01 على 17:13*، ص ص 12،13،14.

خلاصة:

مما تقدم يتضح بأن النظام المحاسبي المالي في الجزائر عرف تطورا ملحوظا منذ صدور أول قانون 11/07، الذي عمل عل وضع تعريفا له وكذا قواعد التقييم الخاصة به؛ من خلال جملة من القوانين، وهذا

بعدما أثبت المخطط المحاسبي الوطني عجزه على مواكبة التطورات الحاصلة، من خلال النقائص التي تعرضنا لها.

وعليه فالنظام المحاسبي المالي جاء ليقرب المعاملات الاقتصادية للمعاملات الدولية وذلك باعتماد معايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS، هذا ما تناولناه في هذا الفصل من خلال المقاربة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS .

تمهيد:

شهد العالم في آونته الأخيرة تطورات سريعة في المجال الاقتصادي وهذا ما فرض تحديات على البيئة الاقتصادية بما فيها المؤسسات، مما يلزمها البحث على التكيف مع هذا الواقع.

ونخص بالذكر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي دخلت السباق من بابه الواسع بانتهاجها مرحلة جديدة ألا وهي مرحلة اقتصاد السوق، وهذا ما يفرض عليها ضرورة ممارساتها المحاسبية وفق الممارسات العالمية، وعليه قامت بالتحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية، مسعاها في ذلك تحقيق إعلام محاسبي أكثر جودة وسلامة مما يضمن استخدام المعلومات المحاسبية من قبل مختلف الأطراف وتكون واضحة، سهلة الفهم، وذات موثوقية، وتمكنه من اتخاذ القرارات، وما يزيد مصداقية البيانات المحاسبية والمالية هو اللجوء إلى اعمال التدقيق الخارجي الذي يعمل على التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتجنب الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش. ولهذا نتناول في هذا الفصل مايلي:

المبحث الأول : أعمال الإصلاح المرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول : أعمال الإصلاح المرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني

إن عملية الإصلاح المحاسبي التي تتبناها الجزائر جاءت في اطار أعمال التوحيد المحاسبية الدولية حيث انتقلت إلى النظام المالي الجديدة وفق أسس وقوانين، مستدركة في ذلك نقائص المخطط المحاسبي الوطني ولهذا سنعرض في هذا المبحث الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني، نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني

كانت للمخطط المحاسبي الوطني عدة محطات تاريخية نلخصها في المراحل الآتية:

المرحلة الأولى 1962- 1975 :

منذ عام 1962 عملت الجزائر على تجديد التشريع الفرنسي باستثناء المواد التي قد تنص على المساس بالسيادة الوطنية وذلك من خلال القانون 157/62 المؤرخ في 31 ديسمبر كانون الاول، وفي هذا السياق ورثت الجزائر المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1957.[1]

وهذا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة بضمان العمل على استمرارية تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية[2]؛ وهذا انطلاقا من التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة CSC عام 1972 في مهمة هدفها وضع المخطط المحاسبي الجديد PCN عام 1975[3] وتنظيم المهن المحاسبية في الجزائر بموجب الأمر 82/71 صادر في 1971/12/29 وهذا لضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد[4].

وعليه وبموجب الأمر[5] 35/75 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 هجري الموافق لـ 29 أفريل سنة 1975 تم اصدار المخطط المحاسبي الوطني والذي أصبح الزاميا ابتداءا من 1976/01/01 على جميع المؤسسات حسب ما جاءت به المواد (1) و (2):

المادة الأولى: إن المخطط الوطني للمحاسبة المرفق بهذا الأمر يصبح الزاميا ابتداءا من 1 يناير 1976 بقصد تطبيقه على:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- شركات الاقتصاد المختلط.
- المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

المادة الثانية: يصبح المخطط الوطني المحاسبي ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة وذلك بموجب قرار صادر عن وزير المالية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة طبقا لأحكام المادة 8 من الأمر 82/71 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 هجري الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 1971.

أما فيما يتعلق بكيفية التطبيق حسب ما نصت عليه المواد (3) و (4) فإن التسجيل المحاسبي يكون بحسب المخططات الحسابية القطاعية لكل قطاع وبموجب قرار صادر عن وزير المالية.

---

[1] - Hayet HANNICHE ; le passage du plan comptable 1975 au nouveau systéme comptable financier, mémoire publié ; université d'ORAN-ES-SENIA ; 2009 ; sur le site suivant : www.mémoireonline.com vue le 10/04/2010 , p36.

[2] - حميداتو صالح؛ بوقفة علاء؛ واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر جامعة الوادي، يومي 05و 06 ماي 2013،ص 04، على الخط:-www.uni eloued.dz شوهد يوم: 2014/04/07 على 15:41، ص04.

[3] - Hayet HANNICHE, op.cit, p 36.

[4] - حميداتو صالح، بوقفة علاء، مرجع سابق، ص 04.

[5] - الأمر 35/75، المؤرخ في 29 أفريل 1975، المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 37، ص502.

و عليه جاء القرار المؤرخ في 13 جمادى الثانية عام 1393 الموافق لـ 23 يونيو 1975، يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، والذي يحوي كيفية التنظيم والتسيير المحاسبي، ثانيا تقييم الاستثمارات والمخزونات وأخيرا وثائق الملخصات ويضم الملحق1 قيد مصطلحات وقواعد استعمال الحسابات، والملحق2 فيه أشكال وثائق الملخصات.[1]

المرحلة الثانية 1975-2007:

في هذه المرحلة عرف المخطط المحاسبي الوطني بعض الإضافات تماشيا مع البيئة الاقتصادية والمالية، بحيث في الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة (CSTC)، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية:

- القطاع الفلاحي سنة 1987.
- قطاع التأمينات سنة 1987.
- قطاع البناء والاشغال العمومية سنة 1988.
- قطاع السياحة سنة 1989.

ومع نهاية الثمانينات وبداية التسعينات بدا التفكير في إدخال إضافات وتعديلات لهذا المنهج المحاسبي من خلال عدة مناشير وقرارات وزارية مبينة كالآتي[2] :

- **المنشور رقم 185/F/DC/CE/89/047 المؤرخ في 24 ماي 1989:** يتعلق هذا المنشور بطرق المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات، ويعالج مايلي:
  - المساهمات (التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة)
  - حساب مساهمات الشركات: حيث تم التمييز بين المساهمات النقدية والمساهمات العينية
  - إدراج حساب الموثق(حـ/480) كحساب فرعي من حساب المتاحات، تسجل فيه الاموال التي توضع عند الموثق.
  - إدراج حساب الفروض السندية (حـ/520) كحساب فرعي من حساب ديون الاستثمارات.
  - تجزئة حساب سندات المساهمة(حـ/421) إلى حسابات فرعية.
  - فتح حسابات فرعية خاصة بعملية توزيع الأرباح، منها حساب قسائم للدفع(حـ/5561)، حساب حصة أرباح واجبة الدفع(حـ/5562)، حساب

[1]- وزارة المالية، قرار ممضي في 23 يونيو 1975، الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 24، مؤرخة في 23 مارس 1976، ص330.
[2]- بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03،منشورة، 2010/2009، ص ص 57، 58 ، على الموقع التالي: http://iefpedia.com/arab/wp_content/uplaods/2011/07 على الخط، شوهد يوم: 2014/02/10 على 20:09.

حصة أرباح مستحقة للمستخدمين(حـ/5638)، حساب بدل الحضور(حـ/668) وحساب حصة الإدارة للدفع(حـ/557).

- **المنشور رقم 635/F/DC/90/046 المؤرخ في 11 مارس 1990**: يتعلق هذا المنشور بالمحاسبة عن مساهمة العمال(المستخدمين) في أرباح المؤسسة.
- **التعليمة رقم 001/95:** والمؤرخة في 02 أكتوبر1995، وتتعلق بطرق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة، حيث تعالج مايلي:
  - الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات الاقتصادية العمومية.
  - الأموال المتحصل عليها من الدولة والتي تهدف إلى التدخل في المؤسسة.
  - حصة الأرباح المتحصل عليها عن طريق السندات.
  - الإيرادات المالية المتحصل عليها عن طريق التوظيفات المالية.
  - الحسابات الجارية للشركاء.
- **التعليمة رقم 158/MF/DGC والمؤرخة في 21 أفريل1997**: وتتعلق بالمحاسبة عن فرق إعادة التقييم وإعادة إدماجه ضمن الميزانية والناتج عن تطبيق المادة 14 والمادة 107 لقانون المالية لسنة1996 .
- **القرار الوزاري رقم21/99 المؤرخ في 1999/10/09**: حيث تضمن هذا القرار توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وقد اشتمل القرار على مدونة حسابات، طرق معالجة العمليات فيما بين المجمع، تفسير المصطلحات وقواعد استخدام الحسابات، لاسيما المتعلقة بالتجميع، إضافة إلى القوائم المالية الختامية. وتلتزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا المخطط في مسك محاسبتها وإعداد وتقديم قوائمها المالية الختامية.

المطلب الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

إن أهمية نظام الإعلام المحاسبي يعتمد على ثلاثة عوامل رئيسية هي[1]:

1. منطق ترتيب الحسابات
2. المصطلحات التي تترجم بقواعد محاسبية محددة من الحسابات المهمة التي تشير إلى مفاهيم لالبس فيها للقارئ أو مستخدم الحسابات.
3. تماسك آليات العمليات المحاسبية.

ولكن المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 يتميز بالنقائص التي تمس هذه المستويات الثلاثة؛ وهذا ما يوضح انهيار التجانس في العمليات المحاسبية.

[1] - Hayet HANNICHE, op.cit, p36.

حيث نجد ان طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني أظهرت تقصير على مستوى الجانب النظري، من حيث الإطار المفاهيمي والمصطلحات المستعملة، كما أن المبادئ المحاسبية غير واضحة؛ وكذلك هناك مصطلحات مثل؛ الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف لم تضبط بتعاريف واضحة.

كذلك تلك النقائص المتعلقة بالجانب التقني وتتعلق أساسا بالإطار المحاسبي، وتصنيف الحسابات، قواعد التقييم، التعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات، كما لم يتم التطرق إلى بعض الحسابات.[1]

النقائص المتعلقة بالإطار المفاهيمي (التصوري): وتتمثل في مجموعة من النقاط[2]:

- **غياب الإطار المفاهيمي:**

إذ بغياب الإطار المفاهيمي في المخطط المحاسبي الوطني تسبب في تعطيل المحاسبة لأنه يتم الاعتماد عليه من أجل إيجاد حلول للمعاملات والأحداث، التي تعالج بموجب المخطط المحاسبي الوطني.

- **أهداف ومستعملي المعلومات المحاسبية:**

إن أهداف المخطط المحاسبي الوطني لم تعد تستجيب لمتطلبات الواقع الحالي للاقتصاد الوطني، فقد كان المخطط المحاسبي الوطني يهدف إلى تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي بالإضافة إلى تلبية الاحتياجات المحاسبية الوطنية من المعلومات التي تفيد الدولة وذلك على حساب المؤسسات.

- **من حيث المبادئ المحاسبية:**

المبادئ المحاسبية والفروض اكتنفها الغموض والأوضح في المخطط المحاسبي الوطني؛ حتى وإن أشار المخطط ضمنيا إلى بعض المبادئ في قواعد التقييم وسير الحسابات، إلا ان ذلك يعتبر غير كافيا لأن الفروض والمبادئ المحاسبية يجب ان تحدد بصورة صريحة في المخطط حتى تصبح مرجعا رسميا واجب التطبيق بقوة القانون.

- **تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية:**

فبغياب تعريف وشرح المصطلحات المستعملة في المخطط المحاسبي الوطني يخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله.

- **الوثائق والسجلات المحاسبية الضرورية:**

[1]- محمد كويسي، عوينات فريد، مهاوات لعبيدي، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر، ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة جامعة الوادي، يومي 05 و06 ماي 2013، على الخط: WWW.UNIV.ELOUED شوهد يوم:2014/04/07 على: 15:41، ص 06.

[2]- سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، قسم علوم التسيير، 2013/2012، ص37.

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني السجلات المحاسبية الواجب مسكها إذ اكتفى بالإشارة إلى السجلات بالعبارة التالية:"فضلا عن السجلات والوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية أو التنظيمية فإن على المؤسسة أن تمسك حساباتها بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها، وإعادة تكوين محتوياتها و إعداد موازين دورية.

النقائص المتعلقة بالجانب التقني فتتعلق بـ: [1]

- **الإطار المحاسبي:**

بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني لم يعط بعض الحسابات كما ذكرنا سالفا، مثال على ذلك:

بالنسبة للمجموعة الاولى:

- رأس المال المسدد وغير المسدد.
- سندات المساهمة.
- علاوات تمويل السندات إلى اسهم.
- بعض العلاوات والمنح.

بالنسبة للمجموعة الثانية:

- إعادة تقييم الاستثمارات.
- البناءات المنجزة على أراضي الغير.
- معالجة العقد الإيجاري.
- معالجة عمليات المناولة sous traitance.
- عناصر أخرى تتطلب حسابات خاصة.

بالنسبة للمجموعة الرابعة:

- النواتج للقبض.
- الإعانات للقبض.
- الفوائد واجبة التحصيل.

بالنسبة للمجموعة الخامسة:

- الديون المخصصة للعطل المدفوعة
- الكشف على الحساب

[1]- عبد الهادي بوقفة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010، ص ص37،38 بتصرف، على الخط: http://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/AbdElhadi-Bougofa.pdf?idmemoire=2247، شوهد يوم 2014/04/12 على 20:51.

- الكشوفات البنكية

بالنسبة للمجموعة السادسة:

- خسائر الصرف
- منحة التمدرس

- **تصنيف وتبويب الحسابات:**

لم يقم المخطط المحاسبي الوطني بتصنيف بعض الحسابات نذكر منها:

- لم يميز المخطط المحاسبي الوطني بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة وبين الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية.
- صنف الديون والحقوق حسب الطبيعة وليس حسب السيولة ومدة الوفاء.
- تم تصنيف حسابات المجموعة 2 و3 و4 على اساس نظرة قانونية للمؤسسة لاتسمح بإعطاء أدوات الإنتاج.
- لم يتم الفصل بين أصول الاستغلال وأصول خارج الاستغلال
- عالج المخطط المحاسبي الوطني مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية وليست قيم معنوية.
- القيم المنقولة مدرجة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات، يضم هذا الأخير سندات المساهمة وسندات التوظيف، حيث نشير أن سندات التوظيف هي قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة.
- حساب حقوق الاستثمارات لا يمثل حقوق مكتسبة على الاستثمارات، لكن استخدام رؤوس الأموال الثابثة يمكن ان يمثل استثمارات.
- مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال.

توجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم، يتعلق الأمر بحساب 46 تسبيقات على تكاليف الاستغلال وحساب 56 ديون محصلة على تكاليف الاستغلال حيث أن:

الحسابين 568 و 468 لايمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الاهتلاكات.

حساب 469 لايمثل حقوق خارج الاستغلال.

- **الوثائق الشاملة**[1]:

[1]- بوعلام صالحي، مرجع سابق ص ص 69،70.

- لا تخلو القوائم المالية التي يفرضها المخطط المحاسبي الوطني من النقائص سواءا من حيث عددها، نوعها أو محتواها.

- لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها إعداد نفس القوائم المالية الختامية وهذا أمر غير معقول، فكان من الأجدر وضع نظامان يتلاءمان مع حجم وامكانيات المؤسسات، فيخصص الأول للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة، بينما يخصص الثاني (نظام مبسط) للمؤسسات الصغيرة، ويفرض كل نظام على أساس معايير معينة مثل رقم الأعمال وعدد المستخدمين.

- لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، فهي التي تبين لنا المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية انفاقها، أي تفسر لنا المدفوعات والمتحصلات النقدية خلال الفترة وأسباب التغير في رصيد النقدية، فهذه المعلومات لا يمكن الوصول إليها باستخدام القوائم المالية الأخرى فقط. فهي قائمة مالية مفيدة لكل شخص مهتم بالصحة المالية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل مثل الدائنين والمستثمرين.

- لا تقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج معطيات عن الدورة السابقة التي تمكن من اجراء المقارنة بين الدورات المالية.

- إن نظام اقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو مردودية المؤسسة، درجة ملائمتها وقدرتها على توزيع الأرباح ومن ثم تحسين فعالية اتخاذ القرارات وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني التي تعد وفقا للقوانين والاعتبارات الضريبية وتعطي الأولوية للاستجابة لاهتمامات المصالح الضريبية وتوفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الاستثمارات الانتاجية وغير الانتاجية، فهذه القوائم لا تلبي احتياجات المقرضين والمستثمرين من المعلومات المالية رغم أنهم يتحملون المخاطر وهم في حاجة إلى تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

- **الجرد الدائم**:

إن تطبيق نظام الجرد الدائم يتطلب توفير نظام معلومات متكامل الوظائف والمتمثلة فيمايلي[1]:

- وظيفة التسجيل (المحاسبة، الإعلام الآلي)
- الوظائف العملية (الشراء، الانتاج، البيع)
- وظيفة الرقابة (المديرية العامة، مراقبة التسيير)

[1]- عبد الهادي بوقفة، مرجع سابق، ص 40.

أجبر المشرع الجزائري المؤسسات مهما كان حجمها ونشاطها على تطبيق نظام الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها.

- **قواعد التقييم:**

اعتمد المخطط المحاسبي الوطني في عملية التقييم على التكلفة الترجيحية ولا يسمح بإعادة التقييم عند الجرد الحقيقي. لم يتناول المخطط المحاسبي الوطني تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج، القيمة المقدرة، قيمة الانجاز، المصاريف الملحقة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة، كما ان تقييم بعض العناصر مثل الأصول والخصوم بالعملة الأجنبية غير معالجة.

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني طرق حساب الاهتلاك بدقة ولم يحدد معدلات الاهتلاك واجراء تكوين المؤونات لنقص المخزونات والحقوق المشكوك فيها.

المبحث الثاني: مقومات النظام المحاسبي المالي

مع انتقال الجزائر على غرار العديد من الدول لاقتصاد السوق واتساع الفرص الاستثمارية والتمويلية على المستوى الدولي يتطلب منها استفاء مجموعة من الضوابط في الشكل والمحتوى للقوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات ولا يتم ذلك إلا من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وعليه قام المجلس الوطني المكلف بمهمة التوحيد المحاسبي باختيار إعداد نظام محاسبي استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية يتمثل في النظام المحاسبي المالي، الذي يختلف في كل جوانبه عن المخطط الوطني للمحاسبة لأنه جاء لتدارك نقائصه ومسايرة التحولات الإقتصادية في الجزائر.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

بعد دخول الجزائر اقتصاد السوق وانفتاحها على العولمة، أوجب عليها القيام بإصلاحات اقتصادية مست الكثير من النواحي، من بينها اصلاح النظام المحاسبي وذلك من خلال تبنيها نظام محاسبي جديد يستجيب لهذه التطورات.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف المشرع الجزائري المحاسبة المالية في القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 في المادة 03 منه على أنها: «نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف(جداول مالية) تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"[1].

[1]- المادة03، قانون 11/07، ممضي في 25نوفمبر2007، الجريدة الرسمية رقم 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، ص 03.

ومن خلال هذا التعريف نرى أن المحاسبة المالية جاءت لـ:

- لتنظيم المعلومة المالية وتحليلها بدقة؛
- ترجمة الاحداث الاقتصادية بما يستجيب لمتطلبات السوق؛
- للاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الثاني: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي

هناك عدّة أسباب لتبني النظام المحاسبي المالي أهمها[1]:

- ✓ لتطوير المعلومة المالية؛
- ✓ للانتقال للمعايير الدولية معايير(IAS/IFRS).

كذلك هناك أسباب خاصة من بينها[2]:

- ✓ وجود صعوبات تقييم المؤسسات التي دخلت مجال الخوصصة لحساب قيمة أصولها الحقيقية في السوق لانعدام الشفافية وفقدان الانضباط المحاسبي؛
- ✓ مرافقة عمليات الاصلاح الاقتصادي عن طريق اعتماد المعايير الدولية؛
- ✓ دخول الجزائر الشراكة الأوروبية والانضمام لـ OMC ؛
- ✓ مخالفة معيار المدة لتعديل النظام المحاسبي الذي يحدد ب عشرة سنوات، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني بقي ثلاثون سنة دون تغيير؛ وبالتالي أصبح غير قادر على معالجة بعض الحقائق الاقتصادية الجديدة، كالقرض الإيجاري، حقوق الامتياز، العمليات بالعملة الصعبة، تغيرات الأسعار وغيرها... الخ.
- ✓ ظاهرة العولمة وهيمنة الفكر الرأسمالي على الفكر الاقتصادي[3]؛
- ✓ الاستجابة للمعايير الدولية للمحاسبة التي تنادي بالتوحيد والتقارب على مستوى القوائم المالية؛
- ✓ محاولة تكييف تقنية المحاسبة وجعلها اكثر ملاءمة لترجمة الاحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية.[1]

[1] - direction du développement et de partenaires internationaux ; le nouveau système comptable financier ; historique et enjeux de sa mise en application ; séminaire ; 15 janvier2009 ;p 02.

[2]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص ص 21-22.

[3]- العبادي محمد، محاضرات في المحاسبة المعمقة، السنة أولى ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير،غير منشورة، جامعة أدرار، 2013/2012.

الفرع الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي

تتمثل أهم الأهداف فيما يلي[2]:

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دولي؛
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الاموال الخاصة بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛
- نشر معلومات واضحة، تتمتع بشفافية أكبر تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة اموالهم في المؤسسات، وتساعد على فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- تغيير مصطلح محاسب إلى مصطلح معدّ القوائم المالية[3]؛
- تحميل المسؤولية لجميع الأطراف من معدّي القوائم المالية؛
- إيجاد حلول مناسبة التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مع العلم أن النظام المحاسبي المالي مازال في طور الدراسة؛
- تبني تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعيار الدولي المصادق عليها من قبل اغلب الدول؛
- تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق وليس التكلفة التاريخية.

المطلب الثاني: عناصر النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي من العناصر التالية[4]:

***الإطار التصوري:** يمثل الإطار التصوري للمحاسبة المالية الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية .

***مجال التطبيق**: كل شخص طبيعي او معنوي يخضع بموجب نص قانوني أو تنظيمي لأحكام المحاسبة المالية اذن النظام المحاسبي المالي يمثل مجال تطبيق واسع يضم:[5]

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

---

[1]- سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي/العوائق والرهانات/،ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، يومي 13 و14 2013، ص 02.

[2]- عيساوي سعيدة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص06.

[3]- أ. العبادي محمد، مرجع سابق، ص03.

[4]- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص12.

[5] - P.Eric DUMALANEDE , Abdelhamid BOUBKEUR, comptabilité générale , édition dely ibrahim, Alger, 2009, p35.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الذين ينتجون السلع والخدمات التجارية وغير التجارية ويمارسون النشاطات الاقتصادية مبنية على عمليات متكررة

***المبادئ والمعايير**[1]: وتضم:
- الطرق المحاسبية؛
- الفرضيات لتحضير القوائم المالية؛
- المبادئ المحاسبية الاساسية؛
- المميزات النوعية للمعلومة المالية.

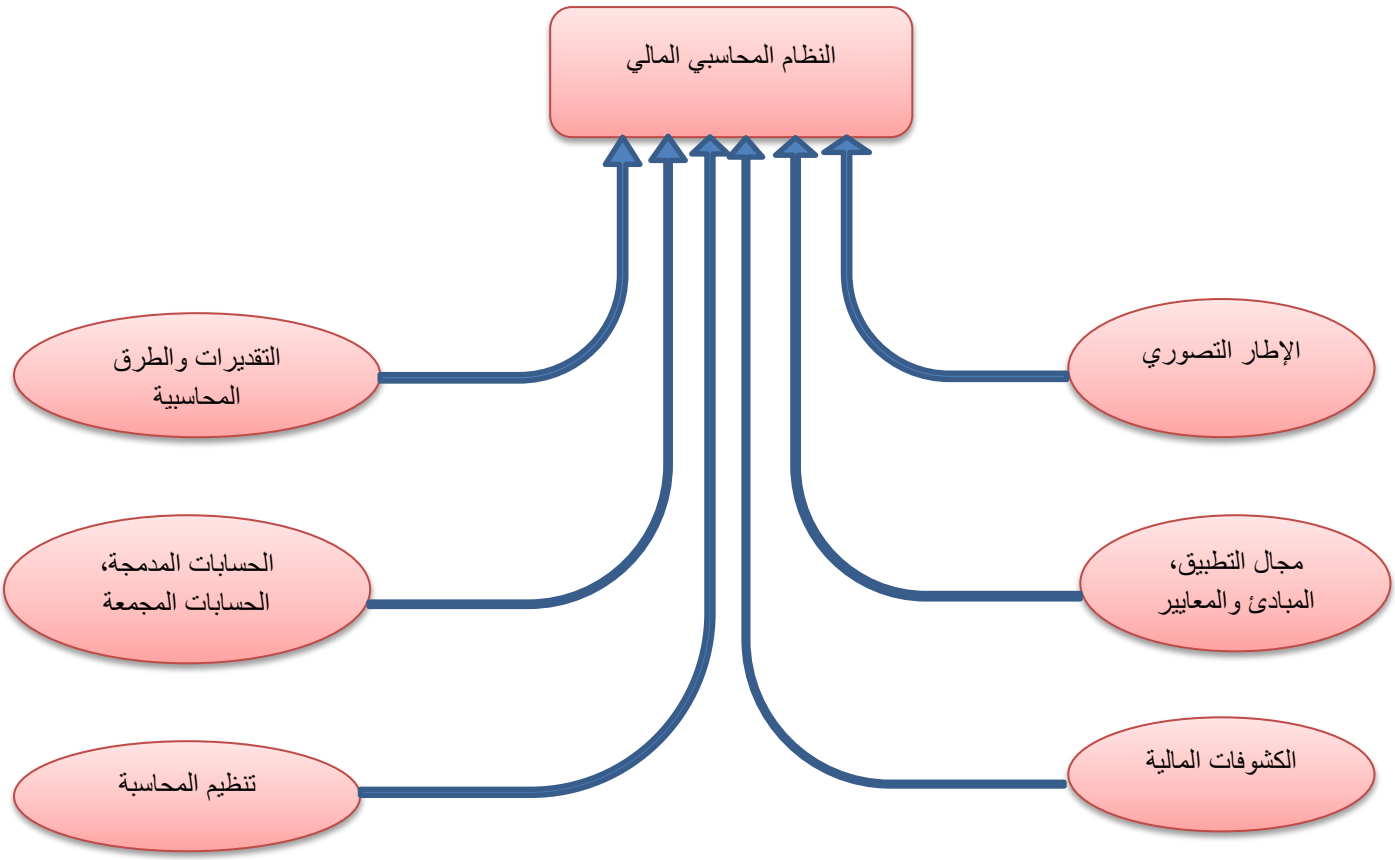
***محاسبة الاصول والخصوم، الاموال الخاصة، المنتجات والأعباء وطرق تقييمها.**
***الكشوفات المالية:** الكشوفات المالية الخاصة بالمؤسسات غير الصغيرة تتمثل في:
- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق الكشوف المالية؛

***الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة:** وتتمثل في عملية الاندماج والتي تعني تغيير مبلغ المساهمة المبين في الميزانية للشركة الأم بالحصة الصافية للشركة الفرع، أي ان الفرع لديه استقلالية مالية[2].
اما فيما يخص الحسابات التجميعية فتكون الوحدات مرتبطة بالشركة الأم.[3]
***تنظيم المحاسبة:**[4] تستند المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي على تنظيم تخضع له كل المؤسسات من خلال عدة نقاط نذكر على سبيل الحصر:
- مسك المحاسبة يدويا عن طريق انظة الإعلام الآلي؛
- العملة الوطنية اساس مسك المحاسبة المالية؛
- احترام مبدأ القيد المزدوج؛
- يعتمد تسجيل الحدث المحاسبي على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة تضمن المصداقية والحفظ.

وسنلخص المكونات في الشكل التالي:

[1] - collectif EPBI ; IAS/IFRS Normes Comptables Internationales ; Pages Bleues ; Alger ; 2008 ; p (10 ; 11).
[2] - BOUROUAIS Mounia, la consolidation des comptes ; rapport d'expertise comptable ; Constantine ; 2010. p 02.
[3] - أقاسم عمر، التدقيق المالي والمحاسبي، محاضرات السنة أولى ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار، 2013/2012.
[4] - كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي(SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2 ؛ 2011، ص22.

الشكل (01-01): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: سعيدة عيساوي؛ أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012/2011؛ ص06.

المطلب الثالث: الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني PCN والنظام المحاسبي المالي SCF.

تتمثل أهم الاختلافات في الجدول التالي:

جدول رقم (01-01): الاختلاف بين PCN وSCF:

المخطط المحاسبي الوطني1975	النظام المحاسبي المالي2007
رؤية قانونية للمؤسسة: المحاسبة وسيلة للرقابة وأداة للضبط الاجتماعي.	رؤية اقتصادية للمؤسسة: المحاسبة أصبحت عبارة عن معلومات مالية تساعد في اتخاذ القرار.
صورة صادقة عن الحسابات المترجمة للوضعية القانونية لأصول وخصوم المؤسسة(تقييم الأملاك).	صورة صادقة عن الوضعية المالية ؛ الأداء، وسيولة أو تدفقات الخزينة للكيان الاقتصادي.
أسبقية القانون على الواقع: حيث لا يظهر بالأصول إلا ممتلكات المؤسسة.	أسبقية الواقع على الشكل: حيث يظهر بأصول المؤسسة الممتلكات التي تراقبها(القروض الإيجارية).
قيمة محاسبية للأصول	قيمة سوقية للأصول: إدماج مفهوم القيمة العادلة
ارتباط وثيق بين المحاسبة والجباية	استقلالية المحاسبة عن الجباية، تسيير استراتيجي
الكشوفات المالية: أولوية جدول حسابات النتائج من أجل قياس المؤشرات الاقتصادية الكلية مع عدم ادماج بعض البيانات في الميزانية(خارج الميزانية وبالتالي بيانات ناقصة لا تسمح باتخاذ القرار)	الكشوفات المالية: أولوية الميزانية على جدول حسابات النتائج وهي مطابقة لمعايير IFRS، كما يتضمن زيادة على ذلك جدول تغيرات الاموال الخاصة وجدول سيولة أو(تدفقات) الخزينة.
ادراج الاستثمارات المالية ضمن الحقوق[1]	ادراج الاستثمارات المالية ضمن المثبتات

المصدر: يوسفات علي، المعايير المحاسبية الدوليةIAS، محاضرات السنة الثانية، ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار، 2014/2013، ص ص 24،25.

المطلب الرابع: المقاربة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

[1]- بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص24.

إن الهدف من إجراء هذه المقاربة هو يتمثل في تحديد مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، والعمل على تجنب مشكلة التوحيد والتباين في الممارسات واختلاف المعلومات.

الفرع الأول: المقاربة من حيث الإطار المفاهيمي:

الجدول رقم(01-02): يتضمن الجدول ثمانية أوجه للمقاربة كمايلي:

المعايير الدولية IAS/IFRS	النظام المحاسبي الماليSCF
1- مجال التطبيق[1]	
المعايير المحاسبية الدولية تطبق على كل المؤسسات اختياريا إلا أنه من خلال القانون CE 1606/2002 للإتحاد الأوروبي الذي فرض على كل الكيانات المدمجة والمدرجة في البورصة تطبيق لامعايير المحاسبية الدولية.	النظام المحاسبي المالي يطبق على كل المؤسسات التي تخضع للقانون التجاري والتعاونيات إجباريا. باستثناء الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية.
2- مستخدمي المعلومات المحاسبية	
الفئات المستخدمة للمعلومات المالية تتمثل في: المستثمرين، المسيرين، المقرضين، الحكومة بجميع قطاعاتها.	النظام المحاسبي المالي حدد نفس الاطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية.
3- مبدأ الحيطة والحذر[2]	
حسب المعيار IAS37 يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل.	أما في النظام المحاسبي المالي فقد نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 على ضرورة احترام مبدأ الحيطة والحذر الذي يقدر الوقائع في حالة الشك. مع تفادي تكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها.
4- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية	
حسب المعيار(IAS8) يجب ان تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة من خلال عرضها في القوائم المالية حسب المعيار (IAS1) أثناء إحداث تغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الاخطاء.	دوام تطبيق القواعد والطرق المحاسبية المتعلقة بتقييم العناصروعرض المعلومات يؤدي إلى انسجامها وقابليتها للمقارنة خلال السنوات المتعاقبة.
5- مبدا التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الاساس الاكثر	يتم تسجيل العمليات المالية على اساس التكلفة

[1]- من إعداد الباحثتين بالاستعانة محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية محمد بوتين، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010؛ collectif EPBI, OP.CIT، مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، على الخط: WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:2014/04/01 على 17:13، ص ص 12،13،14.

[2]- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مرجع سابق.

استخداما من قبل المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، كما يمكن أن تظهر الاصول المالية بالقيمة العادلة.	الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعرأو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية فتقيم بقيمتها الحقيقية.(المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08).
6- مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ	حسب المادة 17 من المرسوم156/08، يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة. حسب ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07:"يجب القيام باجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات"
7- مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني	
لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات والأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية وفقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك بمظهرها القانوني.(المادة 18،المرسوم التنفيذي156/08)
8- مبدأ عدم المقاصة	
يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا: • إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث. • مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.	لايمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات. الاستثناءات في ذلك أنها تتم على أسس قانونية أو تعاقدية.(المادة15 من القانون11/07).

المصدر: من إعداد الباحثتين بالاستعانة بـالمراجع التالية:

- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010؛
- collectif EPBI, OP.CIT؛
- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، على الخط:

- WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:2014/04/01 على 17:13، ص ص 12،13،14.

WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:2014/04/01 على 17:13، ص ص 12،13،14.

من خلا ل الجدول السابق، نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولي، وماجاء من اختلاف يرجع إلى التباين في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي الجزائري الجديد.

الفرع الثاني: المقاربة من جانب عرض بنوذ القوائم المالية:

القوائم المالية: تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية الواردةIAS/IFRS وعددها 05 وهي مبينة في الملاحق، ويمكن الاشارة إلى الفروقات الجوهرية فيمايلي:

الجدول رقم(01-03): المقاربة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث عرض القوائم المالية.

الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي	القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS
الميزانية	قائمة الوضعية المالية
جدول حسابات النتائج	قائمة النتيجة الشاملة، الاعباء بحسب الطبيعة
جدول تغيرات الاموال الخاصة	قائمة التغير في حقوق الملكية
جدول سيولة الخزينة	قائمة تدفقات الخزينة
الملاحق	نوطات ملحقة، معلومات عديدة وذات نوعية.

المصدر: من إعداد الباحثتين بالرجوع إلى المراجع الآتية:

- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010؛
- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، على الخط:

WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:2014/04/01 على 17:13، ص ص 12،13،14.

خلاصة:

مما تقدم يتضح بأن النظام المحاسبي المالي في الجزائر عرف تطورا ملحوظا منذ صدور أول قانون 11/07، الذي عمل عل وضع تعريفا له وكذا قواعد التقييم الخاصة به؛ من خلال جملة من القوانين، وهذا بعدما أثبت المخطط المحاسبي الوطني عجزه على مواكبة التطورات الحاصلة، من خلال النقائص التي تعرضنا لها.

وعليه فالنظام المحاسبي المالي جاء ليقرب المعاملات الاقتصادية للمعاملات الدولية وذلك باعتماد معايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS، هذا ما تناولناه في هذا الفصل من خلال المقاربة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS .

الفصل الثاني

تمهيد:

يعتبر التدقيق من بين احدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا ووصوله الى ما هو عليه كان امرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقيدها وتفرعها، الامر الدي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة فقد حضي التدقيق باهتمام كبير كونه يمثل وسيلة لمراقبة اعمال المسيرين يلجأ اليه اصحاب راس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية كالبنوك ومصالح الضرائب هدا لضمان حقوقهم وحماية ممتلكاتهم والتدقيق يهدف أساسا لإبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية.

فالتدقيق كأداة فعالة يرجع اهميته الى انه الركيزة والاداة الاساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية المالية المختلفة وللتدقيق انواع مختلفة يدور بحثنا حول التدقيق الخارجي حيث يتوفر على الاستقلال والحياد لديه يعزز الثقة في الراي الدي يبديه في تقريره على القوائم المالية.

من هذا المنطلق حاولنا تقسيم هدا الفصل إلى 03 مباحث رئيسية حيث سنتناول في المبحث الأول حول المفاهيم العامة للتدقيق الخارجي في حين سنتطرق في المبحث الثاني الى أنواع التدقيق الخارجي.

أما في المبحث الثالث والأخير سنتناول المعايير المهنية للمراجعة الخارجية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي.

للتدقيق الخارجي عدة تعاريف نذكر منها:

1- يعرف التدقيق الخارجي على انه (عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض ابداء راي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام)[1].

2- التدقيق الخارجي: هو (عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هده العناصر والمعايير الموضوعية وتوصل نتائج الفحص للأشخاص المعنين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج اعمال الشركة عن الفترة المالية محل الدراسة ولهدا يقوم بها شخص خارجي عن المشروع)[2].

3- عرفت جمعية المحاسبين الامريكيين (AAA) التدقيق على انه: عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هده النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق)[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للتدقيق الخارجي والذي هو عبارة عن الفحص وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد حول سلامة وشرعية الحسابات حيث نعني بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها، وفي حالة غياب القواعد والقوانين فإنه يشترط احترام القواعد والمبادئ المحاسبية

---

[1] مولاي نصيرة، دور المراجع في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية (دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايتي ورقلة والجزائر)، 2012، ماستر، كلية علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية ، مشورة، ورقلة ،2012، ص41، على الخط: http://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/Molaye-Nasira.pdf?idmemoire=2246 شوهد يوم 2014/04/30 على 14:00.

[2] - بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجيستير، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر03، 2011/2010، ص ص 7- 8، على الخط https://www.pnst.cerist.dz/detail.php?id=56285/ شوهد يوم:2014/04/30 على 14:12.

[3] - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجيستير، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011، ص 04، على الخط: https://www.pnst.cerist.dz/detail.php?id=64759/ شوهد يوم 2014/04/30 على 14:08.

المتعارف عليها أما سلامة(صدق) الحسابات فنعني بها التطبيق بحسن النية لتلك الاجراءات والقواعد والقوانين.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأنه جاء نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل او الجماعات او اصحاب المال والحكومات على الدين يقومون بعملية التحصيل ،الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم فحسب خالد امين فان التدقيق يرجع الى حكومات القدماء المصريين واليونان الدين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق وقتها يستمع الى القيود الثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والاخطاء.

1- أما في الجزائر فقد مرت مهنة التدقيق الخارجي بخمسة مراحل أساسية نوجزها فيما يلي: قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي؛
2- غداة الاستقلال: فراغ في الإدارات ونقص الإطارات، وظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات يفيان والقانون الأساسي .
3- 1971-1991: إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة تحت وصاية وسلطة وزارة المالية، من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني، وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.
4- المرحلة ما بين 1992-2001: عرفت هذه المرحلة ببداية وجود كيان يحدد معالم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، تم اعتماده في قانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 ، وهذا المصف منتخب يمارس نشاطه دون الرجوع لوزارة المالية.
5- 2002- إلى يومنا هذا: إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات في المهنة مما ادى إلى تفكيك المصف وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لوزارة المالية.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي:

إن أهمية التدقيق الخارجي تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي المستقل كما يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيق عدة أهداف فيما يلي سنتعرض لأهمية و أهداف التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي

إن أهمية التدقيق الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد على البيانات المالية التي يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها و أهدافها، وهذه الفئات تتمثل فيما يلي[1]:

1- **حملة الأسهم**: يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مسألة الادارة و العاملين و اتخاد القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.

2- **حملة السندات الحاليون و المحتملون**: إن هؤلاء الفئة يحتاجون الى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها

- **مجموعة الموظفين و اتحادات العمال**: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، و تقدير الاجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.

4-**الاقتصاديون ورجال البحث العلمي**: وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الاثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث و الدراسات. كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي و التخطيط الاقتصادي.

5- **العملاء و الموردون و المنافسون**: إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع و الخدمات، أو كمستهلكة للسلع و الخدمات، و تقييم القوة التنافسية للمؤسسة.

6- **دعاة و مؤسسات حماية البيئة**: وهؤلاء يحتاجون الى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها.

7- **الأجهزة الحكومية**: تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادية للدولة ، أو فرض ضرائب.

8- **نظام المحاكم**: يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس و تقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.

9- **الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار**: فهؤلاء يحتاجون إلى معلومات

[1]- بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص ص 12- 13.

تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيهه

10- **الدائنون والبنوك**: تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى امكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.

11- **المستثمرون المحتملون**: وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

هناك نوعين من أهداف التدقيق الخارجي الأولى رئيسية والثانية ثانوية[1]

أ- **الاهداف الرئيسية**: حيث تتمثل الاهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في الاتي:

1- ان الهدف الاساسي من عملية التدقيق الخارجي هو ابداء الراي الفني المحايد على صدق تغيير القوائم المالية لنتيجة الاعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

2- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من اجل تحسين اداء هدا النظام.

3- امداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ب- الاهداف الخاصة(الثانوية):

تعتبر الاهداف الفرعية المتعلقة بفحص ارصدة حسابات القوائم المالية هذه الاهداف تستخدم كأهداف وسيطية وتعتبر حلقة وصل بين معايير التدقيق واجراءاتها. وتتمثل هده الاهداف فيمايلي:

- **التحقق من الوجود:** اي ان الاصول والخصوم او الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.
- **التحقق من الاكتمال**: يعني ان كافة الاصول والخصوم والمصروفات والايرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة وانه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

[1]- بوقابة زينب، مرجع سابق، ص 08.

- **التحقق من الملكية:** يعني ان كافة الاصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وان الخصوم او الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين
- **التحقق من التقييم :** ان الاصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة :** ان كافة مكونات القوائم المالية قد تم الافصاح عنها وعرضها بصورة سليمة وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية دات الصلة.
- **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** اي ان كافة الاصول والخصوم والمصروفات والايرادات قد تم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة وتمت في الاغراض والاعمال الرسمية التي تحققت اهدافها.

مؤخرا أصبح التدقيق الخارجي يهدف إلى ما يلي[1]:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات
- تقييم نتائج اعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعية
- اكتشاف الاخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية ان وجدت.
- المصادقة على الوثائق والتقارير المالية المودعة من طرف الاطراف الادارة واعطائها مصداقية اكبر.

المبحث الثاني: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

يعتبر المعيار كنموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة اتفاق عام يجب اتباعه كمقياس أو مرشد أو قواعد عامة.

وقد نص المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين على معايير التدقيق المتعارف عليها في المجموعات الآتية[2]:

المطلب الأول: المعايير الشخصية (العامة)

توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، وشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية التالية:

- ❖ يجب ان يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق؛

[1]- حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص 15.

[2]- حجة الله شاوش، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص ص 06، 07، على الخط:-http://bu.univ-ouargla.dz/master/faqeconomie_mem.php شوهد يوم: 2014/03/16 على 20:11.

- ❖ يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛
- ❖ يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الاخرى.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

- ❖ يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة؛
- ❖ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل حتى يمكن تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق؛
- ❖ يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

- ❖ يجب ان ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ❖ يجب ان ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية السابقة؛
- ❖ يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- ❖ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب ان يوضح التقرير في جميع الاحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة غلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر و منهجية ومسؤولية المدقق الخارجي

عانت مهنة التدقيق في الجزائر نوع من النسيان، منذ صدور اول قانون لتنظيم مهنة التدقيق سنة 1969 بالأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لـ 1970، جاء فيه كيفية تعيين محافظ الحسابات، بعدها تم إنشاء المجلس الاعلى لتقنيات المحاسبة بموجب الأمر 72/71 المؤرخ في 1971/12/29، بعدها صدور قانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 ينظم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ إلى غاية سنة 2010 بصدور القانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة المهن السالفة الذكر.

المطلب الاول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وتنظيمات مهنية سنتعرض لها في هذا الجزء من المذكرة[1].

المجلس الوطني للمحاسبة: بموجب القانون أعلاه لا سيما المادة 04 منه، يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي، وتنظيم و متابعة المهن المحاسبية.

و يضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، و هي كالآتي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط و التحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

التنظيمات المهنية : بنص القانون المذكور سابقا يحل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و يتم انتخاب المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، و المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين[2]:

أ -المصف الوطني للخبراء المحاسبين: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، و يضم

[1]- وزارة المالية، القانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42، المؤرخة في 11 يوليو 20101، ص 04.

[2] -le conseil national de comptabilité, www.cnc.dz , consulté le 21/04/2014 à 19 :30.

الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب.

ب -الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات .

ج -المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

يتم تسيير التنظيمات المهنية المذكورة أعلاه من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، وتتكفل هذه التنظيمات بما يلي:

- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها؛
- تمثل مصالح المهنة إزاء الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.

و يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

ممارسو المهن المحاسبية في الجزائر: يقسم المهنيين الذين يمارسون مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ثلاث فئات: الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد[1].

1- الخبير المحاسب:

أ -تعريف: بنص المادة 18 من القانون رقم 10-01 فإنه يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

و يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

ب -مهام الخبير المحاسب: يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية[2]:

- تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة؛
- مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات؛

[1]- القانون 01/10، مرجع سابق، ص ص 06.
[2]- المرجع السابق، المواد 19، 20، ص ص 06، 07.

- التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته.

2- محافظ الحسابات:

أ- تعريف: حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ب- مهام محافظ الحسابات :

القانون بين مهام و وظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية[1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

[1]- المرجع السابق، المادة 25، ص 07.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ج - شروط و كيفيات تعيين وعمل محافظي الحسابات :

يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات[1].

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، و يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما[2].

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة[3].

ويمارس محافظ الحسابات مهامه بالطرق و الكيفيات الآتية[4]:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للهيئة

[1]- القانون 01/10، المادة 26، ص 07.
[2]- المرجع السابق، المادة 27، ص ص 07، 08.
[3]- المرجع السابق، المادة 38، ص 08.
[4]- المرجع السابق، المواد، 31،32، 33، 34، 35، 36، 40، ص 08.

أو الشركة؛

- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

4- المحاسب المعتمد:

أ- تعريف: المادة(41) من القانون 10-01 عرفت المحاسب المعتمد على أنه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة مسك و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطب خدماته.

ب- مهام المحاسب المعتمد: يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط الآتية[1]:

- مسك و فتح و ضبط المحاسبات و الحسابات؛
- عرض الكتابات المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، و ذلك على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه، وتحت مسؤوليته؛
- يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
- يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛

[1]- القانون 01/10، المواد 42، 43، 44، ص ص 08، 09.

•يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

المطلب الثاني: منهجية عمل المدقق الخارجي

قبل ان يشرع المدقق الخارجي في تنفيذ مهمته عليه أن يلم بمختلف جوانب عمله، حيث يباشر عمله بجمع المعلومات والبيانات حول المؤسسة والمحيط الخارجي لها ومن تم تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدا على مختلف أدلة الإثبات والقرائن، ومن تم التحقق من حسابات المؤسسة للوصول إلى رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية[1].

الفرع الأول: التعرف بالمهمة واتجاهها العام

في هذه الخطوة يتعرف المدقق الخارجي على الوظيفة والمؤسسة موضوع الدراسة.

أولا: الدخول إلى الوظيفة:

على المدقق الخارجي أن يتأكد من شرعية تعيينه، وقبل بدايته في تنفيذ التوكيل يجب عليه أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات، تشير إلى ما يلي:

- مسؤولية المهمة والمتدخلين والأتعاب؛
- طرق العمل المستعملة وفترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها؛
- الآجال القانونية لإيداع التقارير.

ثانيا: معرفة عامة حول المؤسسة:

إن التعرف بنشاطات المؤسسة يسمح لنا:

- بفهم عناصر المحيط المؤثر في المعلومات المالية؛
- بتحديد التعقيدات المالية لقرارات الإدارة؛
- بكيفية تشكيل رقم الأعمال والنتيجة؛
- بالتعرف على العمليات غير الاعتيادية؛
- بتوافق المراقبات مع نوعية المؤسسة.

[1]- أقاسم عمر، محاضرات التدقيق الخارجي، السنة ثانية ماستر، تدقيقي ومراقبة التسيير، غ.م، جامعة أدرار، 2014/2013، ص ص 28، 29.

ولكي تكون هناك نظرة شاملة من قبل المدقق الخارجي على المؤسسة أوجب عليه إعداد مقابلات مع الموظفين في المؤسسة ومختلف الاشخاص، كذلك تحليل الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة والمتمثلة في القوانين المالية، القوانين والتقارير، كذلك زيارة مختلف الاماكن في المؤسسة كأماكن الإنتاج، الإدارة وغيرها.

ثالثا: تنظيم المهمة

المدقق الخارجي ينظم تسلسل الاعمال في مدة من الزمن ويحدد ما يلي:

- اختيار المساعدين في الوظيفة حسب مستوى الخبرة؛
- تاريخ ومكان التدخل؛
- الوقت المناسب والآجال؛

الفرع الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية[1]

يعرف نظام الرقابة الداخلية على انه مجموعة من الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المشروع لحماية أصولها لضمان الدقة وسلامة البيانات المحاسبية.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يمثل عاملا مهما من وجهة نظر المدقق الخارجي في تحديد نطاق عمله الميداني حتى يحقق المستوى المطلوب تنفيذه، فدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تمكنه من اتخاذ القرارات في مدى الاعتماد عليها، وتحديد أو توسيع نطاق الاختبارات التي تحدد إجراءات التدقيق الخارجي.

ولدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المدقق الخارجي على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام، سوف نتطرق إليها فيمايلي:

- **قائمة الاستقصاء النموذجية:**

تعتبر قائمة الاستقصاء الاداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية، تشمل على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، حيث ان إجابات الأسئلة الإيجابية تعبر عن درجة من الرضى على الرقابة الداخلية، بينما تعبر الإجابات السلبية عن ضعف محتمل في أسلوب الرقابة.

- **الوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية:**

تواجه طريقة الاستقصاء احتمال قيام مساعدي المراجعة بالتسرع في الاجابة على الاسئلة دون فهم حقيقي لأوضاع المؤسسة، لذلك يفضل بعض المدققين

[1]- حجة الله شاوش، مرجع سابق، ص 09.

الخارجيين عمل وصف كتابي لكل عملية من النشاط ومن يقوم بها ونوعية المستندات والسجلات المستعملة.

خرائط التدفق:

تمثل خريطة التدفق التي يستخدمها المدقق الخارجي شكلا بيانيا رمزيا لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، ويوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات.

الفرع الثالث: فحص الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر كافية لإبداء الرأي حول الحسابات السنوية، بحيث يجب أن يكون برنامج مراقبة الحسابات ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها المدقق الخارجي إلى الأنظمة والاجراءات المعمول بها، ويمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي[1]:

- قائمة المراقبات للإنجاز، يجب أن تكون المراقبات معالجة بالتفصيل حتى تنفذ؛
- الإشارة إلى إنجاز المراقبة؛
- المشاكل المتعرض لها تجب الإشارة إليها.

الفرع الرابع: إعداد التقرير

تبعا للنصوص الجزائرية، فإنه يترتب على المدقق الخارجي إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة والتي ينبغي أن تبرر قانونا[2].

المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر

إن المسؤوليات التي نقع على عاتق المدقق الخارجي هي ثلاثة أنواع: مدنية، جزائية، و انضباطية(تأديبية)، يمكن شرحها كالآتي:[3]

الفرع الأول: المسؤولية المدنية

[1]- أقاسم عمر، مرجع سابق، ص 31.
[2]- حجة الله شاوش، مرجع سابق، ص 10.
[3]- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة عللا الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجيستير، منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين، 2007، ص ص 37، 40، 41، على الخط:
http://library.iugaza.edu.ps/thesis/76705.pdf شوهد يوم: 2014/04/27 على 16:22.

إن مهمة المدقق الخارجي لا تهم فقط المساهمين و الاسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم ، بلهم العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين و الأجراء، أو سواء لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين و البنوك والدائنون...الخ إن كل هؤلاء ينتظرون من المدقق الخارجي أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر. وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاث شروط أساسية:

- خطأ يصدر من المدقق الخارجي أو اهماله أو إخلاله بواجباته؛
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ المدقق الخارجي أو اهماله أو إخلاله بواجباته؛
- رابطة نسبية بين خطأ المدقق الخارجي و الضرر الذي أصاب المدعي.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

تتمثل المسؤولية الجزائية في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الاضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية[1]:

- بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب اصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه؛
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة وفي هذا المجال فقد تطرق القانون إلى ذلك حيث:

تنص المادة 71 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: «يتعين على الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301، 302 من قانون العقوبات.

اما في المادة 72 من نفس القانون فتنص على أنه لا يتقيد الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الحالات المنصوص عليها في القانون لاسيما:

- فتح بحث وتحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجباية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إرادة موكليهم؛

[1]- قانون 01/10، مرجع سابق، ص ص 11، 12.

- عندما يتم استدعاؤهم امام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 05 من القانون 10-01.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

وفقا لأحكام المادة (53) من القانون 91-08 فإن المدقق الخارجي يمكن أن يترتب عليه مسؤولية تأديبية اتجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية. ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية[1]:

- خرق القانون و القواعد المهنية؛

- التقصير المهني الخطير (التهاون)؛

- السلوك غير الملائم و المتعارض مع نزاهة و أمانة و شرف المهنة، حتى و إن لم يتعلق بالمهنة.

أما العقوبات التأديبية التي يمكن تحملها المدقق الخارجي حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه بصفة تصاعدية فهي كالتالي:

- الإنذار؛

- التوبيخ؛

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر؛

- الفصل النهائي (الشطب من الجدول)

[1]- أقاسم عمر مرجع سابق، ص10.

خـلاصة:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى التدقيق الخارجي وتبين لنا أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب توفير معلومات مالية صحيحة ومساعدة عدة أطراف في اتخاذ قرارت سليمة بناء على معلومات مؤكدة وصحيحة خاصة وأن التدقيق تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كآلية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصادين وبالتالي بيئة اقتصادية يمكن الاستثمار فيها بدون خوف بدون خوف من المخاطر.

كما يبين القول أن المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص حسابات القوائم المالية، بإتباع منهجية تدقيق منتظمة و باستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما الهدف من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.

كما يشترط في المدقق الخارجي الخبرة والاستقلال. كما يعتبر تقرير المدقق تأكيدا على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين وتشريعات تفرضها الدولة كالضرائب، ونتيجة لهذه الالتزامات المقدمة للجهات الحكومية فإنها بذلك تخدم الاقتصاد الوطني.

الفصل الثالث

تمهيد:

انتهاج الجزائر لمنهج اقتصاد السوق جعل اقتصادها يتأثر بالمعاملات الخارجية، ولذا وجب عليها مواكبة هذا التطور والتغير عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010، والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية؛ ولكي يتم التحقق من صحة العمليات المحاسبية المطبقة وجب الاستعانة بطرف خارجي والمتمثل في المدقق الخارجي ليفصل في صحتها.

ولهذا وجب على كل القطاعات تبني تطبيق النظام المحاسبي على معاملاتها الاقتصادية، بما في ذلك قطاع البناء والتهيئة العمرانية؛ حيث خصصنا بالدراسة إحدى هذه القطاعات المختصة في ميدان البناء، وعملنا على استنباط انعكاسات النظام المحاسبي المالي على التدقيق الخارجي لقوائمها المالية لسنة 2012.

وقد قسمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

- قسم المبحث الأول إلى مطلبين؛ في المطلب الأول قمنا بتقديم مؤسسة البناء، وفي المطلب الثاني عرضنا التقرير السنوي لسنة 2010 للشركة تطرقنا خلاله إلى كيفية تأثير النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي.
- أما في المبحث الثاني؛ تطرقنا في المطلب الأول إلى استبيان خاص بالدراسة، وفي المطلب الثاني قدمنا تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: تقديم الشركة

عرفت الآونة الأخيرة تزايد عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لما لها من أهمية في المجتمعات النامية وفي طريق النمو، ولهذا اخترنا إحدى هذه المؤسسات والمتمثلة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL المسماة X.

المطلب الأول: تعريف الشركة والهيكل التنظيمي لها

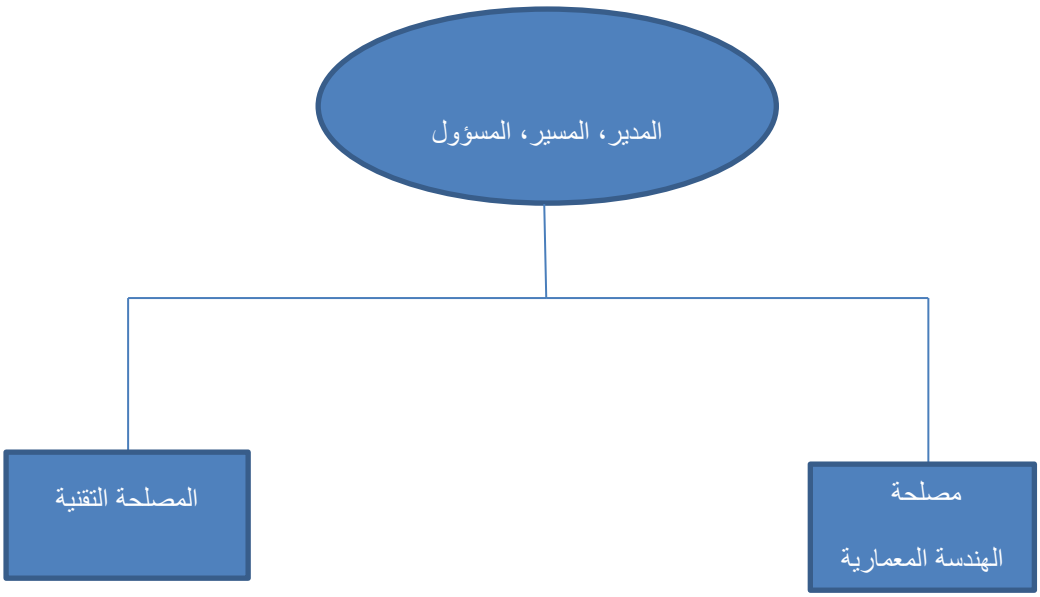
الفرع الأول: تعريف الشركة

الشركة X شركة ذات مسؤولية محدودة تأسست في 18 مارس 1995 برأس مال قدره 3.500.000.00 دج، يقع مقرها بولاية أدرار، تشغل المؤسسة 20 عامل.

تهتم بالبناء بكل أشكاله: منازل خواص، نجارة، ترصيص، طلاء، بلاط، وكل هياكل الدولة من سكنات اجتماعية، مدارس، جامعات...الخ.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

الشكل (03-01)الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: من إعداد الباحثتين

المطلب الثاني: عرض التقرير السنوي لسنة 2010 للشركة

الفرع الأول: قائمة الميزانية

الجدول رقم (03-01): قائمة الميزانية للشركة لسنة 2010

أولا: الأصول — الوحدة: مليون دينار

البيان	2010	2009	التغيرات	
			المبلغ	%
الاصول غير الجارية				
فارق بين الإقتناء المنتوج الإيجابي والسلبي				
تثبيثات معنوية				
تثبيثات عينية				
أراض				
مبان				
تثبيثات عينية أخرى	3.511.451.64	4.674.763.64	-1.163.312	25
تثبيثات ممنوح امتيازها				
تثبيثات يجري إنجازها				
تثبيثات مالية :				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى وحسابات دائنة وملحقة بها				
سندات أخرى مثبثة				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	3.282513.05	1.190.472.62	2.092.040.43	175
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الاصول غير الجارية	6.793.964.69	5.865.236.26	928.728.43	16
الأصول الجارية:				
المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	5.184335.15	1.067392.81	4.116.942.34	385
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة:				
الزبائن	1.057.334.23	1.057.378.00	-43.77	-0.41
مدينون آخرون		31.736.09		
الضرائب وما شابهها	35.240.97			
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وما شابهها:				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى				
الخزينة		9.919.93		
مجموع الأصول الجارية	6.276.910.35	2.166.426.83	4.110.483.52	190
المجموع الإجمالي للأصول	13.070.875.04	8.031.663.09	5.039.211.95	63

المصدر: الشركة محل الدراسة

ثانيا: الخصوم

الوحدة: مليون دينار

البيان	2010	2009	التغيرات	
			المبلغ	%
رؤوس الأموال الخاصة				
رأس مال تم إصداره	100.000.00	100.000.00	00	
رأس مال غير مستعان به				
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)	91.338.38	73.107.75	18.230.63	25
فوارق إعادة التقييم				
فارق المعادلة (1)				
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	782.691.92	364.612.35	418.079.57	115
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد				
حصة الشركة المدمجة (1)				
حصة ذوي الأقلية (1)				
المجموع 1	974.030.30	537.720.10	436.310.2	81
الخصوم غير الجارية				
قروض و ديون مالية	3.710.634.38	3.710634.38	00	
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)				
ديون أخرى غير جارية				
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا				
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	3.710.634.38	3.710.634.38	00	
الخصوم الجارية				
موردون و حسابات ملحقة	4.984.165.72	7.76.798.98	-2.776.633.26	-36
ضرائب	100.440.75	88.106.75	123.34	14
ديون أخرى	3.300.279.61	2.918.402.88	381.876.73	13
خزينة سلبية	1.324.28			
مجموع الخصوم الجارية (3)	8.386.210.36	3.783.30861	4.602.901.75	122
مجموع عام للخصوم	13.070.875.04	8.031.663.09	5.039.211.95	63

المصدر: الشركة محل الدراسة

الفرع الثاني: قائمة جدول حسابات النتائج

الجدول رقم(03-02): جدول حسابات النتائج للمؤسسة لسنة 2010

البيان	2010	2009	التغيرات	
			المبلغ	%
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج ا لمثبت إعانات الاستغلال	19.567.298.00	7.292.232.00	12.275.066.00	168
1- إنتاج السنة المالية	19.567.298.00	7.292.232.00		
ا لمشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	14.862.168.70- 1.575.481.39-	6.798.371.40- 336.401.43-	8.063.797.3	119
2- استهلاك السنة المالية	16.437.650.09-	7.134.772.83-	9.302.877.26	130
3 -القيمة ا لمضافة للاستغلال (1-2)	3.129.647.91	157.459.17	2.972.188.74	1887
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	724.797.99- 458.846.00-	697.857.12- 172.051.74-	26.940.87- -286.794.26	4- -1662
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	1.946.003.92	712.449.69-	2.658.453.82	373
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات و المؤ ونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	1.163312.00-	1.077.062.04	2.240.374.04-	208
5- النتيجة العملياتية	782.691.92	364.612.35	418.079.57	115
المنتوجات مالية				
الأعباء المالية				
6- النتيجة المالية	782.691.92	364.612.35		
7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)				
الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية الضرائب المؤجلة (تغييرات) حول النتائج العادية				
مجموع منتجات الأنشطة العادية	19.567.298.00	7.292.232.00	12.275.066.00	168
مجموع أعباء الأنشطة العادية	18.784.606.08-	6.927.619.65-	11.856.986.43-	
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	782.691.92	364.612.35	418.079.57	115
العناصر غير العادية –منتوجات-(يطلب بيانها)				

العناصر غير العادية- الأعباء-(يطلب بيانها)				
9 - النتيجة غير العادية				
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	782.691.92	364612.35	418.079.57	115

المصدر: الشركة محل الدراسة

الفرع الثالث: قائمة جدول تدفقات الخزينة

الجدول رقم (03-03): جدول تدفقات الخزينة

البيان	2010	2009
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات ا لمقبوضة من عند الزبائن	22.893.742.77	8.469.734.00
المبالغ المدفوعة للموردين و ا لمستخدمين		
الفوائد و ا لمصاريف ا لمالية الأخرى ا لمدفوعة	20.782.465.16-	8.601.069.20-
الضرائب عن النتائج ا لمدفوعة		
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
تدفقات أموال الخزينة ا لمرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)	2.080.796.22	147.223.12-
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	2.080.796.22	147.223.12-
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
ا لمسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		675.275.00-
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		
ا لمسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	2.761.052.41-	543.415.64-
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	669.011.98	1.455.507.66
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	2.092.040.43-	236.842.02
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات ا لمتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخر		3.710.634.38
صافي تدفقات أموال الخزينة لمتأتية من أنشطة		3.710.634.38

التمويل (ج)		
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات		
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)	11.244.21-	3.800.253.28
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة	9.919.93 1324.28- 11.244.21-	1.066.687.72 9.919.93 1.056.767.79-
ا لمقاربة مع النتيجة المحاسبية	793.936.13-	1.421.380.14-
-خطأ- الهامش بين التغيير في المجموعة 05 والجهة المعاكسة	4.857.021.07	

المصدر: الشركة محل الدراسة

الفرع الرابع: منهجية عمل المدقق الخارجي على القوائم المالية

1- تدقيق الميزانية:

1-1- الأصول:

- الأصول الثابتة:

- الاستثمارات: قمنا بالتحقق منها كالآتي:

*الكمال: بالنسبة للاستثمارات التي تمتلكها المؤسسة تتمثل في تجهيزات للإنتاج والتي تصنف حسب المحاسبة المالية في تثبيثات عينية أخرى، ومن خلال الاطلاع على المستندات و الحسابات تبين أن مبلغ التجهيزات صحيح خلال السنتين والمتمثل في 6.104.060.00 دج.

كذلك بالنسبة لمبلغ الاهتلاكات المحسوب والبالغ 2.592.608.36 دج المقابل للتثبيثات العينية متعلق بها وغير محمل ضمن مصاريف أخرى.

*الوجود: تأكدنا من أن تجهيزات الإنتاج المسجلة في القوائم المالية أنها فعلا موجودة، ومبلغ الإهتلاك المسجل لا يتنافى مع مدة الاستعمال، حيث أنه في 2009 بلغ 1.429.296.36 دج، بينما في 2010 بلغ 2.592.608.36 دج

*الملكية: من خلال اطلاعنا على فواتير الشراء تحققنا أن المؤسسة فعلا تمتلك تجهيزات الإنتاج وهي غير متنافية مع ما هو ظاهر في القائم المالية.

*التقييم: تأكدنا من صحة التقييم الأولي لتجهيزات الإنتاج من خلال الفاتورة التي تبين ثمن الشراء مع مصاريف الشراء، ثمن الشراء المتمثل في 5.824.430.00 دج والمصاريف المتعلقة به تتمثل في 279.630.00 دج.

بالإضافة إلى طريقة الإهتلاك الخطي الثابت في حساب الإهتلاكات وثبات هذه الطريقة مقارنة بالسنوات السابقة.

*التسجيل المحاسبي: تحققنا من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية التالية:

- مبدأ القيد المزدوج.

- مبدأ وحدة النقد.

- مبدأ استقلالية الدورات.

مع وجود كل الوثائق المرفقة للتسجيل من وصل طلبية، الفاتورة، وصل الاستلام ووصل التسليم.

- المخزون: قمنا بإجراءات عامة للتحقق من المخزونات من بينها:

-الجرد الفعلي للمخزون؛

-فحص جودة الأصناف؛

-قارنا الجرد الفعلي مع أرصدة بطاقات المخازن؛

-قارنا المخزون السلعي لسنة 2010 الذي يقدر ب5.184.335.15 دج مقارنة بسنة 2009 والذي بلغ 1.067.392.81 دج والذي يعتبر مرتفع نسبيا بسبب زيادة أشغال المؤسسة.

- الحقوق: تحققنا منها كالتالي؛

*الزبائن: حيث تم التحقق من الزبائن عن طريق الكشوف الاسمية للحسابات الفردية، حيث تبين أنه لا توجد ديون مشكوك فيها وبالتالي لا توجد مؤونات لذلك الغرض، وقدر مبلغ الزبائن 1.057.334.23 لسنة 2010.

*مدينون آخرون: قدر المبلغ سنة 2009 ب 31.736.09 دج أما في سنة 2010 فقد بلغ قيمة الصفر.

1-2- الخصوم:

- الأموال المملوكة:

تأكدنا من العقد التأسيسي للشركة حيث قدر رأس المال ب 100.000.00دج .

- الديون:

- تحققنا من صحة مبلغ الموردين البالغ 4.984.165.72 دج لسنة 2010 عن طريق طلب الكشف التفصيلي للسنة المعنية.
- حصلنا على الكشف التحليلي الذي يحتوي على مبلغ الضرائب المقدر ب100.440.75 دج، والديون الأخرى المقدرة ب 3.300.279.61 دج.

2- تدقيق جدول حسابات النتائج:

- فيما يخص النفقات فقد بلغت 18.784.606.08 دج سنة2010 و بلغت 6.927.619.6 دج حيث تأكدنا من المستندات المبررة لهذه الأعباء؛ كما أن الإهتلاكات حسبت وسجلت كما يجب.
- أما فيما يتعلق بالإيرادات فقد تحققنا منها عن طريق الكشوفات حيث وافقت المبلغ المصرح به والذي بلغ 19.567.298.00 دج.
- وفي الأخير النتيجة الصافية والتي كانت صافية من الضرائب حيث بلغت 782.691.92 دج.

3- تدقيق جدول تدفقات الخزينة:

- تحققنا من مبلغ تدفقات الخزينة الخاص بالأنشطة العملياتية موافق لما هو مسجل في الكشوفات الخاصة بالخزينة والبالغ 2.080.796.22 دج.
- كذلك مبلغ تدفقات الخزينة المتعلق بالعمليات الاستثمارية بلغ 2.092.040.43 دج وهذا ما تأكدنا منه من خلال المستندات.

المبحث الثاني: عرض الاستبيان وتحليل النتائج

المطلب الأول: عرض استمارة الاستبيان

I- أهمية المعايير الدولية للتدقيق ومدى توافق مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع هذه المعايير:

العبارة	الإجابة		الملاحظات
	نعم	لا	
1. تساعد المعايير الدولية للتدقيق المدقق الخارجي في أداء مهمته بشكل أفضل؛	×		
2. التدقيق الخارجي في الجزائر لم يرق إلى التطورات التي	×		البداية كانت منذ سنة 2010

شهدتها الساحة الدولية في ميدان المهنة؛			
3. ليس هناك توافق بين واقع التدقيق الخارجي في الجزائر مع الواقع الدولي؛	×		
4. من الضروري تحقيق توافق بين التدقيق الخارجي في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق؛	×		
5. هناك توافق وانسجام بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي؛	×		
6. التنسيق بين عمل معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي هو الحل الامثل لنجاح التدقيق الخارجي في الجزائر؛	×		
7. من الضروري العمل بالمعايير الدولية للتدقيق الخارجي في الجزائر؛	×		
8. المعايير الدولية للتدقيق الخارجي قابلة للتطبيق في الفترة الحالية.	×		بما أنه يوجد تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF فإنه يجب تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الخارجي.

II- أهم ما يجب مراعاته في تقرير المدقق الخارجي:

العبارة	الإجابة		الملاحظات
	نعم	لا	
1. إعداد تقرير المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق يكون أكثر سهولة؛	×		أكثر وضوحا مقارنة بتطبيق PCN وسهولة.
2. التقرير المعد وفق المعايير الدولية للتدقيق يخضع لقواعد محددة؛	×		
3. تقرير المدقق الخارجي هو النقطة المركزية التي تنسج حولها جميع إجراءات التدقيق الخارجي؛	×		
4. لجنة التدقيق الخارجي هي التي تحدد نوع التقرير؛	×		
5. حسب المعيار 230: توثيق التدقيق؛ التغيير في مستندات التدقيق بعد تاريخ إقفال التقرير يكون في الحالات الاستثنائية؛	×		
6. كفاية ادلة الإثبات وملائمتها لعملية التدقيق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق؛	×		
7. عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات.	×		

III- مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تحقيق مدى كفاية الإفصاح:

العبارة	الإجابة		الملاحظات
	نعم	لا	
1. مدى كفاية الإفصاح يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية، لإعطاء الصورة الصحيحة عن الوحدة المحاسبية لمستخدمي هذه التقارير؛	×		من بين القواعد الأساسية التي يعتمد عليها الSCF.
2. تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية يحدد طريقة القياس المناسبة لاتخاذ القرار المناسب؛	×		
3. الإفصاح والشفافية في البيانات المالية يعني الكشف عن معلومات مالية وغير مالية تهم المستثمرين؛	×		
4. الهدف الرئيسي من الإفصاح معرفة المركز المالي للشركة، ومدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات؛	×		
5. يحدد نوع الإفصاح تبعا للأهداف؛	×		
6. يؤثر النظام المحاسبي المالي في تفعيل الإفصاح عن طريق عرض القوائم المالية حسب المعيارIAS01؛	×		
7. عند تدقيق القوائم المالية يراعي المدقق الخارجي المبادئ التي تتوافق مع النظام المحاسبي المالي وكذا المعيار الدولي IAS01؛	×		

8. عند تدقيق جدول تدفقات الخزينة، يجب التدقيق في 3 أشكال من قوائم التدفقات المالية: استغلالي، استثماري، تمويلي، كما جاء به المعيار IAS07 وفق متطلبات الإفصاح.	×		

المطلب الثاني: تحليل نتائج الإستبيان

تسعى الجزائر إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة فهي تسعى كذلك لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة و التدقيق أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، وليس اصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، وكذا اصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 1 29 جوان 2010 المنظم لمهنة التدقيق إلا دليل على هذا التوجه الذي تنتهجه الجزائر.

سنحاول من خلال هذه الدراسة الميدانية معرفة مدى توافق الواقع الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA) وبعد تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2009 قامت الجزائر بإصلاح منظومة التدقيق من خلال اصدار قانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

من خلال تقسيم استمارة الاستبيان توصلنا للنتائج التالية:

- التدقيق الخارجي في الجزائر لم يرق إلى التطورات التي شهدتها الساحة الدولية في ميدان المهنة لأن بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد كانت سنة 2010 نظرا لكون مخرجات نظام المحاسبة هي مدخلات نظام التدقيق؛
- من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي وذلك بغرض خلق توافق بين التدقيق الخارجي في الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق؛
- من بين القواعد التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي هي الافصاح و الشفافية في البيانات المالية يعني الكشف عن معلومات مالية وغير مالية وبهدأ يؤثر النظام المحاسبي المالي في تفعيل الافصاح عن طريق عرض القوائم المالية حسب المعيار IAS01

- تقرير المدقق الخارجي هو النقطة المركزية التي تنسج حولها جميع اجراءات التدقيق الخارجي وبالتالي اعداد تقرير المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق يكون أكثر سهولة.

خلاصة:

من خلال الاطلاع على القوائم المالية للشركة محل الدراسة يمكن القول بان القوائم المالية موافقة لما هو مقرر في النظام المحاسبي الجديد وبما جاء به المعيار الدولي IAS01 عرض القوائم المالية؛ والمتمثلة في جدول الميزانية، جول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة ولو أنها لم تعرض قائمة الدخل؛ مع ما بينته نتائج الاستبيان من أن مهنة التدقيق رغم أنها دخلت مع المعترك الدولي إلا أنه مازالت أشواط كبيرة لترقى إلى المستوى المطلوب في الجزائر.

الخاتـــمة

من خلال تناولنا لموضوع **انعكاسات النظام المالي الجديد على التدقيق الخارجي في المؤسسة الجزائرية** ومعالجة لهذه الاشكالية حاولنا تسليط الضوء عاى النظام المالي الجديد من جهة وعلى التدقيق الخارجي من جهة أخرى مع اظهار العلاقة أو الرابط بينهما، حيث حاولنا بينا دور المدقق الخارجي في اضفاء الثقة و المصداقية على القوائم المالية ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة التي يتولى التدقيق في حساباتها .

إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية استوجب تعديل القانون المتعلق بممارسة مهنة التدقيق ،مما يستوجب أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في ظل الاصلاح المحاسبي ، لكن هذا لا يعني أن هناك علاقة بين المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية و المعايير الدولية للتدقيق ،

فلا نجد مثلا معيار تدقيق يتكلم عن تدقيق المخزونات و الذي يمثل أحد المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية

تتجه الجزائر عبر النظام المحاسبي المالي نحو توافق دولي مع المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IAS-IFRSومن أجل زيادة ثقة المتعاملين بالكشوف المالية كان لابد من تحسين مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حيث تسعى الجزائر من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إلى ايجاد توافق دولي مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

حاليا أصبح للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم فيما يخص تطوير وتحسين الأداء في المؤسسة و تحقيق فعالية وقد تم الوصول في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات مع ذكر مجموعة من المواضيع التي يمكن أن تكون اشكاليات لدراسات مستقبلية.

النتـــائج:

- إن استمرار صدور الاصلاحات الخاصة بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، يؤكد على حرص وزارة المالية على حل مشكلة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، إلا أن صدور هذه الاصلاحات موازاة للتطبيق الاجباري لنظام SCF قد أثر على ظروف الانتقال مما سبب تأخر في ايداع حسابات النظام الجديد.
- يتضح أن النظام المحاسبي المالي قد أثر بصفة كبيرة على الممارسة المحاسبية في الجزائر ويتضح هذا على مستوى مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الحاسوب و بالتالي تسهيل عملية المدقق الخارجي وبهذا سيواجه المدقق الخارجي تحدي التكنولوجيا الجديدة .
- التدقيق الخارجي بالموازاة مع تطبيق النظام المحاسبي المالي أداة من أدوات تحقيق الكفاءة و الفعالية في المؤسسة.
- التدقيق الخارجي في الجزائر لم يرق إلى التطورات التي شهدتها الساحة الدولية في ميدان المهنة كون أن بدايته كانت في سنة 2009 فقط.
- غياب المناهج الدراسية الموحدة بين الكليات يعيق العمل بالنظام المحاسبي المالي
- عدم كفاية المعلومات التي قامت المؤسسة بالإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، لتلبية إحتياجات مستخدميها.

- فقد تبين للباحثتين ومن الإطلاع على القوائم المالية لمؤسسة أشغال البناء، أن الإفصاح إقتصر فقط على قائمة الميزانية، قائمة حسابات النتائج . فيما عدا ذلك لم تقم المؤسسة بالإفصاح عن أي معلومات هامة أخرى تساعد مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات السليمة ومن أمثلة ذلك:
  - جدول التدفقات النقدية؛
  - جدول التغير في الأموال الخاصة؛
  - الملاحق والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

التوصيات:

- يجب على المدقق الخارجي أن يرفع مؤهلاته العلمية فيما يخص تكنولوجيا المعلومات والاتصال كون أن النظام المالي المحاسبي هو نظام اعلام ألي ؛
- عدم حصر المدقق الخارجي على الجانب المالي للمؤسسة فقط بل يجب توسيع ذلك للجانب غير المالي في المؤسسة؛
- ضرورة توعية المؤسسات بأهمية البحث العلمي وايجاد ألية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثّه؛
- ضرورة الحفاظ على استقلال المدقق الخارجي وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت و مكان فثقة المجتمع بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال؛
- العمل على تحضير ممارسو مهنة التدقيق الخارجي وإقامة التربصات وتدريب العاملين على برامج الإعلام الآلي؛
- إعطاء فرص للمدققين للتدخل في وضع وتطوير المعايير والإجراءات المحاسبية؛
- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية كالإمارات العربية المتحدة؛
- ضرورة تفعيل وتدعيم القانون 10-01.
-

آفاق البحث:

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية دراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو النظام المالي الجديد لذا نقترح المواضيع الآتية:

- ما مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق الخارجي في المؤسسة؟

- التدقيق الخارجي بين الفعالية والكفاءة في المؤسسة الاقتصادية؛
- التدقيق في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة.
- العمل على تحضير ممارسو مهنة التدقيق الخارجي وإقامة التربصات وتدريب العاملين على برامج الإعلام الآلي؛

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب:

- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS، الجزء الأول الجزائر، 2010،
- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010؛

- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي(SCF))، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2 ؛ 2011،
- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010،
- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، على الخط:
WWW.KANTAKJI.COM/MEDIA/2325/0M29.PDF شوهد يوم:2014/04/01 على 17:13،

ثانيا: الاطروحات و الرسائل الجامعية:

* مذكرات المجاستير:

- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجيستير، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011، على الخط:
https://www.pnst.cerist.dz/detail.php?id=64759/ شوهد يوم 2014/04/30 على 14:08
- بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجيستير، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر03، 2011/2010، على الخط
https://www.pnst.cerist.dz/detail.php?id=56285/ شوهد يوم:2014/04/30 على 14:12.

- بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03،منشورة، 2010/2009، على الموقع التالي:
http://iefpedia.com/arab/wp_content/uplaods/2011/07 على الخط، شوهد يوم: 2014/02/10 على 20:09.
- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجساتير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
- سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، قسم علوم التسيير، 2013/2012،
- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة عللا الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجيستير، منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين، 2007،

* مذكرات الماستر:

- حجة الله شاوش، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، على الخط: http://bu.univ-ouargla.dz/master/faqeconomie_mem.php شوهد يوم: 2014/03/16 على 20:11.
- عبد الهادي بوقفة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010، بتصرف، على الخط: http://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/AbdElhadi-Bougofa.pdf?idmemoire=2247، شوهد يوم 2014/04/12 على 20:51
- عيساوي سعيدة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011،

- مولاي نصيرة، دور المراجع في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية (دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايتي ورقلة والجزائر)، 2012، ماستر، كلية علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية ، مشورة، ورقلة ،2012، على الخط: http://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/Molaye-Nasira.pdf?idmemoire=2246 شوهد يوم 2014/04/30 على 14:00.

* الملتقيات:

- حميداتو صالح؛ بوقفة علاء؛ واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر جامعة الوادي، يومي 05و 06 ماي 2013،على الخط:www.uni-eloued.dz شوهد يوم: 2014/04/07 على 15:41،
- سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي/العوائق والرهانات/،ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، يومي 13 و14 2013،

- محمد كويسي، عوينات فريد، مهاوات لعبيدي، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر، ورقة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة جامعة الوادي، يومي 05 و06 ماي 2013، على الخط: WWW.UNIV.ELOUED شوهد يوم:2014/04/07 على: 15:41،

* **المحاضرات:**

- أقاسم عمر، محاضرات التدقيق الخارجي، السنة ثانية ماستر، تدقيقي ومراقبة التسيير، غ.م، جامعة أدرار، 2014/2013،
- العبادي محمد، محاضرات في المحاسبة المعمقة، السنة أولى ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير،غير منشورة، جامعة أدرار، 2013/2012.
- يوسفات علي، المعايير المحاسبية الدوليةIAS، محاضرات السنة الثانية، ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار، 2014/2013،

*** القوانين:**

- وزارة المالية، قرار ممضي في 23 يونيو 1975، الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 24، مؤرخة في 23 مارس 1976،
- الأمر 35/75، المؤرخ في 29 أفريل 1975، المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 37،
- المادة03، قانون 11/07، ممضي في 25نوفمبر2007، الجريدة الرسمية رقم 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007،

باللغة الفرنسية:

Les ouvrages :

- P.Eric DUMALANEDE , Abdelhamid BOUBKEUR, comptabilité générale , édition dely ibrahim, Alger, 2009,
- -collectif EPBI ; IAS/IFRS Normes Comptables Internationales ; Pages Bleues ; Alger ; 2008 ;

Les revues :

- Hayet HANNICHE ; le passage du plan comptable 1975 au nouveau systéme comptable financier, mémoire publié ; université d'ORAN-ES-SENIA ; 2009 ; sur le site suivant : www.mémoireonline.com vue le 10/04/2010 ,
- direction du développement et de partenaires internationaux ; le nouveau système comptable financier ; historique et enjeux de sa mise en application ; séminaire ; 15 janvier2009 ;
- BOUROUAIS Mounia, la consolidation des comptes ; rapport d'expertise comptable ; Constantine ; 2010.
- le conseil national de comptabilité, www.cnc.dz , consulté le 21/04/2014 à 19 :30.

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العقيد أحمد دراية – أدرار-

<u>استبيان حول:</u>

انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي في المؤسسة الجزائرية

النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات التي تنظم العمليات المحاسبية داخل المؤسسة وهو مستمد من معايير المحاسبة الدولية التي بدورها تعمل على إمداد مهنة التدقيق بجملة من المعايير الدولية لتنظيم المهنة

نتوجه بهذا الاستبيان السيدة محافظ الحسابات آملتين الإجابة على جميع الأسئلة بوضع إشارة X مكان الإجابة ، وتقديم ملاحظات إن استدعى الأمر ذلك.

وفي الوقت الذي نسعى فيه إلى التعرف على أراءكم ورفعها لأصحاب القرار، نؤكد على أن بيانات هذه الاستمارة لن تستخدم إلا في أعراض البحث، متعهدين إحاطتها بسرية تامة.

الطالبتان:

- بورويس مونية
- بن عطيالله هجيرة

استمارة الاستبيان

I- أهمية المعايير الدولية للتدقيق ومدى توافق مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع هذه المعايير:

العبارة	الإجابة		الملاحظات
	نعم	لا	
1. مساعدة المعايير الدولية للتدقيق المدقق الخارجي في أداء مهمته بشكل أفضل؛			
2. التدقيق الخارجي في الجزائر لم يرق إلى التطورات التي شهدتها الساحة الدولية في ميدان المهنة؛			
3. ليس هناك توافق بين واقع التدقيق الخارجي في الجزائر مع الواقع الدولي؛			
4. من الضروري تحقيق توافق بين التدقيق الخارجي في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق؛			
5. هناك توافق وانسجام بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي؛			
6. التنسيق بين عمل معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي هو الحل الامثل لنجاح التدقيق الخارجي في الجزائر؛			

7. من الضروري العمل بالمعايير الدولية للتدقيق الخارجي في الجزائر؛			
8. المعايير الدولية للتدقيق الخارجي قابلة للتطبيق في الفترة الحالية.			

II- أهم ما يجب مراعاته في تقرير المدقق الخارجي:

العبارة	الإجابة		الملاحظات
	نعم	لا	
1. إعداد تقرير المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق يكون أكثر سهولة؛			
2. التقرير المعد وفق المعايير الدولية للتدقيق يخضع لقواعد محددة؛			
3. تقرير المدقق الخارجي هو النقطة المركزية التي تنسج حولها جميع إجراءات التدقيق الخارجي؛			
4. لجنة التدقيق الخارجي هي التي تحدد نوع التقرير؛			
5. حسب المعيار 230: توثيق التدقيق؛ التغيير في مستندات التدقيق بعد تاريخ إقفال التقرير يكون في الحالات الاستثنائية؛			

6. كفاية ادلة الإثبات وملائمتها لعملية التدقيق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق؛			
7. عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات.			

III- مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تحقيق مدى كفاية الإفصاح:

العبارة	الإجابة		الملاحظات
	نعم	لا	
1. مدى كفاية الإفصاح يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية، لإعطاء الصورة الصحيحة عن الوحدة المحاسبية لمستخدمي هذه التقارير؛			
2. تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية يحدد طريقة القياس المناسبة لاتخاذ القرار المناسب؛			
3. الإفصاح والشفافية في البيانات المالية يعني الكشف عن معلومات مالية وغير مالية تهم المستثمرين؛			

4. الهدف الرئيسي من الإفصاح معرفة المركز المالي للشركة، ومدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات؛			
5. يحدد نوع الإفصاح تبعا للأهداف؛			
6. يؤثر النظام المحاسبي المالي في تفعيل الإفصاح عن طريق عرض القوائم المالية حسب المعيارIAS01؛			
7. عند تدقيق القوائم المالية يراعي المدقق الخارجي المبادئ التي تتوافق مع النظام المحاسبي المالي وكذا المعيار الدولي IAS01؛			
8. عند تدقيق جدول تدفقات الخزينة، يجب التدقيق في 3 أشكال من قوائم التدفقات المالية: استغلالي، استثماري، تمويلي، كما جاء به المعيار IAS07 وفق متطلبات الإفصاح.			

جامعة أدرار

كلية: العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

عنوان المذكرة: انعكاسات النظام المحاسبي المالي على التدقيق الخارجي في المؤسسة الجزائرية

الطالبتين: - بوروايس مونية إشراف: الدكتور أقاسم عمر

- بن عطياالله هجيرة

ملخص:

يعالج موضوع المذكرة انعكاسات النظام المحاسبي المالي على التدقيق الخارجي، حيث تسعى هذه الدراسة إلى إبراز مختلف جوانب النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أهمية مهنة التدقيق الخارجي من أجل تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.

وجاءت الدراسة الميدانية من خلال معرفة انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي حيث خلصت الدراسة إلى اعتبار أن إصلاحات النظام المحاسبي المالي أثرت بشكل جلي في إجراءات التدقيق الخارجي في المؤسسة

وكذا من خلال تحليل نتائج استبانة نبين فيها مدى تأثير النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية على مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيق معايير التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، التدقيق الخارجي، المعايير المحاسبية الدولية، المعايير الدولية .

Thesis: the implications of the financial accounting system on the external audit

Students : - BOUROUAIS Mounia **Edited by: doctor**

- BENAATIALLAH Hadjira **Akacem omar**

Abstract :

Our studie deals the implications of the financial accounting system on the external audit , where this study seeks to highlight of various aspects of financial accounting system , in addition to the importance of external auditing profession in order to improve the quality of accounting disclosure .

The field study and by knowing the implications of financial accounting system on the external audit profession and this by examining the financial statements of the foundation SARL.

The results of this studies aprouve that

As well as by analyzing the results of a questionnaire and the only one to refuse to answer this and the lack of specialists in the field of audit show the extent of the impact of the financial accounting system and international accounting standards on the external audit profession and the extent of the application of the external audit standards .

Key words: financial accounting system , external audit , international accounting standards , international standards for external audit

Titre de la mémoire : les implications du système comptable financier sur la profession de l'audit externe dans l'entreprise algérienne

Etudiantes :- BOUROUAIS Mounia **encadré par : le docteur**

-BENAATIALLAH Hadjira **AKACEM Omar**

Résumé :

Notre étude traite les implications du système comptable financier sur la profession de l'audit externe ou cette étude vise à mettre en évidence les déférents aspects du système comptable financier ; en plus de l'importance de la profession de l'audit externe pour améliorer l'information comptable.

Aussi que l'étude de l'aspect pratique est accompagnée par la révision des états financiers d'une entreprise SARL, que notre étude considére que les réformes du system comptable financier ont des implications directe sur les procédures de l'audit externe

En fin la distribution d'un questionnaire sur un bureau de commissariat aux comptes ; pour déterminer l'effet du système comptable financier et les nouvelles normes comptables internationales sur la sécurité et la haute qualité de l'audit externe.

Mots clés : système comptable financier, l'audit externe, normes comptables internationales, normes internationales de l'audit.