

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة البليدة 02
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

العنوان : أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية
و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر
- دراسة استقصائية -

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية
تخصص : محاسبة و تدقيق

إشراف الأستاذ الدكتور

◆ عمورة جمال

من إعداد الطالب

◆ مرنيش حمدي

السنة الجامعية : 2017 - 2018

الإهداء

إلى النبع الطيب كطيبة الأرض.....

إلى والدتي.....حفظها الله وأطال في عمرها؛

إلى روح والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه؛

إلى أخواتي و اللواتي وقفن إلى جانبي في السراء والضراء؛

إلى أخ لم تلده أُمي و أنجبته ظروف الحياة فكان خير السند فيها؛

إلى أستاذي المشرف على العمل و تفانيه في مساعدتي طوال مدة

إنجازه .

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

﴿ شكر و عرفان ﴾

﴿ أحمد الله تعالى وأتقدم بالشكر الجزيل وامتناني وتقديري إلى الأستاذ الدكتور عمورة جمال الذي تفضل بقبوله الإشراف على الرسالة والذي أرى فيه صورة مجسمة للخير والفضل ومثالاً طيباً للبذل والعطاء و الذي غمرني بفائض علمه وتوجيهاته القيمة التي كان لها الأثر الطيب في إخراج هذه الرسالة في صورتها النهائية.

كما لا أنسى شكري و تقديري لأعضاء اللجنة الموقرة الأساتذة الأفاضل و إدارة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بالعفرون جامعة البليدة 02 و كل أعضاء لجنة المناقشة. ﴿

ملخص

نظرا لتأثير العولمة والتكتلات الاقتصادية على الاقتصاديات المحلية، التي أدت إلى تلاشي الحدود الجغرافية والاقتصادية، وبالتالي لم تعد المعلومات المالية المقدمة من الأنظمة المحاسبية المحلية كافية للإجابة عن تساؤلات المستعملين (مستثمرين، مساهمين، مقرضين، زبائن، ... إلخ). ما دفع بمختلف دول العالم إلى السعي لكسب المزيد من المزايا بالانفتاح وتقديم تسهيلات لجذب رؤوس الأموال، وجعل الحاجة لإيجاد توافق بين المعايير المعمول بها محليا و المعايير الدولية تتزايد.

و من هذا المنطلق قامت الجزائر وطبقا لتوجيهات السلطات العمومية، بوضع نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال إصدار قانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي و أتبعته بالقانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

و في هذا الصدد جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أثر الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ، حيث تم التركيز على قدرة هذا النظام المحاسبي المالي على توفير معلومات نوعية، صادقة موجهة لمستعملي الكشوفات المالية للمؤسسات الجزائرية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ؛ و كذا تأثير صدور القانون المنظم لمهنة المراجعة على التغيير في ممارسة المهنة في الجزائر ، و تمت الدراسة الميدانية على تحليل استبيان استهدف عينة متكونة من 252 فرد من مختلف الأصناف (ممارسين للمهنة ، مشرفين على المهنة ، مستفيدين من القوائم المالية ، أكاديميين).

الكلمات المفتاحية : الاصلاح المحاسبي ، المعلومات المالية ، النظام المحاسبي المالي ،

معايير المراجعة الجزائرية.

قائمة المحتويات

الإهداء.....	2
شكر	3
ملخص	4
قائمة الجداول	8
قائمة الاشكال	10
تعريف المختصرات.....	11
المقدمة	12
الجانب النظري	22
الفصل الأول : البيئة المحاسبية الدولية.....	23
تمهيد	24
المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة.....	25
المطلب الأول: مراحل التطور التاريخي للمحاسبة.....	25
المطلب الثاني: الإطار الفكري للمحاسبة	28
المطلب الثالث: مفاهيم محاسبية	29
المبحث الثاني: التوحيد المحاسبي	31
المطلب الأول : مفهوم التوحيد المحاسبي.....	31
المطلب الثاني: أهداف ومستويات التوحيد المحاسبي	32
المطلب الثالث: نماذج واستراتيجيات التوحيد المحاسبي.....	34
المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية	40
المطلب الأول : أسباب و أهمية صدور المعايير المحاسبية الدولية.....	40
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على إصدار المعايير المحاسبية الدولية	41
المطلب الثالث: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية و التطور المستمر لها	45
خلاصة.....	49
الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية	50
تمهيد:	51

المبحث الأول: الإصلاحات المحاسبية في الجزائر	52
المطلب الأول: أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر	52
المطلب الثاني : أهداف الإصلاح المحاسبي	55
المطلب الثالث: النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي	56
المبحث الثاني: الإطار التصوري و التنظيم المحاسبي	61
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	61
المطلب الثاني : القواعد العامة للتقييم	64
المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي	71
المبحث الثالث: المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و دورها في تحسين جودة المعلومة المالية	74
المطلب الأول : من حيث وجود الإطار المفاهيمي	74
المطلب الثاني : من حيث عدد ونوع و عرض القوائم المالية	75
المطلب الثالث: من حيث الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية	79
خلاصة:	80
الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	81
تمهيد:	81
المبحث الأول : معايير التدقيق الدولية	82
المطلب الأول: معايير المبادئ و المسؤوليات و التخطيط لمهمة التدقيق المحاسبي	82
المطلب الثاني: معايير أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي (IAS 500)	86
المطلب الثالث : معايير تقرير المراجع حول القوائم المالية (IAS 700)	87
المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	89
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	89
المطلب الثاني: النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	90
المطلب الثالث: مضمون القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر	93
المبحث الثالث: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وشروط ممارستها	99

المطلب الأول: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	99
المطلب الثاني: ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	101
المطلب الثالث: الشروط الواجب توافرها لممارسة المهنة	107
خلاصة	113
الجانب التطبيقي	114
الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر	
(الدراسة الميدانية)	115
تمهيد	115
المبحث الأول : طبيعة الدراسة الميدانية	116
المطلب الأول : منهج و حدود الدراسة	116
المطلب الثاني : مجتمع و عينة الدراسة	117
المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية و طرق جمع المعلومات:	120
المبحث الثاني : استمارة الدراسة	124
المطلب الأول : هيكل الاستمارة	124
المطلب الثاني : صدق الإستمارة	127
المطلب الثالث : ثبات الإستمارة	130
المبحث الثالث : تحليل البيانات و إختبار الفرضيات	131
المطلب الأول : تحليل البيانات المتعلقة بعينة الدراسة:	131
المطلب الثالث : تحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة:	148
خلاصة :	196
الخاتمة	197
قائمة المراجع	203
الملاحق	215
الملخص باللغة الأجنبية	225

الرقم	العنوان	الصفحة
1.	(1-1) المقارنة بين المنظومة الأنجلوسكسونية والمنظومة الفرانكفونية	28
2.	(1-2) نقاط الاختلاف بين القانون 08-91 و القانون 01-10	90-88
3.	(1-4) توزيع عينة الدراسة	112
4.	(2-4) مقياس تحديد الأهمية النسبية	118
5.	(3-4) مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	119
6.	(4-4) معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول	121
7.	(5-4) معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني	121
8.	(6-4) معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث	122
9.	(7-4) معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الرابع	122
10.	(8-4) قيمة معامل الثبات للإتساق الداخلي للإستمارة الدراسة	123
11.	(9-4) توزيع عينة الدراسة وفق المتغيرات الديموغرافية	125
12.	(10-4) نتائج إستجابة أفراد العينة لعبارات المحور الأول	130
13.	(11-4) نتائج إستجابة أفراد العينة لعبارات المحور الثاني	133-132
14.	(12-4) نتائج إستجابة أفراد العينة لعبارات المحور الثالث	137
15.	(13-4) نتائج إستجابة أفراد العينة لعبارات المحور الرابع	140-139
16.	(14-4) نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية	144
17.	(15-4) نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية	145
18.	(16-4) نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية	147
19.	(17-4) نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية	148
20.	(18-4) نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية	150
21.	(19-4) نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية	151
22.	(20-4) نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية	153
23.	(21-4) نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية	155

[illegible]

الرقم	العنوان	الصفحة
48.	الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية	36
49.	مخطط التنفيذ و الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي	50
50.	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	126
51.	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	127
52.	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	127
53.	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	128
54.	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	129

تعريف المختصرات

الإختصار	الدلالة	الدلالة
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FASB	Financial Accounting Standards Bord	مجلس معايير المحاسبة الأمريكية
FIFO	First In First Out	الداخل آخرًا يخرج أولًا
IAS	International Accounting Standards	معايير الدولية المحاسبة
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants Committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Statement	المعيار الدولي للنتقارير المالية
ISA	International Standards audit	معايير المراجعة الدولية
PCG	Plan Comptable General	المخطط المحاسبي العام (فرنسا)
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities, exchange commission	لجنة مراقبة عمليات البورصة



المقدمة

المقدمة:

نتيجة للتطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في ظل ما يعرف بالعولمة الاقتصادية وانفتاح الأسواق العالمية و انصهارها في سوق واحدة , ظهرت الحاجة إلى ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية في ظل الترابط و التشابك بين الأسواق المالية الدولية و الأنظمة المالية , و انكشافها على بعضها البعض , بما يضمن قراءة موحدة للمعلومات المالية و المحاسبية المقدمة للأطراف المستخدمة لها. هذا و تعد الجزائر واحدة من تلك الدول التي سلكت في هذا المسار باعتمادها سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي توجت بتبني النظام المحاسبي المالي بتاريخ 25 نوفمبر 2007 م والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010 م ، هذا النظام يتوافق و المتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية و المحاسبية الدولية، ويسعى إلى مواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية ، إلا أن سريان العمل به واجه عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له إن على مستوى الجانب المحاسبي المالي أو جانب تدقيق و مراجعة القوائم المالية ، مما جعل المنافع والمزايا المتوقعة منه محل شك .

وقصد دراسة أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، بعد 6 سنوات من التطبيق للنظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ويسعى البحث الى تسليط الضوء على الجانب الميداني و مدى رضا معدي القوائم المالية ومراجعيها على هذا النظام و مدى تكيفهم معه.

1- الإشكالية الرئيسية:

و عليه و مما سبق ذكره يمكن صياغة الإشكالية التالية :

ما هو أثر الإصلاحات المحاسبية على مصداقية المعلومات المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، و ما مدى تأثير هذه الإصلاحات على تقارير المراجعة في الجزائر بشكل خاص و تنظيم المهنة بشكل عام ؟

2- الأسئلة الفرعية:

و تندرج تحت هذا التساؤل الجوهري عدة أسئلة فرعية كما يلي :

- 1- ما هو الإطار الفكري و التنظيمي للبيئة المحاسبية الدولية ؟
 - 2- ماهي دواعي و مبررات الإصلاح المحاسبي في الجزائر ؟ و ما مدى مساهمتها في تحسين جودة التقارير المالية ؟
 - 3- ماهي آفاق مهنة المراجعة في الجزائر في ظل التغيرات و الإصلاحات ؟
 - 4- ما هو واقع تطبيق كل من النظام المحاسبي المالي والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ؟
- ## 3- فرضيات الدراسة:

و للإجابة على هذه الأسئلة الفرعية ، قمنا بوضع جملة من الفرضيات كأجوبة محتملة و هي كالتالي:

- 1- في ظل البحث عن التوافق المحاسبي في العالم أصبح أمر ضروري إحداث موجة من الإصلاحات المحاسبية في الجزائر .
- 2- تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب و ملائم يتوافق و ظروف البيئة المحاسبية الجزائرية .
- 3- أدت الإصلاحات المحاسبية في الجزائر إلى تلبية إحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية و حسنت من جودة المعلومات و رفعت من درجة مصداقيتها .

4- هناك تأثير مباشر للإصلاحات المحاسبية على زيادة فعالية تقارير المراجعة و تنظيم المهنة المراجعة في الجزائر .

4-أهداف الدراسة:

- على ضوء الإشكالية الرئيسية و الفرضيات ، يتجلى الهدف من الدراسة في النقاط التالية:
- ✓ تسليط الضوء على أثر الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بمصادقية المعلومات المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية
 - ✓ دعم الفكر المحاسبي ببعد تصوري يأخذ بعين الاعتبار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين؛
 - ✓ دعم مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة؛
 - ✓ تقييم درجة نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ؛
 - ✓ الارتقاء بدور المراجعة الخارجية في الجزائر من دور قانوني إلى دور اقتصادي؛
 - ✓ تقييم واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر لمواجهة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة؛ و معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على تبني المعايير الدولية للمراجعة.
 - ✓ رفع كفاءة الباحث نفسه من خلال اطلاعه على الأسس النظرية والمصطلحات المتعلقة بهذا الموضوع.

5- مبررات اختيار الموضوع:

قادتنا العديد من الأسباب الى اختيار الموضوع، يمكن إيجازها فيما يلي:

الأهمية التي يحتلها موضوع الدراسة في الوقت الراهن، حيث نريد معرفة الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي ، و كذا مشروع المجلس الوطني للمحاسبة منذ 2011 لطرح معايير جزائرية

للمراجعة تغيير واقع نظام المراجعة الخارجية في الجزائر ، حيث لم تعد لهذه الأخيرة دورا رقابيا، بل أصبحت تلعب دورا اقتصاديا ؛ و لأسباب ذاتية كون البحث يندرج ضمن اختصاص تكويننا في طور الماستر و الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية و التطبيقية.

6- أهمية الموضوع:

تبرز أهمية هذا الموضوع من خلال توضيح العلاقة بين الإصلاح المحاسبي و جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال النقاط التالية:

- فتح المجال لمعرفة أهمية الإصلاحات المحاسبية و أثرها على كل من جودة المعلومة المالية و تنظيم مهنة المراجعة.
- معرفة أهم الأسباب التي أدت إلى نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر من عدمه.
- معرفة توجهات الجزائر في تبني معايير المراجعة الدولية من عدمه ، في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق و المعايير المحاسبية الدولية .

7- المنهج والأدوات المتبعة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وجدنا أن المنهج المناسب للدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي (بأسلوبيه النظري و الميداني) كأسلوب مناسب لعرض محتوى البحث من الإصلاحات الدولية والمحلية في مجالي المحاسبة والمراجعة. و توضيح أثرها على جودة المعلومة المالية.

وبما أن هذا البحث له بعد تصوري، فسيتم استعمال استبيان كأداة لجمع البيانات لاستقراء واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، و كذا امكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل الإصلاح المحاسبي، وقد تم الاستفادة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS للتحليل لما يتميز به من السهولة والشمولية.

8- الدراسات السابقة :

لقد قمنا بالبحث و الاطلاع على الدراسات السابقة في الموضوع و التي هي عبارة عن مواضيع منفصلة من أطروحات ومذكرات وأبحاث علمية في دوريات وملتقيات علمية، تناولت كل واحدة منها موضوعا مستقلا من المعايير الدولية للمحاسبة أو للمراجعة، نظرا لاحتواء الدراسة على جملة من المعايير المتعلقة بمجالي المحاسبة و المراجعة، فمنها من تناول الاصلاح المحاسبي، ومنها من تناول اصلاح نظام المراجعة المالية بالجزائر، وقد تم الاعتماد على هذه الدراسات بشكل كبير، وكل هذا مقيد ضمن قائمة المراجع.

- الدراسة الأولى: مداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في

العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004

اعتمدنا على هذه الدراسة من خلال اقتباس بعض فقرات الاستبيان الخاصة بالإصلاح المحاسبي واسقاطها على بحثنا، وتعالج هذه الدراسة موضوع اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر، وبعد تصوري يأخذ بالاعتبار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، من خلال البحث في طبيعة مسار التوحيد المحاسبي، حيث تعتبر هذه الدراسة من بين الدراسات الرائدة في تقييم واقع وخصوصيات الميدان المحاسبي في الجزائر من خلال سلسلة لقاءات حوارات، واستقصاء باستخدام الاستبيان شمل المهنيين والأشخاص المهتمين بالمحاسبة، وظهرت نتائج الدراسة ادراك قوي واجماع كبير حول أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر.

- الدراسة الثانية: حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية وأثره على

مهنة المدقق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، كلية

العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2007 2008

تطرق الباحث فيه إلى معايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير و بين تأثير هذه المعايير على مهنة التدقيق بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي ، و قد خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة التدقيق . وأوصت بضرورة التعامل مع ما يجري من أعمال انسجام وتوافق الانظمة المحاسبية على المستوى الدولي بجدية، وعلى توحيد جهود المحاسبين و المراجعين للخروج بقوائم مالية صادقة وعادلة.

- الدراسة الثالثة: محمد بشير غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،

2011/2010.

تتمحور الدراسة حول المراجعة في ظل التحولات الاقتصادية، وقد تطرقت الى الأسباب الاقتصادية للطلب على المراجعة على المستوى الدولي، مثل الأسباب المرتبطة بتدويل المراجعة، ودور الشركات المتعددة الجنسيات وأسواق رأس المال الدولية في ذلك، اذ تهدف اشكالية البحث الى دراسة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة، حيث اشتملت على دراسة كمية ارتكزت على استمارة استبيان، واوضحت بعض المحددات لجودة المراجعة منها استقلالية المراجع في كشف الغش وفجوة التوقعات، وقد بينت الدراسة أنه من بين الحجج المفسرة لفقدان المهنة لمصداقيتها، واخفاقات المراجعة تتمثل في نقصان الاستقلالية، عدم الكفاءة، وضغوط موازنات المراجعة بسبب انخفاض الاتعاب.

- الدراسة الرابعة : عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة من خلال الاستبيان)، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2009/2008.

تطرقت الدراسة الى المراجعة الخارجية للحسابات، وعلاقتها بالمحاسبة من خلال زيادة مصداقية القوائم المالية، وقد اشتملت دراسة الحالة على عينة من محافظي الحسابات وفئة معينة من الجمهور متمثلة في اساتذة أكاديميين ومدراء ومستخدمين في بعض المؤسسات، وقد خلصت الى ان المراجعة الخارجية مهمة في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن المراجع الخارجي يقدم تقريره النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند اعداد وعرض هذه القوائم كما أنه يبدي رأيه في مدى تطبيق هذه المبادئ المحاسبية.

- الدراسة الخامسة : كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2010/2009.

وقد هدفت الدراسة لمعرفة التصورات المستقبلية لمدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية، معاييرها، ونماذج تقاريرها بالخيار الجزائر القاضي بتبني النظام المحاسبي المالي، وقد خلصت الدراسة الى ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل النظام المحاسبي المالي، مع إمكانية اجراء توحيد دولي لنماذج تقارير المراجعة الخارجية.

9- القيمة المضافة:

من خلال الدراسات السابقة، والتي استفدنا منها في اثراء بحثنا، نلاحظ التباين في معالجة الموضوع، ولأجل الربط بين نتائج الدراسات السابقة تم وضع اشكالية بحثنا، حيث ان معظم الدراسات السابقة، كانت متزامنة مع اعداد مشروع النظام المحاسبي المالي وكذلك مشروع القانون 10-01.

كما إن الدراسات السابقة قد ركزت على حالات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي، أو المقارنة بين النظامين المحاسبيين الوطني والدولي، وكذلك نظام المراجعة الوطني والدولي. أما موضوع بحثنا يتعلق بدراسة العلاقة بين الإصلاح المحاسبي و كل من جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر في حالة تبني المعايير الدولية للمراجعة.

10- محتوى البحث:

لقد جاءت هذه الدراسة التي تحمل عنوان: أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لدراسة العلاقة التي تربط بين متغيرات الدراسة، من خلال عرض جانبين : جانب نظري و آخر تطبيقي، حيث تم تقسيمها إلى أربعة (04) فصول، فالجانب النظري يضم ثلاث فصول و هي:

➤ **الفصل الأول** تحت عنوان: البيئة المحاسبية. حيث خصصنا له ثلاثة مباحث .

✓ المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة.

✓ المبحث الثاني: التوحيد المحاسبي.

✓ المبحث الثالث : المعايير المحاسبية الدولية.

➤ **الفصل الثاني** تحت عنوان : الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة

المالية. حيث يتضمن ثلاثة مباحث:

✓ المبحث الأول: أسباب الإصلاحات المحاسبية في الجزائر.

✓ المبحث الثاني: الاطار التصوري و التنظيم المحاسبي.

✓ المبحث الثالث : المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و دورها في تحسين جودة المعلومة المالية.

➤ الفصل الثالث تحت عنوان: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة المراجعة الخارجية في

الجزائر حيث خصنا له ثلاثة مباحث كآآتي:

✓ المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية.

✓ المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

✓ المبحث الثالث: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

أما الجانب التطبيقي فيحتوي على :

➤ الفصل الرابع الذي يحمل عنوان: أثر الإصلاحات على جودة المعلومة المالية و تنظيم مهنة

المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية) حيث ضم ثلاثة مباحث كآآلي:

✓ المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية ، من حيث منهج و حدود الدراسة و تبيان

مجتمع و عينة الدراسة و الأساليب المتبعة في جمع المعلومات و المعالجة

الإحصائية.

✓ المبحث الثاني: تم فيه عرض استمارة الدراسة من حيث الهيكل و صدق و ثبات

الاستمارة

✓ المبحث الثالث: قمنا فيه بتحليل البيانات و اختبار صحة الفرضيات لكل محور من

محاور الاستمارة.

الجانِب النظري



الفصل الأول



تمهيد

تعتبر المحاسبة تقنية قديمة تستخدم لرصد الحركات المالية الخاصة بالمنشأة ، والتي تعتمد على قياس قيمة التكاليف، والأرباح والمصاريف. وغيرها من القيم المحاسبية. كما تتميز بإطار مفاهيمي ينظمها مجموعة من المبادئ والمفاهيم، و على هذا الأساس سنحاول معالجة جميع الجوانب المتعلقة بالبيئة المحاسبية الدولية في هذا الفصل وذلك من خلال التطرق إلى الجانب النظري للمحاسبة من خلال عرض مختلف مراحل تطورها التاريخية مروراً بالجهود المبذولة لتوحيد الممارسات المحاسبية في العالم و أهم معوقاته وصولاً إلى المعايير المحاسبية الدولية و معايير إعداد القوائم المالية و التطور المستمر لها.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة

تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمتين هما الإستمرارية و التغير. فالإستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيرا من عناصر الفكر و التطبيق قد تثبت فائدتها مما أدى إلى إستقرارها و إستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة فأصبح بالتالي الخروج عنها أمر يصعب قبوله، و فيما يتعلق بخاصية التغير فهي تجسيد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الإقتصادية والإجتماعية.

المطلب الأول: مراحل التطور التاريخي للمحاسبة

مرت مهنة المحاسبة بتطور مستمر عبر الزمن، نلخصه في المراحل التالية:

المرحلة الأولى : تكوين الجانب الفني في المحاسبة

تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة و كان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف و إنتظام التسجيل الدفترى و الوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما : قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، تعتمد هاتان القائمتان على خاصية التوازن المحاسبي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج¹.

ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تماشيا مع احتياجات صاحب المال (المؤسسة). بحيث أصبح عرض الحسابات و تبويبها ينسجم مع وجهة نظر المؤسسة، حيث تركز على المركز المالي لها دون الإهتمام بقائمة الدخل و تقوم على معادلتين رئيسيتين:

¹ رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير. عمان: دار وائل للنشر، الأردن. 2003، ص ص. 13-15.

✓ الأرصدة أول المدة + التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة

✓ حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول - الخصوم

و لقد أصبح لزاما الإنتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى نظرية المعاملات حيث تم إضافة الحسابات الإسمية و ما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الإستحقاق في إثبات المعاملات أي مجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها وهو ما ألقى عبئا إضافيا على المنهج المحاسبي.

فعند إضافة الحسابات الاسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي:¹

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات + رأس المال.

المرحلة الثانية : التطور المهني و الأكاديمي

يلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة للرقابة الداخلية على الممتلكات و تحقق رغبات أصحاب المال، إلا أنه نتيجة بعض العوامل و التحولات بدأ الإهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنيا و أكاديميا بسبب عدة عوامل أهمها:

✓ ظهور الثورة الصناعية.

✓ ظهور الشركات المساهمة.

✓ فرض ضرائب الدخل على الأفراد و الشركات.

✓ ظهور شركات المنافع العامة كشركات الكهرباء، الهاتف و النقل، مما أدى إلى ظهور

مفاهيم الإستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات و ظهور مشاكل الشهرة

وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها.

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره ، ص. 16.

أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاما على المحاسبين صياغة مفاهيم و أفكار و تنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الإقتصادية.

المرحلة الثالثة : ظهور المحاسبة الإدارية

ظهرت المحاسبة الإدارية و تم استخدامها كنظام للمعلومات استجابة لطبيعية إنتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته"¹.

لقد أخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بداية الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني و استخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات و استخدامها في مجالات التخطيط و الرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات، فمع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والإستعانة بها في مجال الإحصاء و بحوث العمليات أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية و إعداد الموازنات التخطيطية و قياس التكاليف.

المرحلة الرابعة : المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فمن المعروف أن نتائج أعمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرتبقيين، الإدارة، المقترضين الحاليين و المرتقبين، الجهات الحكومية، العاملين في الوحدة المحاسبية، العملاء، الموردين. ونظرا لإحتمال تعارض مصالح هذه الفئات، فإن الإتجاه هو ضرورة إلزام المحاسب بوجهة

¹ عمر السيد حسنين: تطور الفكر المحاسبي (مع حالات تطبيقية). الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر. 1987،

النظر الإجتماعية أي أن تتخذ التقارير منهاجاً شمولياً، و يكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الإجتماعية في بناء نظرية المحاسبة.¹

المطلب الثاني: الإطار الفكري للمحاسبة

من المعلوم أن الإطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي يقوم على مجموعة من الفروض، المفاهيم و المبادئ التي تحكم عمليات القياس و التسجيل و التلخيص و التوصيل، ومن أمثلة ذلك: مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الإستمرارية، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة و الحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، أساس الإستحقاق، الأساس النقدي، الأهمية النسبية، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، مبدأ الموضوعية².

و يلاحظ مما سبق اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرض، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار... إلخ)، و الحقيقة أنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة، فمثلاً القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة.

كذلك نلاحظ أن هناك تعارضاً بين سياسة الحيطة و الحذر من جهة و بين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة من جهة أخرى، فطبقاً لمبدأ الإستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة و التي قد تزيد عن قيمتها البيعية ، و هو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر، كما أن هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود و بين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية.

¹ عمر السيد حسنين، مرجع سبق ذكره ، ص. 38.

² أمال عبد العزيز النقيب: مقدمة في نظرية المحاسبة. عمان: دار وائل للنشر، الأردن. 2003 ، ص. 11.

و من نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل، بمعنى أنه لا يقدم إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، مثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات مثل:

✓ مشكلة التغير في الأسعار.

✓ قياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية).

✓ قياس التكلفة الاجتماعية و العائد الاجتماعي.¹

المطلب الثالث: مفاهيم محاسبية

في المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم المستخدمة مثل :²

✓ مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع ، الشخصية المعنوية المستقلة).

✓ مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفق النقدي).

✓ مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، المصروفات،

الدخل، الأرباح والخسائر).

✓ مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية،

الحياد).

و فيما يتعلق بالفروض فهي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية، تتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى، و يشترط في الفروض أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لإحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي، و أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، و إلا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر.

¹ أمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره ، ص. 12.

² رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص. 20.

و أن تكون غير متعارضة، و إلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقياً لأن إختبار الفروض في مجال المحاسبة يتطلب الحرص الشديد من جانب الباحث وهذه الفروض تكون¹:

✓ فروض وصفية (وضعية).

✓ فروض قياسية أو توصيفية .

ومن الأمثلة على الفروض الوصفية (معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً بمعرفة المنتجين). أما الفروض القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة فقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.

أما فيما يتعلق بالمبادئ فهي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، و بالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها.

أما اذا كانت هذه المبادئ أولية فهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي و بالتالي يطلق عليها (فروض علمية) و الهدف منها هو التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة.²

¹ Jamie Pratt: **Financial Accounting in an Economic Context**, eighth edition, John Wiley & Sons, INC, Washington, 2011, with modification, p. 83.

² حيدر محمد علي بني عطا: مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع. 2007، ص. 51.

المبحث الثاني: التوحيد المحاسبي

بعد الحديث عن توافق محاسبي دولي زادت الأطماع و صار التفكير يدور حول البحث عن توحيد محاسبي دولي يجعل من الممارسات المحاسبية متجانسة في مختلف دول العالم ، و عليه سنحاول توضيح ماهية التوحيد المحاسبي ، أهدافه و نماذجه.

المطلب الأول : مفهوم التوحيد المحاسبي

لقد تم تعريف التوحيد بأنه ¹ :

" أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى، فهو يعني التماثل والتطابق والانتظام".
و يشير مفهوم التوحيد إلى:²

" فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولة الأخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام يتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم لخدمة أهداف معينة ".

أما (Rousse) فقد عرف التوحيد المحاسبي بأنه:³

" عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسة المنتجة في الدولة أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه".

¹ COLASSE Bernard, **Comptabilité générale : PCG 1999 et IAS**. Economica, Paris, 2001, P. 26.

² لطفي أمين السيد أحمد: **نظرية المحاسبة -منظور التوافق الدولي**. الجزء الأول ، الاسكندرية : الدار الجامعية، مصر، 2006 ص 388.

³ Rousse Francis : « **Normalisation comptable, principes et pratiques** » coll. Méthodologie, Paris1990, p p. 24-25.

مما سبق يمكن القول أن التوحيد المحاسبي يعتبر من الوظائف الأساسية التي تميز عالم الاقتصاد والأعمال اليوم، فهو يعني تطبيق لغة موحدة (معايير محاسبية، مصطلحات، قواعد ...) بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية والمهتمين بالمعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: أهداف ومستويات التوحيد المحاسبي

الفرع الأول: أهداف التوحيد المحاسبي

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان تختلف ثقافتهم ولغاتهم، لازمته دائما الحاجة إلى تبادل المعلومات المحاسبية والمالية والتي من أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستخدميها كالمستثمرين، المقرضين والجهات الحكومية... وهي بذلك تعتبر جوهر عملية اتخاذ القرارات سواء محليا أو دوليا، وهو ما يفترض وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية، ليتسنى من خلالها التوصل إلى قرارات استثمارية، تمويلية... رشيدة . يعتبر التوحيد، التبسيط، والتميز من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد المحاسبي من خلال:¹

- توحيد السياق (المسار) المحاسبي الذي يبدأ من قرائن الإثبات (المستندات والوثائق) و ينتهي بالقوائم الختامية، و يهدف التوحيد المحاسبي في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية ، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة .

- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلبي احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية ، ذلك لأن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم ، حتى تتم الإجابة على احتياجات أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم ، لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون جامدة ، بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة

¹ Rochat M., et P Walton, « **audit des entreprises multinationales compatibilité internationale** », Chap. 20. in Raffournier et al ed 1997, P . 528.

للتفسير من عدة جوانب ، كما أن تبني و تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة، ينبغي أن يجيب على حاجة معينة لدى مستعملي هاته المعايير، لأنه الأمر الوحيد الكفيل بضمان حسن فهم وتطبيق هذه المعايير.

الفرع الثاني: مستويات التوحيد المحاسبي

تتم عملية التوحيد المحاسبي على المستويات التالية:

■ أولاً: على مستوى المبادئ:¹

إذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم تطبيقها ويؤدي إلى البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة، كما يمكن أن يؤدي إلى تخفيض عدد القواعد البديلة التي يمكن توفرها في البيانات المحاسبية، هذا ويشمل التوحيد المحاسبي على هذا المستوى ما يلي:

- توحيد التعاريف الخاصة بكل من الأصول ومجموعاتها المختلفة، والخصوم ومجموعاتها المختلفة، الإيرادات ومكوناتها المختلفة والمصروفات ومكوناتها والدخل والهدف من قياسه.

- توحيد أسس ومبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصروفات.

- توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية.

- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المحاسبية.

¹ شعيب شنوف: الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه،

■ ثانياً: على مستوى القواعد:¹

ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي :

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة أو الممكن استخدامها.

- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل منها، تماشياً مع مقتضيات

المبادئ الموضوعية.

- الحذر عند استخدام القواعد والمبادئ البديلة.

■ ثالثاً: على مستوى التنظيم:

يشمل التوحيد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس ومبادئ

وقواعد وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية.

المطلب الثالث: نماذج واستراتيجيات التوحيد المحاسبي

الفرع الأول: نماذج التوحيد المحاسبي

لقد اختلفت أشكال واستراتيجيات التوحيد المحاسبي نتيجة الاختلاف من جهة في طبيعة التوجهات

الاقتصادية للدول ومن جهة أخرى في طبيعة ومسار عملية التوحيد ذاتها ، وكذلك الأهداف التي

أوكلت لها. ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين اتجاهين بارزين ولداً نموذجين مختلفين للتوحيد

المحاسبي وهما نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني ونموذج التوحيد الفرنكوفوني.

✓ التوحيد المحاسبي في المنظومة الأنجلوسكسونية :

¹ Hoarau, Cristain : **L'harmonisation comptable internationale**. revue de C.C.A Volume1, Sep. 1995, Paris, P. 78.

يسود هذا النموذج في الدول ذات نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا... الخ . وبناءا على هذا النموذج فإن عملية وضع المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية وكذا تطويرها يضطلع بها خبراء المحاسبة المهنيين و المنظمات المهنية المختصة، بشكل شبه مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة.¹

ولم يكن هذا الأمر متاحا لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 ، والتي توجت بقبول هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) بتوكيل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) لإصدار المعايير المحاسبية ، والذي نجح من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والتي كانت تهدف في مجملها إلى ضبط وظيفتي القياس والاتصال في المحاسبة وذلك لتلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من خلال مدهم بمعلومات ملائمة وذات مصداقية، تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة خاصة في ظل حساسية السوق المالي تجاه المعلومات المحاسبية والمالية.

✓ التوحيد المحاسبي في المنظومة الفرنكوفونية :

على خلاف النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد المحاسبي إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية²، فإنه حسب هذا النموذج هناك اضطلاع كلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية ، والتي تهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات، وكذلك لربط المحاسبة على المستوى الجزئي بالمحاسبة على المستوى الكلي، وأيضا

¹ محمد المبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. الطبعة الأولى، القاهرة: ايتراك للطباعة والنشر

والتوزيع. 2005 ، ص. 66 .

² نفس المرجع السابق، ص. 72.

للمساعدة في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية، وبذلك فهي غير موجهة أساساً لخدمة متخذي القرارات من أصحاب رؤوس الأموال، ولكن في الغالب هي مصممة لتلبية احتياجات ومتطلبات الحكومة .

ويسود هذا النموذج في دول ذات نظام اقتصادي مركزي وسوق مالي غير نشط، مثل فرنسا وألمانيا... الخ . وتعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعاً لهذا النموذج ، حيث تتم عملية التوحيد استناداً إلى مخطط محاسبي ، ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية بالإضافة إلى ممثلي الدولة ، مجموعة من الفئات الأخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات، الباحثين ... الخ¹ .

و الجدول رقم (1-1) التالي يوضح الفرق بين المنظومتين:

الجدول رقم (1-1): المقارنة بين المنظومة الأنجلوسكسونية والمنظومة الفرنكوفونية

المنظومة البيان	المنظومة الفرنكوفونية	المنظومة الأنجلوسكسونية
أمثلة عن البلدان المعنية	البلدان ذات التقليد الضريبي "فرنسا، ألمانيا، إفريقيا الفرنكوفونية ، لبنان ، اليابان"...	البلدان المتأثرة بشكل ظاهر بأسواق رأس المال الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أستراليا، نيوزلندا"...
التوجه	توجه مالي بما يتعلق بالمؤسسة	توجه اقتصادي بما يتعلق بالمؤسسة
الهدف	إحصائي ضريبي	تلبية حاجيات المستثمرين بدرجة أولى
المصدر	الهيئات الحكومية	الهيئات المهنية
التصميم المحاسبي	تصميم محاسبي مفروض بالقانون قواعد لمسك الحسابات توجيه على صعيد شكل البيانات التحليلية والمالية.	لا وجود لدليل فيما يتعلق بمسك الحسابات وجود عدة نصوص وأعراف
تبويب الأعباء	حسب طبيعتها	حسب وظيفتها
مصادر التمويل	البنوك	البنوك

المصدر : جوزف رزق، ملتقى مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية ، أيام 11 ، 10 و 12 نوفمبر 2007 م،

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره ، ص ص. 72-73.

الفرع الثاني: استراتيجيات التوحيد المحاسبي

إن الدور الريادي الذي يلعبه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حالياً في التوحيد المحاسبي يمكننا من اقتراح أربعة استراتيجيات ممكنة للتوحيد المحاسبي ، وذلك بناءً على المعيارين التاليين¹ :

- مدى تدخل الدولة والهيئات المهنية الوطنية في إعداد المعايير المطبقة في البلد، حيث مارست غالبية الدول وإلى غاية سنة 1980 أعمال التوحيد في إطار وطني، ظل فيه التأثير الأجنبي ضعيف ، لكن هذه الوضعية سرعان ما تغيرت في الربع الأخير من القرن العشرين، خاصة مع ظهور المنظمات الدولية للتوحيد المحاسبي وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية

- مدى الاستعانة بالمعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في صياغة المعايير المطبقة.

وعلى ضوء ما سبق يمكن تمييز أربع استراتيجيات ممكنة² :

✓ إستراتيجية تفويض التوحيد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية :

و في هذه الحالة لا تشارك لا الحكومات ولا المنظمات المهنية الوطنية في عملية التوحيد، لأن المؤسسات في هذه الحالة يتوجب عليها الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإعداد حساباتها وقوائمها المالية، وتمثل هذه الحالة ما هو حاصل في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للشركات المدرجة في البورصة ؛ وإذا ما طُورت هذه الإستراتيجية عبر دول العالم فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى توحيد محاسبي كلي على المستوى الدولي.

¹ بوعلام صالح: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص. 06.

² بوعلام صالح، مرجع سبق ذكره ، ص. 07.

✓ استراتيجية التقارب نحو المعايير :

وفي هذه الحالة فإن الحكومات و/أو المنظمات المهنية الوطنية تقوم بإعداد معايير متقاربة مع المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتستند عليها، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لبعض الدول الإفريقية كتونس والجزائر. هذه الإستراتيجية يمكن أن تقود إلى تحقيق توافق محاسبي دولي ولكن يبقى جزئي، بالنظر إلى خصوصيات التوحيد في كل بلد.

✓ إستراتيجية تفويض التوحيد لمنظمات التوحيد الدولية الأخرى :

وفي هذه الحالة فإن الحكومات و/أو المنظمات المهنية للبلد ليس لها أي دور تلعبه أو بالأحرى تلعب دورا ضعيفا وهو دور التأييد و الموافقة، حيث يعهد بمهمة التوحيد إلى منظمات التوحيد الدولية، وتجيب هذه الإستراتيجية عن أهداف اقتصادية وسياسية كحالة البلدان الأوروبية و تؤدي هذه الإستراتيجية إلى تحقيق توافق محاسبي إقليمي.

✓ إستراتيجية التوحيد الذاتي :

وهنا تقوم الحكومة والمنظمات المهنية لكل بلد بإعداد المعايير الخاصة بها دون الرجوع إلى (IAS/IFRS) ، واتبعت هذه الإستراتيجية في كل من فرنسا وألمانيا، وتمخضت عنها نماذج محاسبية متنوعة خصوصا النموذج القاري و النموذج الأنجلوسكسوني .

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

إن المعايير المحاسبية عبارة عن مجموعة من القواعد الخاصة بإعداد الحسابات وعرضها في القوائم المالية و الأسس العامة المتفق عليها، من أجل ضبط الممارسة المحاسبية. لهذا سعت عدة دول إلى إصدار معاييرها المحاسبية الخاصة وذلك بما يلائم بيئتها.

المطلب الأول : أسباب و أهمية صدور المعايير المحاسبية الدولية

الفرع الأول: أسباب صدور المعايير المحاسبية الدولية:

حسب المنظمة الدولية للمعايرة، فإن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلول ممكنة و قابلة للتحقيق ومتكررة لأسئلة أو مشكلات مطروحة من قبل، تخص العلوم بصفة عامة وعليه يمكن حصر أسباب وجود معايير دولية في مجال المحاسبة في العناصر الآتية:¹

- الحاجة إلى إنفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.

- تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة من خلال الابتعاد عن التناقضات القائمة.

- تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة.

- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي.

- تخفيض التكاليف وتدعيم المرور إلى الأسواق المالية.

- تسهيل الإتصال بين المتعاملين الاقتصاديين عبر العالم.

إن الحلول النموذجية التي طرحتها المعايير المحاسبية الدولية لحل المشاكل المتكررة، تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة في إطار توحيد الطرق وتقادي التناقضات والاختلافات، وحذف كل أشكال المخاطر المحتملة الناجمة عنها.

¹ لطفي أمين السيد أحمد: المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات. الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص. 375.

الفرع الثاني: أهمية صدور المعايير المحاسبية الدولية:

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية تكون غير مناسبة أو تؤدي إلى استعمال طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة ويصعب فهمها من قبل مستخدميها الداخليين أو الخارجيين.

كما يؤدي غياب المعايير إلى اختلاف أسس معالجة العمليات والأحداث وعليه تتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال:¹

- تحديد وقياس الأحداث المالية للكيان.
- إيصال نتائج القياس لمستخدمي القوائم المالية.
- تحديد الطرق الملائمة للقياس.
- تمكن مستخدمي القوائم من إتخاذ القرارات المناسبة عند الإعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على إصدار المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت الحاجة إلى وجود المعايير على المستوى الدولي في إعداد التقارير المالية في النصف الثاني من القرن العشرين، و يعود السبب في ذلك إلى تأثيرات العولمة على الاقتصاد العالمي من خلال تدويل عالم المال والأعمال ليتماشى مع الاستراتيجيات التي تبعتها معظم دول العالم في استقطاب الاستثمارات الأجنبية، من خلال توحيد القواعد و المبادئ المستعملة في المحاسبة، و لهذا ظهرت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال وضع مجموعة من المعايير الدولية المحاسبية و التي تلقى قبولاً عاماً .

الفرع الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية¹:

¹ لطفي أمين السيد أحمد، المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات، مرجع سبق ذكره، ص 371.

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973 نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات في عشر دول هي استراليا، كندا فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، و حتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى 105 هيئة تنتمي إلى 104 دولة.

و تعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضي أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا لممثلين عن ثلاثة بلدان نامية على الأقل كما نص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربعة مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية، وإنما لها اهتمام بالتقارير المالية، وقد أصبحت لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين أولى المؤسسات غير المحاسبية في المجلس إعتبارا من 1983. و في عام 1986 توصلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC .

الفرع الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية

يتكون من 14 عضو يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية ويجب أن يتأكد الأمناء بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة، وتكمن المسؤوليات الأساسية للمجلس في تطوير ونشر معايير التقرير المالي الدولي ومذكرات العرض المبدئية، وقبول التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي IFRIC و يجب على المجلس قبل نشر أي معيار نهائي أن يعرض مذكرة عرض مبدئية للتعليق عليها من قبل الجمهور، ويتمتع بحرية تامة حيث يمكنه إسناد البحوث التفصيلية أو أي أعمال أخرى لواضعي المعايير الوطنية أو المؤسسات الأخرى، ويشكل المجلس عادة لجان توجيه من المجموعات الاستشارية الخاصة لإعطاء النصح بشأن المشروعات المهمة ويشترط عليه التشاور مع المجلس الاستشاري حول

¹ أحمد محمد أبو شمالة معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الأردن 2010 ، ص 09.

المشروعات الأساسية وقرارات جدول الأعمال و أولويات العمل، ويقوم المجلس عادة بنشر قواعد الخلاصات إلى جانب معايير المحاسبة الدولية ومذكرات العرض.¹

✓ المجلس الاستشاري:

يتكون مما يقارب 50 عضواً وهو يشكل ملتقى للمؤسسات و الأفراد المهتمين بالتقارير المالية الدولية للمشاركة في وضع المعايير، حيث يتم تعيين الأعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية متنوعة، يجتمع عادة ثلاثة مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويعطي النصح للمعايير المحاسبة الدولية حول أولويات عمله، ويطلع على إنعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

✓ لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي :

تتكون من 12 عضواً يعينهم أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، حيث يعين الأمناء أحد أعضاء المجلس لرئاسة اللجنة، و يحق لهذه الأخيرة الحديث عن المسائل الفنية المطروحة دون التصويت ويمكن للأمناء كذلك تعيين ممثلين من المؤسسات الرقابية كمراقبين لايحق لهم التصويت، لكن يحق لهم حضور الاجتماعات والحديث فيها.²

إن الدافع الأساسي الذي أدى إلى إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هو إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي كانت تسعى إلى التوافق دون التوحيد المحاسبي الدولي، كما أن التغيير في المصطلحات يعكس رغبة المجلس IASB لتوسيع مداه في إعداد قوائم مالية موحدة، حيث يسعى لتحقيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وواضحة، يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم من أجل عرض قوائم مالية ومعلومات ذات جودة عالية، وشفافة وقابلة للمقارنة من

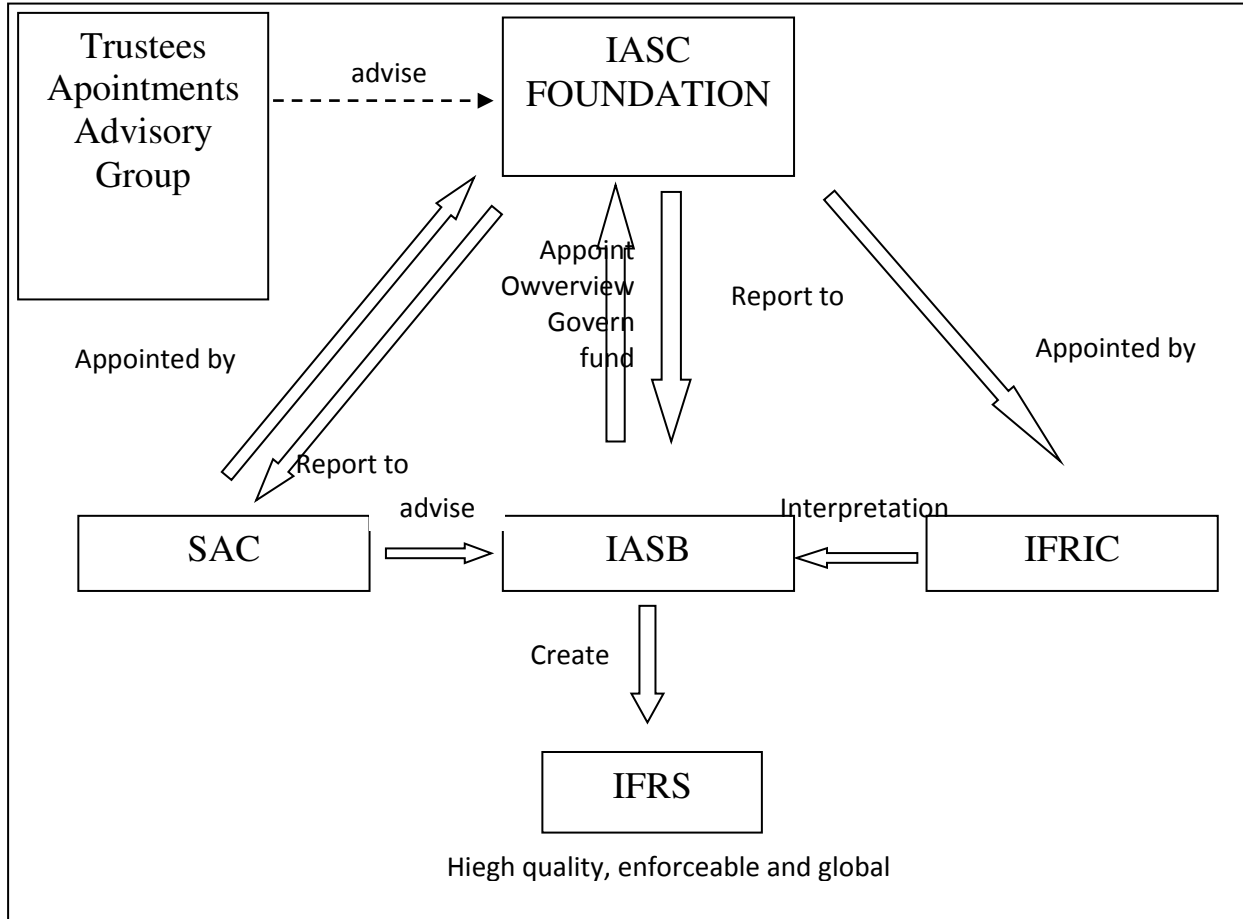
¹ أحمد محمد أبو شمالة ، مرجع سبق ذكره ، ص 11

² أحمد محمد أبو شمالة ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

أجل مساعدة المستعلمين لهذه القوائم على اتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة. والشكل (1-1) الموالى

يوضح لنا الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولي :

الشكل رقم (1-1): الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية



Source: www.iasb.org consulte le : 19/02/2014

المطلب الثالث: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية و التطور المستمر لها

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء الهيئة الاستشارية ومؤسسات أخرى وأفراد وموظفي لجنة معايير المحاسبة الدولية يشجعون على تقديم اقتراحات لمواضيع جديدة والتي يمكن أن يتم بحثها في معايير محاسبية دولية.

الفرع الأول: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية:

إن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى مستخدمي ومعدي القوائم المالية، لذا فإن إصدار أي معيار في لجنة معايير المحاسبة الدولية يجب أن يتبع الإجراءات التالية:¹

- يعين المجلس لجنة التوجيه والتي تضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، كما يمكن أن تضم ممثلين عن مؤسسات أخرى ممثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو المجلس الاستشاري.
- تقوم لجنة التوجيه بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالمشروع، مع مراعاة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية لتعد اللجنة بعدها مخطط عمل يعتمد من طرف المجلس.
- بعد استلام المجلس مخطط العمل أو المشروع، يقوم بإعداد ونشر مسودة قائمة المبادئ لتلقى التعليقات والملاحظات من كافة الأطراف المهمة خلال فترة المسودة المقدرة بثلاثة أشهر.
- تقوم لجنة التوجيه بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ لتعد بعدها قائمة المبادئ النهائية والتي يعتمدها المجلس بأغلبية بسيطة ولا ينشرها رسمياً.

¹ طارق عبد العال حماد: التقارير المالية - أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقاً لحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية - ، الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر ، 2000 ، ص ص 21-22.

• تعد لجنة التوجيه مسودة عرض المعيار ليعتمدها المجلس بأغلبية ثلثي الأصوات ثم تنتشر لتلقى التعليقات و الملاحظات.

• تراجع لجنة التوجيه التعليقات على مسودة العرض وتعد مسودة معيار محاسبي دولي لمراجعتها و اعتماده من قبل المجلس بموافقة ثلاثة أرباعه على الأقل.¹

بالنسبة لبعض المشروعات قد يتقدم المجلس مباشرة إلى مسودة الإعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ، وأحياناً في حالة عمل تغييرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات العامة على مسودة العرض، بنشر مسودة عرض معدلة لتلقى التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبي الدولي.²

الفرع الثاني: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة، وقابلية التعديل والتغيير استناداً إلى تغير الظروف الاقتصادية، أي أن يكون سبق في طرح مواضيع محاسبية جديدة، ، أضف إلى تطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية وكذلك زيادة دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل الكثير من المعايير المحاسبية الدولية، ويأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية أشكالاً عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص. 23.

² Bernard Raffournier et autres : **Comptabilité Internationale**. librairie Vuibert, France, 1997, p. 36.

✓ تعديل المعيار:

يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، وقد تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية إعتباراً من 2005، كما ظهرت تعديلات أخرى بعد ذلك ويكون التعديل بأشكال مختلفة منها¹:

• إلغاء بعض البدائل المحاسبية:

يعتبر تعدد البدائل من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، حيث يؤدي ذلك إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية ولهذا يسعى واضعوا المعايير إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة من ناحية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى.

وأمثلة هذا النوع من التعديلات كثيرة منها:

- تعديل المعيار IAS 2 المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيراً الصادر أولاً من أساليب تقييم المخزون.

- تعديل المعيار IAS 22 قبل إستبداله بـ IFRS 3 والمتعلقين باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرق المحاسبة عن اندماج الأعمال.

• تعديل التعريفات:

تعتبر التعريفات في المعايير المحاسبية من أهم ما تبنى عليه المعايير، ومن أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار محاسبي.

• إلغاء بعض الممارسات المحاسبية:

كما حصل في المعيار IAS 36 حيث تم إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل لأعلى وفحص من أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.

¹ خالد جمال الجعارات: معايير التقارير المالية الدولية. عمان: إثراء للنشر. الأردن، 2008، ص ص. 34-35.

✓ دمج التفسيرات في المعايير :

تختص لجنة تفسيرات المحاسبة الدولية SIC التابعة لمجلس المعايير المحاسبية تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، وقد يتم التطرق في التفسيرات إلى ما يوجب دمجها في المعيار كون المعيار أقوى من التفسير وأمثلة ذلك مايلي:

- التفسير رقم SIC18 الذي تم دمجها في المعيار IAS 1 .
- التفسير رقم SIC1 الذي تم دمجها في المعيار IAS 2 .
- التفسير رقم SIC 6 و SIC 23 اللذين تم دمجهما في المعيار IAS 2 ¹.

✓ دمج بعض المعايير ببعضها البعض :

يتم دمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عوامل و عناصر مشتركة بينها و من أمثلتها:

- دمج المعيار IAS 3 في المعيار IAS 28 .
- دمج المعيار IAS 4 في المعيار IAS 1 .
- دمج المعيار IAS 9 في المعيار IAS 38 .

✓ سحب بعض المعايير وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا، يمكن تطبيقها كما

حصل في المعيار IAS 21 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات أسعار الصرف .

و يمكن القول أن الإفصاح عما يعتقد أنه معلومات هامة ، وذات تأثير كبير على القرارات الاقتصادية ، إضافة إلى الأدوات المالية هما من أهم محاور التغيير في المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لإزدياد أهميتها على المستويين العالمي والمحلي وأخذهما جزء كبير من الأنشطة الاقتصادية، حيث يتعلق الموضوع الأول بالإفصاح عن المعلومات التي يعتبرها الكثير من المنظرين في المحاسبة من أهم موارد المؤسسة ، و يكمن الشق الثاني في القياس و أهميته القصوى في جعل الصورة صادقة كلما كان أقرب للواقع مما يساعد المسيرين في إتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة .

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره ، ص. 36.

خلاصة

من خلال ما تم عرضه حاولنا إيضاح تغير وجهات النظر للمحاسبة عبر التاريخ انطلاقا من كونها وسيلة للجرد و الحساب و صولا إلى كونها قاعدة بيانات و مصدرا للمعلومات التي تبنى على أساسها القرارات ، وكذا الفرق بين التوافق المحاسبي و التوحيد المحاسبي من حيث المفهوم و المبررات الداعية لكل منهما و كذا الجهود المبذولة و الاستراتيجيات المتخذة بالإضافة إلى توضيح أهم الأسباب التي أدت إلى صدور المعايير المحاسبية الدولية و كذا الهيئات المشرفة على إصدارها و الإجراءات المتبعة في ذلك.

لذلك سنقف في الفصل الثاني على أهم الأسباب التي دعت إلى الإصلاحات المحاسبية في الجزائر، بالإضافة إلى توضيح الاطار التصوري و التنظيم المحاسبي مع عرض أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و دورها في تحسين جودة المعلومة المالية.

الفصل الثاني



تمهيد:

إن فعالية نظام المعلومات مرتبطة بجودة المعلومات المعلن عنها من طرف المؤسسات وخصوصا تلك المدرجة في السوق المالي ، و من اجل هذا الانشغال البارز ذهبت عدة هيئات حكومية وغير حكومية (محلية ودولية) إلى وضع معايير ومبادئ كفيلة بضمان الجودة العالية لهذه المعلومات المالية .

ومن خلال هذا الفصل سنحاول معالجة الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية وذلك من خلال التطرق إلى أسباب الإصلاحات المحاسبية في الجزائر ، أهدافها والنصوص التشريعية و التنظيمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي مع التطرق إلى المستجدات التي جاء بها نظام المحاسبة المالي و دورها في تحسين جودة المعلومة المالية.

المبحث الأول: الإصلاحات المحاسبية في الجزائر

بعد الخروج من الفترة الاستعمارية اتجهت الجزائر إلى تطبيق المخطط المحاسبي الوطني الذي كان ملائما لتلك الفترة ، لكن مع مرور الوقت و مع التطور الذي عرفه العالم لم تعد المحاسبة مصدرا للأرقام فقط، بل أصبحت قاعدة بيانات تستخرج منها معلومات مالية تتحدد على أساسها قرارات تخص مستقبل المؤسسة و عليه كان لزاما القيام بإصلاحات محاسبية للولوج في الاقتصاد العالمي، و على هذا الأساس سنعرض في هذا المبحث أهم هذه الإصلاحات، أسبابها و أهدافها.

المطلب الأول: أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر

يعتبر النظام القانوني الجزائري من الأنظمة التي تكون مبادرة التغيير فيها من قبل التشريعات، والتغيير الفعلي بيد الدولة (وزارة المالية)، و لا تملك المنظمات المهنية إمكانية تغيير ما يتعلق بمهنتها، و في هذا الإطار فإن البحث عن أسباب تغيير التشريع المحاسبي الجزائري ينطلق من معرفة هدف السلطة من التغيير أكثر من معرفة أهداف المهنة منه، و على هذا الأساس فإننا نرى أن الأسباب الحقيقية لإصدار النظام المحاسبي المالي لا تخرج عن ثلاثة أسباب رئيسية :¹

• السبب الأول : استمرار الإصلاحات الاقتصادية و التغيرات التشريعية:

تميزت أواخر الثمانينات و أوائل التسعينات بالعديد من التغيرات، اتسمت بإصدار أهم القوانين المنظمة لشتى نواحي الحياة، إذ نجد أن أغلب القوانين قد عدلت لأكثر من مرة كقانون الضرائب المتعود على إحداث تغييرات عليه سنويا ضمن قوانين المالية كذلك القانون المدني الذي من المفروض

¹ مختار مسامح: النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد و إشكالية تطبيق معايير محاسبية دولية في اقتصاد غير مؤهل. ملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب تطبيقات و آفاق ، الوادي يومي 17/18 جانفي 2010، ص. 9.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

أنه غير معني بالتعديلات و التغييرات المتكررة، و انطلاقا من مختلف التعديلات التي طرأت على القوانين أصبح من الضروري احداث تغيير و تعديل على القانون المنظم للمحاسبة.¹

• السبب الثاني : بداية ظهور دور و تأثير التنظيمات المهنية :

منذ صدور القانون المنظم لمهنة المحاسبة (القانون 08/91) الصادر في 27 أفريل 1991 والمتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و كذلك المراسيم التنفيذية الخاصة به (المرسوم التنفيذي رقم 421/01 المؤرخ في 20/12/2001) و رغم الانتكاسات التنظيمية التي لحقت بالمهنة و بالتنظيم المهني جراء الانقسام المترتب عن تشكيل المجالس الجهوية في سنة 2002، إلا أن مشاركة ممثلي المصنف الوطني لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين في الملتقيات العلمية التكوينية و وجود ممثليه في المجلس الوطني للمحاسبة أدى إلى إسماع صوت المهنيين المطالبين بضرورة تأقلم هذا القانون في الواقع، و ضرورة مسايرته للتغيرات الاقتصادية التي حدثت.

• السبب الثالث: التوافق مع السياسة الوطنية الاقتصادية:

إن المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط و لتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل و الإنتاج و بالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية، لكن و بعد التحولات العميقة التي عرفت الجزائر و ذلك بتحولها إلى اقتصاد السوق و تحرير التجارة الخارجية و فتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص، و تحرير الأسعار و انشاء بورصة

¹ جمال لعشيشي: محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد. الجزائر: الأوراق الزرقاء، 2010، ص 10-11.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

الجزائر¹ (حتى و إن كان نشاطها شبه منعدم) أدت كل هذه التحولات بالجزائر إلى اصلاح منظومتها التجارية و تكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، مما يسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، و إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات لأن التفتح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة موثوقة وموحدة و معدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، و ذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية و لعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الجنسيات .²

كما يأتي انتقال الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و مشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة .

إذن انطلاقا من الأسباب سالفة الذكر و التي يمكن أن تكون مجتمعة أو منفردة فرضت عملية التغيير، و بشكل عام فقد وجد كل طرف ضالته و هدفه في ذلك، فالمهتمون بالترسانة القانونية والتشريعية و المنادون بالإصلاحات وجدوا تغيير القانون المحاسبي تماشيا مع أهدافهم ، و المهنيون أيضا سيخدمهم هذا التغيير لأن الجمود الذي عاشوا فيه مدة ثلاث عقود أثر سلبا على تطور المهنة، و السلطات العمومية خاصة الاقتصادية منها وجدت في التغيير أداة إضافية ستخدم هدفها و ستشجع الاقبال على هذه المؤسسات المعروضة للخصوصية خاصة إمكانية الاقبال الأجنبي.

¹ Saheb bachaga : **pour référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marcher**. Alger : dar el houda. 2003, p. 7.

² جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

المطلب الثاني : أهداف الإصلاح المحاسبي

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى

النظام المحاسبي المالي، و يمكن تلخيصها في النقاط التالية :¹

- ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية .
- تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية و الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- قابلية مقارنة المؤسسات لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير.
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها و شفافيتها.
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

¹ كتوش عاشور: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، الجزائر. 2009، ص. 12.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

➤ إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم.

➤ يسمح بتسجيل مجموع معاملات المؤسسة بطريقة شاملة و موثوق بها ما يمكن من إعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية.

➤ يساعد في اعداد الاحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تنسم بالموضوعية و المصداقية .

➤ استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول .

➤ محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.¹

المطلب الثالث: النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي

في البداية لابد من الإشارة إلى أن منهجية تطبيق أي قانون، خاصة إذا كان يمثل التشريع المحاسبي يستدعي المرور على المستويات التالية:

أولاً: القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم و التعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي، كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة حيث اعتبرها " نظام لتنظيم

¹ كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان ونجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ¹.

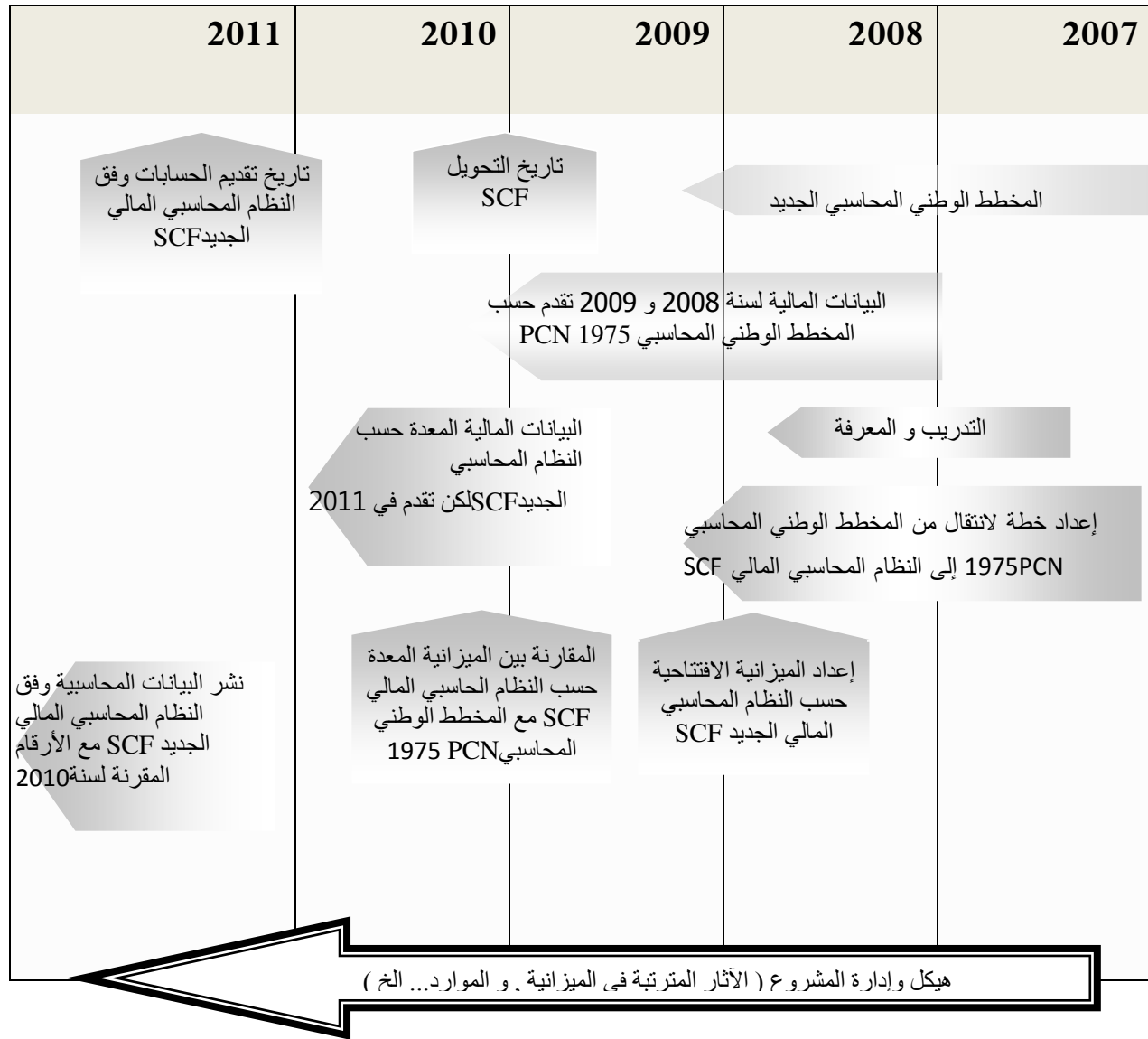
و تضمن القانون كذلك و لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية الدولية ، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحدود التي ينص عليها التنظيم، و ألزم الكيانات بإعداد جدول تغيرات الأموال الخاصة ، جدول تدفقات الخزينة إضافة للميزانية و جدول حسابات النتائج ، و نص على إمكانية مقارنة هذه القوائم مع السنة المالية السابقة ².

كان من مقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع بداية سنة 2009 إلا أن تم تأجيله إلى غاية 01 جانفي 2010 ، هذا حسب ما ورد في المادة رقم 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ولم يقدم هذا القرار أي تبرير أو عرض للأسباب التي أدت لتأجيل التطبيق ، و يمكن توضيح مخطط التنفيذ و الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال الشكل التالي :

¹ مداني بن بلغيث: تسيير الانتقال نحو SCF. - ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير- حول موضوع SCF في ظل المعايير الدولية تجارب: تطبيقات وآفاق، يومي 17 و 18 جانفي 2010 ، جامعة الوادي، ص 2 .

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، المادة 03 ص، 03.

شكل رقم (2-1): يوضح مخطط التنفيذ و الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي



المصدر : بلعادي عمار: آفاق و تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية . ملتقى

وطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق و التطبيق، سوق أهراس،

يومي 25-26 ماي 2010، ص. 13.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

ثانيا: المرسوم التنفيذي 156-08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون

11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي :

جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كفاءات تطبيق المواد (5-6-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 11/07 هذه المواد التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية ما عدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي آخر .

تناول هذا المرسوم بعض المبادئ الأساسية المتبناة مثل : مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الصورة الصادقة. وتتضمن كذلك محتوى مضمون الأصول المحاسبية للكيانات و خصومها و كذلك تحديد للمنتجات والأعباء ، رقم الأعمال و النتيجة ، بالإضافة إلى قواعد التقييم و المحاسبة.¹

ثالثا: المرسوم التنفيذي 110-09 بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط و كفاءات مسك

المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي :

جاء المرسوم في ست و عشرين مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية ببرامج الإعلام الآلي و كذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية بواسطته لضمان حسن سيرها و استغلالها.²

¹ مداني بن بلغيث : تسيير الانتقال نحو SCF، مرجع سبق ذكره ، ص 7.

² بلعادي عمار: آفاق و تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية ، مرجع سبق ذكره، ص 15.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

رابعاً: التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي

المالي:

بصدور التعليم المتضمنة الطرق الواجب إتباعها و الإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، يكون قد تأكد دعم وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010-01-01 . تضمنت هذه التعليم :

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 2010-01-01 طبقاً للتنظيم الجديد.
- تضمين الملاحق لشروحات مفصلة حول الانتقال إلى التنظيم الجديد، خاصة الوضعية المالية، الأداء المالي، و عرض تدفقات الخزينة .
- الأخذ في الاعتبار الأصول و الخصوم غير المسجلة و التي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي .
- استبعاد بعض الأصول و الخصوم المسجلة محاسبياً حسب المخطط المحاسبي الوطني والتي لا يجب تسجيلها وفق قواعد النظام المحاسبي المالي .
- إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول و الخصوم إلى مجموعات متداولة و غير متداولة.
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة معالجة في الميزانية الافتتاحية .¹

¹ بلعادي عمار ، مرجع سبق ذكره ، ص ص. 16-17.

المبحث الثاني: الإطار التصوري و التنظيم المحاسبي

يعتبر الإطار التصوري بمثابة المحيط الذي تسبح فيه المصطلحات و المفاهيم، حيث لابد من توحيد المفاهيم حتى تكون لغة التخاطب متجانسة و على هذا الأساس النظام المحاسبي المالي بإطار مفاهيمي يوحد المصطلحات و هو ما سنقوم بعرضه في هذا المبحث.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

1- مفهوم و دور الإطار التصوري:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا مفاهيميا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات، و يسمح بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات، الاستمرارية و أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.¹

كما يتضمن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مفاهيم لكل من الأصول، الخصوم، الإيرادات، الأعباء و مجال التطبيق والاتفاقيات المحاسبية، و يحدد كذلك طرق تقييم وحساب عناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء بالإضافة إلى أنواع القوائم المالية وكيفية عرضها.²

يتضمن الإطار المفاهيمي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في هيئة مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض بهدف إعداد قوائم مالية متجانسة مع احتياجات المستخدمين. وقد ذكر المرسوم التنفيذي 156-08 المتضمن قواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي دور الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية كما يلي:

¹ لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية- سير الحسابات وتطبيقها. الجزائر: الاوراق الزرقاء. 2010، ص. 11.

² شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، بوداؤو: مكتبة الشركة الجزائرية . الجزائر، 2008. ص. 23 .

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

- تحديد المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية المتمثلة في الفروض والمبادئ

الواجب احترامها أثناء إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية المميزة للمعلومات المالية.

- مرجع أو دليل عملي لإعداد المعايير.

- تسهيل عملية تفسير المعايير وفهم العمليات التي لم يتم التطرق إليها في القانون المحاسبي.

2- أهداف الإطار المفاهيمي: يهدف مضمون الإطار المفاهيمي إلى التوفيق والتوحيد المحاسبي

المالي بالإضافة إلى ما يلي¹ :

- إعداد القوائم المالية.
- ترجمة وتفسير المعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة بطريقة تتوافق مع المعايير الدولية.
- تكوين رأي حول مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير المفروضة.

3- الطرق المحاسبية المعتمدة لإعداد القوائم المالية: أطلقت عليها لجنة المعايير الدولية

للمحاسبة مصطلح السياسات المحاسبية وعرفت بأنها: المبادئ والأسس والأعراف والقواعد

والممارسات التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية²، و هذا بشرط الأخذ بمبدأ

الديمومة. كما حددها القانون الجزائري في المبادئ والفروض والقواعد والتطبيقات التي تتبناها

الكيانات بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد القوائم المالية.

¹ Article N°03, le décret Exécutif N°08-156, correspondant au 26 mai 2008, portant application des dispositions de la loi N°07-11 portant le système comptable financier, Journal officiel N°27.

² عباس محمود الشيرازي: النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة و النشر، الكويت، 1990، ص. 151.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

4- الفروض أو الاتفاقيات المحاسبية: تعتبر الفروض مقدمات علمية تتميز بالعمومية حيث

تمثل حقائق معروفة بالفعل أو تمثل نتائج البحث في ميادين أخرى، وفيما يلي تعريف

الفروض الأربعة التي تعرض لها النظام المحاسبي المالي :

- فرض الاستحقاق : حسب هذا الفرض يتم معرفة نتيجة نشاط الكيان الفعلي بغض النظر عن

تدفقاته النقدية (الأساس النقدي)؛ حيث أقرت المادة 06 من المرسوم التنفيذي المتضمن أحكام

تطبيق القانون المحاسبي المالي بأنه تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على

أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها وتعرض في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها أي

أن¹:

- تسجل آثار العمليات و الأحداث عند حدوثها وليس عند دفع النقدية أو ما يعادلها بالدفاتر

المحاسبية وفي الفترات المالية التي تخصها؛

- يتم الاعتراف بالمصروفات والإيرادات المكتسبة لفترة محاسبية سواء دفعت أو لم تدفع وقبضت

أو لم تقبض.

- فرض استمرارية النشاط : ورد هذا الفرض في المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-

156² التي نصت على إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض

متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل نشر

الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب أي

أن:

¹ الجريدة الرسمية، العدد 27 ، الصادرة في تاريخ 28 ماي 2008 ، المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 08-156

المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 06

² نفس المرجع السابق ، المادة 07

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

• الكيان مستمر في أعماله وأنشطته في المستقبل المنظور و ليس لديه النية أو الحاجة إلى تصفية أنشطته.

• في حالة وجود النية أو الحاجة لإعداد القوائم المالية على أساس مختلف فإنه يتم تحديد وتبرير هذا الأساس في الملاحق.

- **فرض الوحدة المحاسبية :** حسب هذا الفرض يتم اعتبار الكيان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها حيث؛ تستبعد العمليات التي لا تخص الوحدة المحاسبية وتكون الدفاتر المحاسبية للوحدة مستقلة عن دفاتر الملاك والمساهمين¹.

- **فرض الوحدة النقدية:** قسم النظام المحاسبي المالي الجديد الأحداث و المبادلات إلى نوعين كمية لها أثر مالي تسجل في دفاتر المؤسسة و تظهر في القوائم المالية وأخرى نوعية ليس لها أثر مالي لا تسجل في سجلات محاسبية بل تذكر في الملاحق .كما حدد الدينار الجزائري عملة وحيدة لتسجيل المبادلات و الأحداث المالية و قياس المعلومات المرفقة في القوائم المالية .أما العمليات المدونة بالعملات الأجنبية يتم تحويلها إلى العملة الوطنية.

المطلب الثاني : القواعد العامة للتقييم

إن المهمة الأساسية للنظام المحاسبي المالي هي تقييم الأحداث و تسجيل العمليات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة من أجل توصيل المعلومات المالية في شكل قوائم مالية مفيدة للمستعملين خاصة المستثمرين.

الفرع الأول : القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية: تقيم عناصر القوائم وفقا للتكلفة

التاريخية، وفي حالات وفقا : ¹

¹ Article №09, le décret Exécutif №08-156, correspondant au 26 mai 2008, portant application des disposition de la loi №07-11 portant le système comptable financier, Journal officiel №27.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

- القيمة العادلة.
- قيمة التحقق أو الإنجاز.
- القيمة المُحيَنة أو القيمة المنفعة.
- **التكلفة التاريخية** : تسجل عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات، محاسبيا وتعرض في القوائم المالية أي على أساس تكلف حيازتها دون اعتبار أثار تغير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد.
- تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيمة في أصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية و التتزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة مما يلي²:
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تُنتجها المؤسسة.
- **القيمة العادلة**: تعرف القيمة الحقيقية بانها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة ويطلق عليها كذلك اسم القيمة العادلة³.
- **قيمة الإنجاز** :هي القيمة التي يمكن الحصول عليها في الوقت الحالي من خلال بيع أصل معين أثناء خروج إرادي.

¹ . الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، المتضمنة للقرار الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة، المادة 112، الفقرة الأولى

² الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 112 الفقرة الثانية.

³ هوام جمعة: مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، مداخله مقدمة إلى الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 2007، ص. 03.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

- **القيمة المحينة:** تتمثل في التقدير الحالي للتدفقات المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط ، أو ما يسمى بالقيمة الحالية.

- و تجدر الإشارة إلى أنه في نهاية كل دورة محاسبية تفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج.

- في حالة إرتفاع القيمة المحاسبية لأصل معين عند إعادة التقدير فإن هذا الإرتفاع يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقييم و يعتبر إيراد أو يتم تخفيضه من نفس الأصل الذي تم تقييمه في السابق ونتج عنه فرق سالب أو نقص في القيمة الذي يعتبر عبء.

- أما في حالة انخفاض القيمة المحاسبية لأصل معين عند إعادة التقدير هذا الانخفاض يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقييم ويعتبر عبء وتتم المقاصة من نفس الأصل الذي تم تقييمه في السابق ونتج عنه فرق موجب أو زيادة في القيمة الذي يعتبر إيراد¹.

الفرع الثاني : القواعد الخاصة لتقييم عناصر القوائم المالية: أي قواعد لتقييم وإعادة التقييم لعناصر القوائم المالية.

1- التثبيتات المادية والمعنوية: يتم التقييم الأولي للأصول حسب طريقة الحصول عليها كما يلي:

¹ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

- تكلفة الاقتناء في حالة الشراء (السلع المستلمة بمقابل مالي)؛
 - تكلفة الإنتاج (الأصول المنتجة من طرف المؤسسة)؛
 - القيمة العادلة في حالة الأصل المقدم بلا مقابل في حالة استبدال أصول غير متجانسة؛
 - القيمة المحاسبية إذا كانت الأصول مستبدلة متجانسة.
- 2- **المصاريف والأعباء اللاحقة المتعلقة بالقيم الثابتة:** ترسم أي تضاف إلى القيمة المحاسبية للقيم الثابتة إذا أدت إلى زيادة المنافع الاقتصادية في الحالات التالية:¹
- إطالة العمر الإنتاجي للأصل أو زيادة قدرته الإنتاجية.
 - التحسين الجوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الوحدة.
 - التخفيض الجوهري لتكاليف الإنتاج.
- 3- **مصاريف البحث والتطوير:** تسجل ضمن عناصر الأصول كقيم معنوية وذلك وفقا للشروط التالية:
- مصاريف محملة لعمليات خاصة تؤدي في المستقبل إلى تحقق مردود إجمالي.
 - اهتمام وقدرة الوحدة التقنية المالية بتحقيق العمليات المرتبطة بهذه المصاريف واستعمالها أو بيعها.
 - إمكانية تقدير مبلغ المصاريف حسب منفعتها مع مراعاة أن لا تتجاوز 20 سنة.²

¹ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 121 الفقرة 06

² شنوف شعيب: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 82.

4- الأصول المالية غير الجارية:

تسجيل الأصول المالية المملوكة للمؤسسة ، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند إقتنائها أو عند تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة التالية¹:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها التي يعد امتلاكها الدائم مفيد لنشاط المؤسسة؛
- السندات الموجهة لتوفير مردودية مرضية للمؤسسة في المدى الطويل، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسة المصدرة لها .
- السندات الأخرى التي تمثل أقساط رأسمال أو توظيفات ذات الأمد الطويل التي تحتفظ بها المؤسسة إلى غاية حلول أجل إستحقاقها.
- القروض والحسابات الدائنة التي اصدرتها المؤسسة ولا تنوي بيعها في الأجل القصير .
- بحيث يتم تسجيل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بالقيمة الحقيقية بمقابل معين، بما فيها الأعباء المباشرة مثل أعباء الوساطة ، الرسوم غير المسترجعة، كما يتم إستبعاد بعض الأعباء مثل الأعباء الإدارية.

¹ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره ، المادة 122، الفقرة 01.

5- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:

تعتبر المخزونات ضمن الأصول المتداولة التي تمتلكها المؤسسة و تكون موجهة للبيع في إطار النشاط الجاري أو أصول قيد الإنجاز وتشمل المواد الأولية واللوازم، البضائع والمنتجات بمختلف أنواعها القابلة للتخزين . كما تعرف المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي على انها :¹

- ما تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري؛

- قيد الإنتاج من أجل بيعها؛

- المواد الأولية أو اللوازم الموجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات؛

في إطار عملية تقديم الخدمات فإن المخزونات هي تكلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بإدراجها في حساب المنتجات. كما تقيم المخزونات بتكلفة الحيازة التي تشمل أسعار الشراء وكل المصاريف الملحق بها ، وعموما يتم تقييم المخزونات إما بتكلفة الشراء أو الإنتاج ، وفي حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة وعملا بمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات بأقل قيمة، بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية* .

وفي حالة خروج المخزونات من المخازن تعتمد إحدى الطريقتين طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة

أو طريقة ما ورد أولا صدر أولا " FIFO "

أما فيما يخص المنتجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها بتكلفتها الأولية محاسبيا، وتقيم بالقيمة العادلة في نهاية الدورة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبتت الخسارة أو الربح الناتج عن تغيير القيمة العادلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها².

¹ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره ، المادة 123 ، الفقرة 01.

² نفس المرجع السابق ، المادة 123 ، الفقرة 07 .

6- العمليات بالعملة الأجنبية:

الأصول التي تم إقتنائها بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية¹ ، حسب سعر الصرف الجاري أما الحقوق والديون المقيمة بالعملات الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي "تاريخ العقد أو الاتفاق".

وفيما يخص الفوارق الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف في حالة الخسارة تسجيل ضمن الاعباء "ح/666 خسائر الصرف" وفي حالة الربح ضمن الإيرادات المالية "ح 766 / أرباح الصرف".

7- مؤونات الأعباء والخسائر:

مؤونات الأعباء والخسائر من عناصر الخصوم والتي يكون إستحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتسجيل في الحالات التالية²:

- هناك إلتزام حالي قانوني ناتج عن أحداث ماضية.
 - احتمال خروج موارد من أجل تسوية هذا الإلتزام.
 - إمكانية تحديد وتقدير هذا الإلتزام بصفة دقيقة و موثوقا بها .
- كما يجب إعادة النظر في قيمة المؤونة عند نهاية كل دورة محاسبية، ولا يمكن إستعمال المؤونة في غير الهدف الذي وضعت من أجله.

8- ضرائب الدخل المؤجلة :

إن ضريبة الدخل المؤجلة تتعلق بالضرائب على الأرباح القابلة للدفع ويقصد بها ضريبة مؤجلة كالإلتزام "خصوم" أو ضريبة قابلة للاسترجاع ويقصد بها ضريبة مؤجلة أصول، أثناء الدورات المحاسبية³.

¹ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره ، المادة 137، الفقرة 01.

² نفس المرجع السابق ، المادة 125 .

³ نفس المرجع السابق ، المادة 134 ، الفقرة 02.

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي

يتم تسجيل عناصر القوائم المالية في حالة:

- توقع منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛

- للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها بصورة وفيّة.

حيث تدرج كل عناصر القوائم المالية في المحاسبة ولا يمكن تبرير عدم إدراجها أو تصحيحها

بطريقة عديدة من طبيعة أخرى أو بطريقة وصفية في الملاحق

الفرع الأول: مفهوم الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات

عرف النظام المحاسبي المالي الأصول ، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والأعباء كآآتي:

1- الأصول:

هي تلك الموارد التي تخضع لرقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية و التي ينتظر أن تحقق

منها مزايا ومنافع اقتصادية مستقبلية المتضمنة في الموجودات، ومن المحتمل أن تساهم في الأصول،

بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، على شكل تدفقات نقدية أو أرباح المؤسسة.

2- الخصوم:

هي الإلتزامات الحالية والناتجة عن أحداث إقتصادية ماضية يجب الوفاء بها مقابل خروج موارد

وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية، أي هي عبارة عن مجموع التزّامات المؤسسة على

أصولها¹.

¹ حنفية بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفقا لمعايير الدولية IAS/IFRS . دار هومة للنشر، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص. 47.

3- الأموال الخاصة:

تمثل الأموال الخاصة الفرق "الموجب" بين مجموع أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية، إن الأموال الخاصة تظهر في الميزانية في جانب الخصوم رغم أنها لا تعتبر خصوما واجبة التسديد¹.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا التعريف يقترب من التعريف المقدم وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 32 "الأدوات المالية"، الذي ينص على أن "حقوق الملكية هي أي عقد يثبت الحصة المتبقية في أصول المؤسسة بعد خصم جميع التزاماتها المالية"².

4- النواتج:

تعرف النواتج على أنها الزيادة في المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تتمثل النواتج في إستعادة خسارة في القيمة والتي يترتب عليها زيادة في الأموال الخاصة ما عدا تلك الناتجة عن الزيادة في رأس المال عن طريق المساهمات³.

وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد" كما يلي: "هو إجمالي التدفقات الداخلية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناتجة عن الأنشطة العادية للمؤسسة والتي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة التي تنتج عن مساهمات تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية"⁴.

¹ عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المالي، الطبعة 02، الجزائر: دار جيطلي للنشر، 2011، ص 49.

² معيار المحاسبة الدولي رقم 32، الأدوات المالية، الفقرة 18.

³ الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادرة في تاريخ 28 ماي 2008، مرجع سبق ذكره، المادة 25.

⁴ معيار المحاسبة الدولي رقم 18، الإيراد، الفقرة 07.

5- الأعباء:

تتمثل في انخفاض أو نقصان المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض في الأصول أو في شكل ظهور أو زيادة في الخصوم، وتتدرج ضمن الأعباء مخصصات الإهلاك أو الاحتياطات وخسائر القيمة¹.

الفرع الثاني : المبادئ العامة لإدراج الأصول والخصوم، النواتج والأعباء في الحسابات:

يمكن تلخيص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم، النواتج والأعباء فيما يلي:

- يكون من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية.
- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة².
- كما تدرج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عند توفر الشروط التالية³:
- أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلعة.
- عدم تدخل المؤسسة لا في التسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ نواتج الأنشطة العادية بصورة صادقة.
- أن يكون من المحتمل حصول منافع اقتصادية مرتبطة بمعاملات المؤسسة.
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

¹ الجريدة الرسمية، العدد 27 ، الصادرة في تاريخ 28 ماي 2008 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 26.

² الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 111، الفقرة الأولى.

³ نفس المرجع السابق ، المادة 111 ، الفقرة الثانية .

المبحث الثالث: المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و دورها في تحسين جودة المعلومة المالية

إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر يشكل تغيرا جذريا في الممارسة المحاسبية مقارنة بما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني، سواء إذا تعلق بالإطار التصوري " المفاهيمي " أو على مستوى مدونة الحسابات أو القوائم المالية، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث القيام ببعض المقارنات بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني وذلك بغرض التعرف والوقوف عند أهم الاستحداثات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مقارنة بالنظام السابق.

المطلب الأول : من حيث وجود الإطار المفاهيمي

يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري يحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية وفرضيات إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى الخصائص النوعية لإعداد المعلومة المالية وكذا تعريف الأصول، الخصوم ، الأموال الخاصة، الأعباء والنواتج.

بينما المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 لم يحتوي على إطار تصوري مما شكل نقسا كبيرا أثر على بنية هذا الأخير وشكل فراغا في النظام المحاسبي المعتمد لمدة لا تقل عن 35 سنة¹.

أولا : من حيث المبادئ المحاسبية

لقد نص النظام المحاسبي المالي على بعض المبادئ لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني نذكر منها مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، حيث أن هذا الأخير كان له أثر كبير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية، ويظهر ذلك جليا من خلال عقود الإيجار التمويلي، مثلا مؤسسة تقوم بتأجير حافلة لنقل عمالها لمدة معينة تسجل هذه الأخيرة ضمن

¹ مداني بن بلغيث: تسيير الانتقال نحو SCF ، مرجع سبق ذكره ، صفحة 04.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

أصول المؤسسة مقابل تسديد دفعات إجارية، أما وفقا للمخطط المحاسبي الوطني لا تسجل هذه الحافلة ضمن أصول المؤسسة وذلك بحجة عدم ملكيتها، رغم انها موجودة وتدر منافع اقتصادية للمؤسسة¹.

وبالتالي نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية لمثل هذه الأحداث الاقتصادية.

ثانيا: من حيث المصطلحات والتعاريف

يتضمن النظام المحاسبي المالي العديد من المصطلحات التي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني مثل القيمة العادلة، الضرائب المؤجلة، حقوق مانح الإمتياز، كما يظهر جليا أن مضمون التعاريف للمصطلحات الواردة في النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد بعيد مع تلك الواردة في المعايير المحاسبية الدولية، مع وجود بعض الاستثناءات، فمثلا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي قام بتعريف بعض المصطلحات التي لم يخصها الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية بالتعريف ومثال ذلك اتفاقية الوحدة النقدية.

المطلب الثاني : من حيث عدد ونوع و عرض القوائم المالية

الفرع الأول: من حيث عدد و نوع القوائم المالية

لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها والخاضعة لأحكامه ، أن تعد سنويا كل من الميزانية، جدول حساب النتائج، إضافة إلى القوائم المالية الملحقه. في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي قد أوجب على المؤسسات " غير الصغيرة " إعداد كل من الميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة، بالإضافة إلى

¹ حنيفة بن ربيع: الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص. 46.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

الملاحق التي تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتوفير معلومات مكملة للميزانية وجدول حساب النتائج، وبالتالي نستنتج أن النظام المحاسبي المالي قد استحدث قائمتين مائتين هما قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الاموال الخاصة.

وعلى عكس المخطط المحاسبي الوطني والذي من خلال القوائم المالية التي يفرضها، لم يراعي حجم وإمكانات المؤسسات، فإن النظام المحاسبي المالي تدارك هذه المشكلة، حيث يسمح للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها حد معين أن تمسك محاسبة مبسطة.

وفيما يخص المعايير المحاسبية الدولية فتلزم المؤسسة بإعداد الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملاحق المكملة للقوائم السالفة الذكر.

الفرع الثاني : عرض وتقديم القوائم المالية:

1- تقديم الميزانية:

يتم تقديم الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني بترتيب عناصر الأصول حسب سيولتها وعناصر الخصوم حسب درجة إستحقاقها.

أما حسب النظام المحاسبي المالي فتصنف عناصر الميزانية إلى عناصر جارية وعناصر غير جارية، كما تحتوي هذه الأخيرة عدة معلومات تخص السنة السابقة (N-1) بما يسمح بإجراء مقارنة، عكس ما كانت عليه وفق المخطط المحاسبي الوطني¹.

ومن خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 فإن على المؤسسة تقديم الميزانية حسب العناصر المتداولة (الجارية) والعناصر غير المتداولة (غير الجارية) بالإضافة إلى تقديمها حسب درجة سيولة عناصرها، ولا يشترط تقديم الميزانية في شكل جدول، حيث يمكن تقديمها في شكل قائمة.

¹ الجريدة الرسمية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، مرجع سبق ذكره، المادة 29.

2- تقديم جدول حساب النتائج:

يعبر جدول حساب النتائج عن أداء المؤسسة وهو يختلف في الكيفية التي يتم عرضه بها، حيث يوجد نموذجين متعارف عليهما، أي يتم تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب وظائف المؤسسة¹، فالمخطط المحاسبي الوطني صنف الأعباء حسب طبيعتها بهدف حساب الأرصدة الوسيطة للتسيير. أما حسب النظام المحاسبي المالي يمكن تقديم جدول حساب النتائج بطريقتين إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، ويسمح حساب النتيجة حسب الطبيعة بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية من بينها الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة العملية والتي تختلف عن نتيجة الاستغلال حسب المخطط المحاسبي الوطني باستثنائها للإيرادات والأعباء المالية واللذان يدخلان في حساب النتيجة المالية². ومن خلال المعايير المحاسبية الدولية فإنه يمكن للمؤسسة تقديم جدول حساب النتيجة، إما من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو حسب طبيعتها، لكن يشترط على المؤسسات التي تقوم بإعداد جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة أن تقدم بيانات ملحقة توضح فيها طبيعة الأعباء وخاصة فيما يتعلق بمخصصات الاهتلاك ومصاريف العمال.

3- تقديم جدول تدفقات الخزينة:

تعتبر هذه القائمة بالغة الأهمية من خلال السماح بمعرفة وتتبع حركة التدفقات النقدية في المؤسسة وبالتالي التعرف على مدى تحكم هذه الأخيرة في تسيير خزنتها وكذا مدى حاجتها للتمويل الخارجي، أما المخطط المحاسبي الوطني فقد أهمل هذه القائمة رغم أهميتها البالغة. وفيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية، فجدد المعيار الدولي رقم 07 (قائمة التدفق النقدي) يلزم المؤسسة بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية

¹ شنوف شعيب، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره ، ص. 108.

² الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره ، المادة 230 ، الفقرة الأولى.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

وتقسيم هذه الأخيرة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية ، الاستثمارية والتمويلية¹ ، أما فيما يخص عرض هذه الأخيرة فيمكن أن يتم بموجب طريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة .

4- جدول تغير الأموال:

ان المعيار المحاسبي الدولي IAS 01 يشترط على المؤسسة ان تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية² . يتم من خلالها تحليل التغيرات التي اثرت على كل عنصر من العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الدورة.

و تتمثل المعلومات المطلوب تقديمها في جدول تغير الأموال في الحركات المرتبطة بما يلي³:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.

- تغير الطرق المحاسبية و تصحيحات الاخطاء التي سجل اثرها مباشرة على الأموال الخاصة.

- معرفة التغيرات في الاموال الخاصة الناتجة عن العمليات المتعلقة براس المال مثل زيادة أو تخفيض.

- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال الدورة.

5- الملاحق :

تعتبر جزءا من القواعد المالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل و التقييم و الطرق المحاسبية المعتمدة , ويعطي معلومات اضافية ضرورية الفهم و الافصاح و يعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الام...الخ، و كل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة .

¹ جمال العشيبي: محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص. 20.

² عقاري مصطفى: المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، أبحاث اقتصادية و ادارية، العدد الأول، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة. 2007 ص. 11.

³ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 250، الفقرة الأولى.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر و دوره في تحسين جودة المعلومة المالية

كما تجدر الإشارة إلى أن كل قائمة من القوائم المالية تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن حالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة¹.

المطلب الثالث: من حيث الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية

تختلف الاطراف المستخدمة للمعلومة المالية باختلاف النماذج المحاسبية، فالمخطط المحاسبي الوطني كان يخدم أطراف معينة من خلال القوائم المالية التي كان ينتجها، حيث تتمثل أساسا في مسيري المؤسسات، إدارة الضرائب، الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية².

أما حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن أهم الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية تتمثل في المستثمرين (الحاليون والمستقبليون)، المقرضين، الموردين ، أما حسب النظام المحاسبي المالي فيمكن القول أن الفئات والأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية والمالية هي نفسها تقريبا تلك الفئات المحددة من قبل الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث نجد في مقدمتهم المسيرين، المساهمين المقرضين، الأجهزة الحكومية، المستثمرين، الزبائن، الموردون، العمال.

¹ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و اثره على مهنة التدقيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007. ص 183.

² عادل عاشور وعبد الرزاق خليل: ملتقى وطني حول أثر تطبيق IAS -7 على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مجمع الرياض، نموذج جامعة الأغواط، الجزائر، أفريل، 2008.

خلاصة:

نستخلص من هذا الفصل مدى أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر و الدور الذي يلعبه في ظل الظروف العالمية الراهنة أين أصبح نظام المعلومات المتميز بسرعته و دقته أهم ركائز المؤسسات و على هذا الأساس ركزت الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي و ما حمله في طياته من مستجدات ترمي لزيادة الموثوقية و الشفافية في هذه المعلومات ، مع العلم أنه لا يمكن الحديث عن موثوقية دون الحديث عن عملية المراجعة التي تزيد من درجة موثوقية المعلومات المالية خاصة إذا تميزت بالجودة .

و لكي يتم التوضيح أكثر سنتطرق في الفصل الثالث إلى تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

الفصل الثالث



تمهيد:

يتواصل الحديث حول جودة المعلومات المالية المستنبطة من القوائم المالية للمؤسسة، و كما ذكرنا سابقا فإن هذه القوائم المالية المعدة على أسس النظام المحاسبي المالي لا بد أن تعطي معلومات مالية ذات جودة؛ جودة تعني بالأساس الموثوقية ، و بالحديث عن الثقة لا بد من الحديث عن المراجعة الخارجية و دورها في تعزيز الثقة في القوائم المالية ، و على ضوء هذا جاء هذا الفصل لمعالجة جميع الجوانب المتعلقة بتأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة المراجعة الخارجية من خلال التطرق إلى التطرق لمعايير التدقيق الدولية و تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، و في الأخير سنعرض المنظمات المهنية المشرفة عليها.

المبحث الأول : معايير التدقيق الدولية

عرفت مهنة التدقيق منذ نشأتها تغيرات جذرية إلى غاية اليوم، متأثرة بالتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال من فترة إلى أخرى وقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة وتميزها، فأصبحت محل إهتمام من المهنيين، المؤسسات، الهيئات الحكومية و الباحثين، و لعل أهم أشكال هذا التطور هو معايير المراجعة الدولية، حيث سعى اتحاد المحاسبين الدوليين على تعزيز دور التدقيق وزيادة جودته لكافة العمليات المحاسبية لجميع أنواع المنشآت، مهما كانت طبيعة عملها ودورها في السوق المحلي أو الدولي، فصارت فكرة الاعتراف بأهمية تطبيق المراجعة الدولية من أهم الأفكار المطروحة بين المحاسبين، و هكذا تمكن الاتحاد الدولي للمحاسبين من إضافة كلمة المراجعين لاسمه ليصبح الاتحاد الدولي للمحاسبين والمراجعين حيث تم الاعتراف رسمياً بالمراجعة الدولية . و على هذا الأساس جاءت فكرة معايير دولية للمراجعة و هو ما سنتطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: معايير المبادئ و المسؤوليات و التخطيط لمهمة التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: معيار المبادئ الأساسية (IAS 200)

- يهتم هذا المعيار بوضع كافة المبادئ الأساسية للمراجعة الدولية المتمثلة في:¹
- الالتزام بقواعد السلوك المهني للمراجعين الصادر عن إتحاد المحاسبين الدولي مثل: الاستقلالية، الأمانة، الموضوعية، العناية المهنية، السرية... الخ.
 - تنفيذ عملية المراجعة وفق المعايير الدولية.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي: "علم تدقيق الحسابات النظري و العملي"، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص. 128.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- تخطيط و أداء عملية المراجعة بطريقة تتضمن شكوكا مهنية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الظروف قد تخلق أسبابا تدعوا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة

جوهرية.

و تتمثل أهداف مدقق الحسابات في¹ :

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية الناجمة عن الاحتيال ؛
- الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتدقيق الحسابات فيما يتعلق بالمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، من خلال تصميم و تنفيذ الحلول المناسبة.
- الاستجابة المناسبة لحالات الغش أو الاحتيال المشتبه التي تم تحديدها خلال عملية تدقيق الحسابات.

وفقا للمعايير الدولية للمراجعة فإن المراجعة تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية. و التأكيدات المعقولة مفهوم يتعلق بأدلة الإثبات و هو ما يتناوله المعيار الدولي رقم 500. أما فيما يخص إجراء عملية المراجعة في منشآت القطاع العام فإن المراجع يحتاج إلى الأخذ بعين الاعتبار التعليمات و التشريعات ذات العلاقة و الأوامر الوزارية و قضايا الأمن الوطني و قد يكون الاختلاف بين القطاع العام و القطاع الخاص في مدى الحرية في تحديد الأهمية

¹ أعمار عصام السامرائي، "إجراءات مراجع الحسابات والحاكمة المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالية والاداري والتنبؤ عن احتمالات التعثر والفشل والعسر المالي لتجنب الأزمات المالية المحلية والعالمية"، المؤتمر الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول التحديات والافاق المستقبلية ، كلية العلوم لإدارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة وبالشترك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، يومي 28/27 أبريل 2009. بتصرف، ص. 07.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

النسبية، التبليغ عن الاحتيال و الخطأ، شكل التقرير، إلا أن هذه الاختلافات لا تشكل اختلاف في المبادئ الأساسية للمراجعة.

الفرع الثاني: معيار التخطيط لمراجعة القوائم المالية: (IAS 300)

يتضمن هذا المعيار مسؤولية المراجع في التخطيط لمراجعة القوائم المالية، ويتم صياغة هذا المعيار في سياق عملية المراجعة المتكررة، فالتخطيط لعملية المراجعة يشمل وضع استراتيجية مراجعة شاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة، وذلك من أجل تقليل مخاطر المراجعة الى مستوى منخفض بشكل مقبول حيث يجب على المراجع التخطيط لمهمته حتى يتم إنجاز المراجعة بصورة فعالة.

كما يهتم هذا المعيار بتطبيق خطة ثابتة لتنفيذ المراجعة الدولية، وفقاً للخطوات التالية:¹

1. إعداد كافة السجلات، والوثائق المحاسبية.
 2. التطبيق العملي لخطوات المراجعة الدولية.
 3. استخدام الأدوات والوسائل الخاصة بتنفيذ المراجعة.
 4. وضع جدول زمني لتنفيذ كافة الإجراءات المرتبطة بالمراجعة الدولية.
 5. الاستعانة بالإحصاءات المالية للتأكد من التطابق بين الجداول المحاسبية .
- وقد تضمن المعيار قواعد وإرشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية، نذكر منها:²

¹ فيصل البعداني: "معيار التدقيق الدولي 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، مجلة المحاسب القانوني، جمعية

المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد 2 ، 02 أكتوبر 2008 ، بتصرف، ص. 01.

² فيصل البعداني، مرجع سبق ذكره، ص. 03.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- الأنشطة الأولية التي يجب على المراجع أدائها في بداية عملية المراجعة و التي تتمثل في أداء اجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية المراجعة المحددة ، وكذلك تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية ، وأيضا تحقيق فهم لشروط عملية المراجعة؛
 - وضع استراتيجية المراجعة الشاملة لتحديد نطاق وتوقيت واتجاه المراجعة، وتوفير الارشادات لتطوير خطة مراجعة مفصلة؛
 - وضع خطة مراجعة تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق العملية من أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة؛
 - تحديث استراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة وتغييرهما حسب ما هو ضروري أثناء سير عملية المراجعة؛
 - توثيق استراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة، بما في ذلك أي تغييرات جوهرية تتم أثناء عملية المراجعة؛
 - اعتبارات إضافية في عمليات المراجعة الأولية، كالاتصال مع المراجع السابق امتثالا لمتطلبات أخلاقيات المهنة، أو تعيين موظفين من المؤسسة لهم مستويات مناسبة من القدرات والكفاءة.
- يساعد التخطيط الملائم لعمل المراجع في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة و أن المشاكل المحتملة قد حددت. فهو يسهل توزيع المهام على المساعدين و تنسيق العمل الذي يتم من قبل المراجعين الآخرين و الخبراء. و يمكن أن يناقش المراجع أجزاء من خطة المراجعة مع لجنة المراجعة في المؤسسة أو الإدارة أو الموظفين من أجل تطوير فعالية و كفاءة عملية المراجعة. و يجب إعادة النظر في خطة المراجعة الشاملة و برنامج المراجعة

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

كلما دعت الضرورة لذلك و يكون التخطيط من خلال مدة التكاليف بالمراجعة بسبب التغييرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات المراجعة. كما يجب تسجيل أسباب التغييرات الهامة.

المطلب الثاني: معايير أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي (IAS 500)

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات لكمية و نوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية المراجعة ، و إجراءات الحصول على هذه الأدلة. و حتى يتوصل المراجع إلى استنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني، لابد أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة و من الإجراءات الجوهرية بحيث تتعلق بمايلي¹:

- وجود وحالة المخزون
- الاستفسار عن الدعاوي القضائية والمطالبات المتعلقة بالمنشأة واكتمال معلوماتها.
- العرض والافصاح عن المعلومات الجزئية وفقا للاطر المحدد للتقارير المالية .
- في حالة وجود شك حول عنصر من عناصر القوائم المالية . على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة لإزالة هذا الشك، أما في حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة يجب على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء رأي.
- و يحصل المراجع على أدلة الإثبات بواسطة واحد أو أكثر من الإجراءات التالية :

- ✓ الفحص: يتضمن الفحص اختبار السجلات و المستندات أو الموجودات الملموسة.
- ✓ الملاحظة : تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراءات التي يقوم بها آخرون .

¹ أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن. 2005، ص. 29.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

✓ الاستفسار و المصادقة : يتضمن الاستفسار البحث على معلومات من أشخاص ذوي اطلاع

و معرفة من داخل أو خارج المؤسسة ، أما المصادقة فتتضمن الإجابة على استفسار لتقرير

المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية .

✓ الاحتساب: و هو التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية و السجلات المحاسبية.

✓ الإجراءات التحليلية : تتألف الإجراءات التحليلية من النسب و المؤشرات الهامة ، و من

ضمنها نتائج البحث للتغيرات و العلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة ،

أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها ¹.

المطلب الثالث : معايير تقرير المراجع حول القوائم المالية (IAS 700)

يهدف هذا المعيار لتوفير إرشادات حول شكل تقرير المراجع المستقل نتيجة لمراجعته القوائم

المالية لمؤسسة ما ، إذ يجدر بالمراجع فحص و تقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم

الحصول عليها و التي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول القوائم المالية، و يجب أن يحتوي تقرير المراجع

على رأي مكتوب واضح حول القوائم المالية ، و يمكن تلخيص هذا المعيار فيمايلي ² :

1- تقرير المراجع: يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المراجع بان القوائم المالية تعبر

بصورة حقيقية و عادلة و وفقا لإطار التقارير المالية المعنية، و هذا لا يمنع من الإشارة ضمنا إلى

أن أي تغييرات في المبادئ المحاسبية و طرق تطبيقها قد تم تحديدها و الإفصاح عنها.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² زياد هاشم السقا: متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة عموما، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات - الطبعة الثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي-، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، 23/22 نوفمبر 2011، ص. 12.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

2- **التقارير المعدلة:** يعتبر تقرير المراجع معدلا في الأمور التي لا تؤثر على رأيه: قد يعدل المراجع تقريره بإضافة فقرة تأكيدية لأمر ما تكون بعد فقرة الرأي، و التي لا تؤثر على رأي المراجع، وتكون هذه الأمور التأكيدية مبنية على أفعال أو أحداث مستقبلية ليست تحت السيطرة المباشرة للمؤسسة كفرض الاستمرارية.

الرأي المتحفظ: يتم إبداء رأي متحفظ كاستثناء لتأثيرات الأمر الذي يتعلق بالتحفظات، و التي تكون عبارة عن اختلاف مع الإدارة أو تحديد للنطاق بشكل ليس جوهري و شامل.

عدم إبداء الرأي: لا يقوم المراجع بإبداء الرأي إذا كان الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهريا و شاملا و بدرجة لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة.

الرأي المعاكس (السلبي): يتم إبداء الرأي المعاكس إذا كان تأثير الاختلاف مع الإدارة هاما وشاملا للقوائم المالية لدرجة أن التحفظ وحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

و في كل الحالات (عدا الرأي غير المتحفظ) على المراجع أن يوضح كافة الأسباب الجوهرية لرأيه و بيان الآثار الكمية لهذه الأسباب على القوائم المالية - إذا أمكن ذلك عمليا - .

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

بعد الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر و التي تجلت في تطبيق النظام المحاسبي المالي كان لابد من إتقاة للمراجعة و القيام بإصلاحات مناسبة تخصصها و تكمل الإصلاحات الأولى في سبيل الوصول إلى النتيجة المثلى المنتظرة ، و سنعرض في هذا المبحث أهم هذه الإصلاحات.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

لقد مرت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بخمس مراحل أساسية نلخصها فيما يلي :¹

- **قبل الاستقلال:** كانت المهنة خاضعة لقانون المستعمر الفرنسي،
- **غداة الاستقلال:** كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات و المؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كثيرا، و العديد من المشاكل على مستوى التنظيم و التسيير و على مستوى التأطير و الكفاءات، و ظلت مهنة المحاسبة و المراجعة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان و القانون الأساسي.
- **المرحلة ما بين 1971-1991:** عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية تحت سلطة و وصاية وزارة المالية، كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة و ضمان تنظيم مهنة المحاسبة.
- **المرحلة ما بين 1992-2001:** عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين و بالتالي اعتبرت هذه المرحلة مرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة.

¹ عزه الأزهر: "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، العدد الخامس ، 2012، ص ص. 22-23 .

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- ابتداء من سنة 2002: تم انشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الإضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة و إعادة اخضاعها لوزارة المالية.

المطلب الثاني: النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

يمكن حصر النصوص و التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر حسب تسلسلها الزمني فيما يلي:

أولا: فترة ما بين 1971م إلى 1975م

- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة و الخبير المحاسبي¹: الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين و الخبراء المحاسبين، أما بخصوص محافظة الحسابات كانت تابعة للمفتشية العامة للمالية IGF و هي مديرية تابعة لوزارة المالية.
- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29-04-1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني PCN²

ثانيا: فترة ما بين 1980م إلى 1999م

- القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة: من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتها الوطنية بفعل إعادة الهيكلة و الحد من الإختلالات و سوء التسيير، بادرت السلطات سنة 1980 إلى إصدار هذا القانون، حيث نصت المادة الخامسة منه على: "يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية و المحاسبية، ويتم التحقق من دقتها و صحتها و نزاهتها".

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 107 الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 1971.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 37 الصادر بتاريخ 09 ماي 1975.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد¹: اعتبر هذا القانون بمثابة المنعرج الحاسم في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، أصبحت بذلك مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، و هس بذلك قفرت قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا و هو شرط الاستقلالية و الحياد، علما أن مهنة التدقيق كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992: تم انشاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
- القرار المؤرخ في 07-11-1994: متعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات، الذي تم تعديله سنة 2006.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 17-04-1996: متعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد².
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996: يتضمن كيفية إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC بإعتباره هيئة استشارية لدى وزارة المالية، يهتم بشؤون البحث والتطوير في مهنة المحاسبة³.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 20 الصادر في 01 ماي 1991.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 24 ، الصادر في 17 أفريل 1996.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 56، الصادر في 29 سبتمبر 1996.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996: يتضمن كفايات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و مراكز البحث و التنمية و هيئات الضمان الإجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري و كذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01-12-1997 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20: تمت إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية .
- قرار مؤرخ في 28-03-1998: يحدد كفايات نشر مقاييس الإجازات و الشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
- قرار مؤرخ في 24-03-1999: يحدد الموافقة على الشهادات و شروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

ثالثا: فترة ما بين 2000م إلى غاية 2010م

- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20-12-2001 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20: يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصاته و قواعد عمله¹.
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر .

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 80، الصادر في 26 ديسمبر 2001.

**المطلب الثالث: مضمون القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق
بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر**

يتكون القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم

42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب

المعتمد من 12 فصلا تتدرج تحته 84 مادة .

الفرع الأول : محتوى القانون

- أحكام عامة (يتضمن المواد من 1 إلى 6)؛
- أحكام مشتركة للمهن الثلاث (يتضمن المواد من 7 إلى 13)؛
- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (يتضمن المواد من 14 إلى 17)؛
- ممارسة مهنة الخبير المحاسب (يتضمن المواد من 18 إلى 21)؛
- ممارسة مهنة محافظ الحسابات (يتضمن المواد من 22 إلى 40)؛
- ممارسة مهنة المحاسب المعتمد (يتضمن المواد من 41 إلى 45)؛
- شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة (يتضمن المواد من 46 إلى 58)؛
- مسؤوليات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد (يتضمن المواد 59 إلى 63)؛

- حالات التناهي و الموانع (يتضمن المواد 64 إلى 74)؛
- أحكام مختلفة (تتضمن المواد 75 إلى 79)؛
- أحكام انتقالية (تتضمن المواد من 80 إلى 81)؛
- أحكام نهائية (تتضمن المواد من 82 إلى 84).

الفرع الثاني: المراسيم التنفيذية المدعمة للقانون

لقد أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية من أجل تفسير و شرح محتوى هذا القانون و تدعيمه، تمثلت فيما يلي¹:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 07 ، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره ؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره ؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره ؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره ؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتها؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم ؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يحدد شروط و كفاءات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 :** يتعلق بتعيين محافظي الحسابات ؛

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

ثم تلتها 3 مراسيم تنفيذية أخرى هي ¹:

▪ **المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011** : يحدد الشهادات الجامعية

التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

▪ **المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011** : يحدد كفايات ممارسة

المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات ؛

▪ **المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011** : يحدد شروط و كفايات

تنظيم الإمتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.

الفرع الثالث: نقاط الاختلاف بين القانون 91-08 و القانون 10-01

لقد جاء هذا القانون نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر و بالتالي تفكيك الهيئة

الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع و إعادة الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها

منذ صدور القانون رقم 91-08. و الجدول الموالي رقم (3-3) يبين و يلخص أهم نقاط الاختلاف

بين القانون 91-08 القديم المنظم للمهنة الخبير المحاسبي و مهنة محافظ الحسابات و مهنة

المحاسب المعتمد و القانون الجديد 10-01 المنظم للمهنة الثلاثة السابقة الذكر:

الجدول رقم (3-1) : نقاط الاختلاف بين القانون 91-08 و القانون 10-01

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث التعريف	هو كل شخص يمارس عادة بإسمه الخاص	هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه
الخاص بالمدقق	و تحت مسؤوليته، مهنة تنظيم المحاسبة	الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على
القانوني	و الحسابات من كل نوع و فحصها	صحة حسابات الشركات و انتظامها و مطابقتها

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 11 ، الصار بتاريخ 20 فيفري 2011.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

	و تحليلها لدى الشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية.	لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث المهام التي يضطلع عليها محافظ الحسابات	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. - يفحص صحة الحسابات السنوية و مدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. - 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 الهيئات التابعة لها. - يعلم الميسرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرارية استغلال الشركة.	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. - يفحص صحة الحسابات السنوية و مدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. - يعلم الميسرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرارية استغلال الشركة.
من حيث شروط التسجيل	- توفر الإجازات و الشهادات المشترطة قانونيا. - التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.	- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها. - التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث الهيئة التابعة لها	كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.	للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.	
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.
من حيث الإهتمام بالجودة	لم ترد بخصوصه مواد	يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.
من حيث التريضات	تجرى تريضات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوكني للمحاسبة.	تجرى تريضات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين، و تجرى تريضات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تجرى تريضات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة .

المصدر : من إعداد الباحث إعتقادا على مضمون كل قانون

المبحث الثالث: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وشروط ممارستها

بعد الحديث عن أهم الإصلاحات و القوانين المنظمة لمهنة المراجعة سنتطرق في هذا المبحث عن أهم المنظمات المهنية المشرفة على هذه الإصلاحات في الجزائر.

المطلب الأول: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وتنظيمات مهنية لكل مهنة (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) كمايلي:

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة (CNC Conseil National de Comptabilité):

تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الإعتقاد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية.¹

يضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء و هي كالاتي:²

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية.

- لجنة الإعتقاد.

- لجنة التكوين.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جوان 2010، المادة 4 من القانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

² المادة 5 من نفس القانون.

- لجنة الإنضباط و التحكيم.

- لجنة مراقبة النوعية.

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

ثانيا : التنظيمات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

تتمثل التنظيمات المهنية المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر فيما يلي¹:

1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين (l'ordre des experts comptables) :

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي.

2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (la chambre nationale des CAC) :

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

يتم تسير التنظيمات المهنية المذكورة أعلاه من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، و تتكفل هذه التنظيمات بما يلي²:

✓ 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؛

¹ المادة 14 من القانون 01-10 المنظم لمهن محافظي الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

² المادة 15 من نفس القانون.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

✓ 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 المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية¹.

تساهم هذه المجالس في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال النقييس المحاسبي و الواجبات المهنية و تسعيرة الخدمات و إعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن، كما تمثل مصالح المهنة إزاء التغير و المنظمات الأجنبية المماثلة².

المطلب الثاني: ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يقسم المهنيون الذين يمارسون مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى قسمين: **الخبير المحاسب** و **محافظ الحسابات**، لكل منهما مهام خاصة به تتمثل في:

الفرع الأول: الخبير المحاسب

يعد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم، فحص، تقويم و تحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات³.

و يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، كما يقوم أيضاً بمسك، مركزة، فتح، ضبط، مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات التي لا يربطه بها عقد. يعتبر الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي و المحاسبي للمؤسسات و يؤهل لتقديم

¹ المادة 16 من القانون 01-10 المنظم لمهن محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

² المادة 17 من نفس القانون.

³ المادة 18 من نفس القانون.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

استشارات في الميدان المالي، الاجتماعي و الاقتصادي¹. مهمته هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة ويتوجب عليه إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته².

الفرع الثاني: محافظ الحسابات

محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به³.

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 كتابيا⁴، و لا يعني وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات⁵.

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 بإسمها و يتعين على

¹ المادة 19 من القانون 01-10 المنظم لمهن محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

² المادة 20 من نفس القانون.

³ المادة 22 من نفس القانون.

⁴ المادة 26 من نفس القانون.

⁵ المادة 27 من القانون 01-10 المنظم لمهن محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوم (15 يوما). يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، و يقدم تقريراً عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة¹.

و تنص المواد من 31 إلى 40 من القانون على كيفية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه بالطرق و الكيفيات الآتية:

- 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 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 كشفاً محاسبياً، يعد حسب مخطط الحويلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

- يعلم محافظ الحسابات كتابياً 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 كفاءات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات

¹ المواد 29-30 من نفس القانون.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه. يحضر محافظ

الحسابات الجمعية 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 للعهد.

بين القانون 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 المسيريون 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

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

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:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الإتفاقيات 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.

الفرع الثالث: شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات:

طبقا لأحكام القانون 10-01 لا سيما المادتين 12 و 46 منه، يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدى، شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

بحيث تكون شركات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة مؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، عندما يشكل أعضاء المصنف أو أعضاء الغرفة المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين أو محافظي الحسابات تثنى (3/2) الشركاء على الأقل، يمتلكون على الأقل تثنى (3/2) رأس المال، و يشترط في التثالث الشريك غير المعتمد و غير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، و حاملا لشهادة جامعية و له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية، إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون و الإقتصاديون أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي. يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين و غير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء شريطة أن يكون جزائري الجنسية.

بالإضافة إلى ما سبق و للحصول على الإعتماد، يجب على الشركات و التجمعات السابقة الذكر و المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أن تتوفر فيها الشروط الآتية:

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد؛
- أن يديرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو جديد فيها، بالموافقة القبلية إما للجهاز الإجتماعي المؤهل لذلك و إما لحاملي الحصص الإجتماعية، بغض النظر عن أي حكم مخالف؛

- أن لا تكون بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظة الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

المطلب الثالث: الشروط الواجب توافرها لممارسة المهنة

الفرع الأول: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر يجب توفر الشروط التالية¹:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
 - ✓ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية:

¹ المادة 8 من القانون 01-10 المنظم لمهن محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد".

الفرع الثاني: حالات التنافي و الموانع لممارسة المهنة

حدد القانون حالات التنافي و الموانع و ذلك لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية و أخلاقية.

1- حالات التنافي: تتمثل هذه الحالات في¹:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته. في حين أن مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات.

¹ المادة 64 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

2- حالات الموانع: تتمثل في:¹

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛
 - قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده؛
 - توسع نفس حالات التنافي و المنع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.
- إضافة إلى ذلك حالات التنافي و الموانع في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:**
- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة؛
 - القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات؛
 - أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجرة أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

¹ المادة 65 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- الأشخاص الذين منحهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، و ألا تربطهم أية مصلحة، و ألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛
- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه. و تمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، و تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات و التجمعات الممارسة للمهنة؛

الفصل الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

- يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، و يخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المتربصون و كذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسب المعتمد، و كذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47، 48، 49 و 52 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات .

و لا يتقيد الخبير المحاسب و محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا و لا سيما الحالات التالية:

✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛

✓ بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

✓ بناء على إرادة موكلهم. عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم؛

- يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات:

✓ كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول

والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهاته

المهن؛

✓ كل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو تسميات شركة خبرة في

المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق

تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.

خلاصة

من خلال ما تم عرضه نجد أن للإصلاحات المحاسبية تأثيرا مباشرا على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، إذ أنه من غير المعقول الحديث عن معلومة مالية ذات جودة دون القيام بإصلاحات مزدوجة في الشقين اللذين يحكمان هذه الجودة ألا و هما المحاسبة و المراجعة ، فكلما كان تميزا هذين الأخيرين بالجودة المطلوبة كانت النتائج على قدر التطلعات.

لذلك سنقف في الفصل الرابع على إسقاط كل هذا الجانب النظري على الواقع ، لنعرف مدى تأثير كل هذه الإصلاحات على جودة المعلومات المالية من وجهة نظر معدي القوائم المالية و كذا محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة و حتى مستخدمي القوائم المالية.

الجانب التطبيقي



الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

تمهيد

يمثل هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، إذ يهدف إلى إلقاء الضوء على الواقع العملي و أثر الإصلاحات المحاسبية على جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال قياس هذا الاثر عبر آراء المشرفين و الممارسين للمهنة و كذا مستعملي القوائم المالية و حتى بعض الاكاديميين ، مع معرفة أهم الأسباب و العراقيل الحائلة دون التطبيق الامثل لمفاهيم النظام المحاسبي المالي ، وكذا معرفة أثر تطبيق قانون 10-01 على تنظيم مهنة المراجعة و تعزيز الإلتزام بأخلاقيات و قواعد السلوك المهني في الجزائر ، وصولا إلى المعايير الجزائرية للتدقيق و مدى أهميتها في توحيد لغة التخاطب بين ممارسي المهنة في الجزائر .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

المبحث الأول : طبيعة الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث إيضاحاً لمنهج الدراسة الذي تم إتباعه و مجتمعه و عينة الدراسة، كذلك يعرض أداة الدراسة المستخدمة و مدى صدقها و ثباتها، كما يتضمن وصف للإجراءات التي اتبعت في تقنين أدوات الدراسة و تطبيقها .

المطلب الأول : منهج و حدود الدراسة

1) منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وجدنا أن المنهج المناسب للدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي (بأسلوبيه النظري و الميداني) الذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث و ظواهر و ممارسات موجودة و متاحة للقياس كما هي دون تدخل مجربها، حيث يستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها و يحللها.

2) حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** عالجت الدراسة الميدانية الواقع العملي لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي و كذا الإصلاحات المنتهجة في تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ، حيث شملت مزاوли المهنة عبر كافة أنحاء القطر الجزائري (الشرق، الغرب، الوسط، الجنوب) وأخذت و جهة نظر المشرفين على المهنة و مجموعة من الأكاديميين تخصص محاسبة وتدقيق في الجامعات الجزائرية و بعض المستفيدين من مخرجات النظام .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

- الحدود الزمنية: يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر

من 15 سبتمبر 2016 إلى غاية 15 فيفري 2017 .

- الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة الميدانية إلى آراء مجموعة من المبحوثين ، منهم

المسؤولون عن تنظيم ممارسة المهنة و كذا الممارسين للمهنة و بعض الاكاديميين وحتى

بعض المستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني : مجتمع و عينة الدراسة

1) مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين أساسيتين هما:

- الفئة الأولى (مجتمع محدد): تمثل مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، تضم خبراء

محاسبين التابعين للمصف الوطني للخبراء المحاسبين البالغ عددهم 295 خبير محاسبي

و محافظي حسابات التابعين للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و البالغ عددهم 2039

محافظ حسابات على مستوى القطر الجزائري ، وكذا المحاسبين التابعين للمنظمة الوطنية

للمحاسبين المعتمدين و البالغ عددهم 1732 محاسب¹.

- الفئة الثانية (مجتمع غير محدد): تتكون من:

- المشرفين على الإصلاحات المحاسبية و تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر (المجلس الوطني

للمحاسبة)،

- عدد من الأكاديميين تخصص تدقيق و محاسبة (أساتذة جامعيين)،

¹ لمزيد من المعلومات: عد إلى قائمة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بالجزائر حسب القرار عن المجلس الوطني للمحاسبة ، رقم 121 الصادر يوم 02-01-2017

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

- عدد من المدققين الداخليين لبعض من المؤسسات،
- عدد من المستفيدين من خدمات التدقيق الخارجي (مديريات الضرائب) .

(2) عينة الدراسة:

و بما أن مجتمع الدراسة مقسم إلى قسمين أحدهما معروف العدد و الآخر غير معروف العدد تم احتساب عينة الدراسة بالإعتماد على معادلتين مختلفتين:

- **مجتمع محدد:** تم حساب العينة بالإعتماد على المعادلة التالية:⁽¹⁾

$$N = \frac{p(1-p)}{p(1-p) \div N + \alpha^2 \div Z^2}$$

حيث أن :

$$N = \text{حجم المجتمع.}$$

$$n = \text{حجم العينة.}$$

Z = القيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة (عادة نستخدم معامل ثقة 95% إذن توافق القيمة 1.96 في الجدول).

$$P = \text{عدد الأفراد الذين تتوفر فيهم خاصية الدراسة يعبر عنهم كنسبة دائما (اعتبرناها 50\%).}$$

$$m = \text{هامش الخطأ (بما أن معامل الثقة المستخدم يقدر بـ 95\% إذن هامش الخطأ هو الباقي أي 5\%).}$$

بالتعويض في المعادلة السابقة يكون حجم عينة الدراسة هو 262 مفردة من ممارسي المهنة (محافظي حسابات و خبراء محاسبين و محاسبين).

⁽¹⁾ ROBERT V.KREJCIE & DARYLE W.MORGAN, (1970) : EDUCATIONAL AND PSYCHOLOGICAL MEASUREMENT DETERMINING SAMPLE SIZE FOR RESEARCH ACTIVITIES,

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

بالإضافة إلى القانون المستخدم أعلاه تم التأكد من حجم العينة من خلال الرجوع إلى جدول تحديد العينات الذي أعده كل من كريجسي KREJCIE و مورجان MORGAN الذي يبين أن حجم العينة الموافق مع حجم المجتمع (800 و 850) هو بين (260 و 265) مفردة (ارجع للملحق رقم 5).

و بعد التطبيق الميداني لأداة الدراسة تحصلنا على ردود مفردات الدراسة و قدر عددها بـ 174 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي و تشكل ما نسبته **66.41 %** من العينة المختارة للدراسة.

- مجتمع غير محدد : تم حساب العينة بالإعتماد على المعادلة التالية:⁽¹⁾

$$N = z^2 \cdot p(1-p) / m^2$$

حيث أن:

$$N = \text{حجم العينة}$$

$$Z = \text{القيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة (عادة نستخدم معامل ثقة 95\% إذن توافق القيمة 1.96}$$

في الجدول)

$$P = \text{عدد الأفراد الذين تتوفر فيهم خاصية الدراسة (اعتبرناها 10\%)}$$

$$m = \text{هامش الخطأ (بما انه استخدمنا معامل الثقة بـ 95\% إذن هامش الخطأ هو الباقي أي 5\%)}$$

بالتعويض في المعادلة السابقة يكون حجم عينة الدراسة هو 168 مفردة مكونة من بعض المشرفين على المهنة و مجموعة من الأكاديميين تخصص محاسبة و تدقيق في الجامعات الجزائرية و بعض المستفيدين من مخرجات النظام.

و بعد التطبيق الميداني لأداة الدراسة تحصلنا على ردود مفردات الدراسة و قدر عددها بـ 78 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي و تشكل ما نسبته **49.36 %** من العينة المختارة للدراسة، موزعة على

⁽¹⁾ ROBERT V.KREJCIE & DARYLE W.MORGAN, OP.CIT.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

أفراد هذه الفئة كالتالي: 29 استمارة مردودة من قبل مدققين داخليين لبعض المؤسسات ، 20 استمارة مردودة من قبل الأكاديميين، 17 استمارة مردودة من قبل المشرفين على المهنة (المجلس الوطني للمحاسبة) و 12 استمارة مردودة من قبل بعض المستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي المالي .

و الجدول رقم (4-1) يبين نسبة استجابة مفردات عينة الدراسة للفئتين معا للإستبانة الموزعة.

الجدول (4-1): توزيع عينة الدراسة

المجموع	الفئة الثانية	الفئة الأولى	
420	168	262	العينة
252	78	174	استجابة أفراد العينة
% 60	% 46.42	% 66.41	نسبة الإستجابة %

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج المتوصل لها

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن نسبة الإستجابة الكلية لإستمارة الدراسة هي 60 % ما يمثل أكثر من نصف عدد أفراد عينة الدراسة الكلية و تعتبر نسبة مقبولة عموما.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية و طرق جمع المعلومات:

1) أساليب المعالجة الإحصائية:

للإجابة على تساؤلات الدراسة و اختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية لتحليل البيانات بالإعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS :

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

• أساليب إحصائية وصفية: (1)

الإحصاء الوصفي هو علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية، حيث يتم تنظيم و تلخيص المعلومات لتسهيل فهمها و دراستها (2)، تم استخدام الأساليب التالية في دراستنا:

- النسب المئوية و التمثيل البياني: تم استخدامها لمعالجة البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة.

- الوسط الحسابي Average or Mean :

باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستمارة من فئات الدراسة (مدققو الحسابات الخارجيين، الأساتذة الجامعيين، المشرفون على المهنة و المستفيدون من خدمات التدقيق) .

- الانحراف المعياري Standard Deviation :

يعتبر من مقاييس التشتت تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

• أساليب إحصائية استدلالية: (3)

الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة الطرق للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة إحصائية عشوائية، يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم و التقدير و التنبؤ إلا أنه يتسم في بعض الحالات بعدم التأكد لذا نعالج القياس في هذه الأحوال تحت باب علم الإحتمالات مما يعطي فكرة

(1) وليد عبد الرحمان خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العلمية للشباب الاسلامي، إدارة البرامج و الشؤون الخارجية، ارجع إلى الموقع : www.guidespss.com

(2) د. بوقفلول الهادي، (2013): تحليل البيانات بإستخدام SPSS ، ندوة علمية تابعة لقسم علوم التسيير لطلبة الدكتوراه ، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.

(3) د. محمد بلال الزعبي و أ. عباس الطلافحة ، (2003)، النظام الإحصائي SPSS فهم و تحليل البيانات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الجامعة الأردنية، الأردن.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

عن الخطأ المحتمل وقوعه من الباحث حال التعميم على المجتمع المحسوب منه العينة العشوائية محل الدراسة.

- معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient:

يستعمل لقياس قوة و اتجاه العلاقة الخطية بين متغيرين كميين قيمته تكون بين -1 إلى 1، تم استخدامه في دراستنا لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه.

- صدق و ثبات الأداة Reliability Coefficient:

يستخدم هذا الإختبار للحكم على دقة القياس فكلما اقترب من الواحد كان الثبات مرتفع و كلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفض⁽¹⁾، من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة بالإستمارة لمعرفة مدى صدقها في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا وهو معرفة أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر. وتم استخدام معمل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha).

- اختبار One-Sample T-Test :

يستخدم هذا الإختبار الإحصائي لفحص فرضية ما إذا كان متوسط متغير ما لعينة واحدة يساوي قيمة ثابتة، تم استخدامه في دراستنا لبيان أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجة الإلتزام بكل قاعدة من قواعد السلوك المهني لكل فئة من فئات الدراسة أي اختبار الفرق بين متوسطين.

(1) د. بوقلبول الهادي، مرجع سبق ذكره.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

(2) طرق جمع المعلومات:

بناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها ، وعلى المنهج المتبع في الدراسة والوقت المسموح به والإمكانيات المادية المتاحة، وجد الباحث أن الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة هي استمارة أسئلة (الإستبانة) باعتبارها وسيلة لجمع البيانات اللازمة للتحقق من فرضيات الدراسة و الإجابة على أسئلتها. تم الإعتماد عليها بصورة أساسية في جمع المعلومات و لكن تم تدعيمها بأدوات أخرى و هي:

• المقابلات و الملاحظات الشخصية :

تم التنقل إلى أماكن تواجد أفراد العينة (68 لقاء) لمقابلتهم والتحدث و التحاور إليهم عن موضوع الدراسة و عرض و شرح محتوى الإستمارة و هذا من أجل ضمان جودة و مصداقية للمعلومات ، كما حصلنا على 36 نسخة بعد مدة من الإيداع .

• البريد الإلكتروني و مواقع التواصل الإجتماعي:

لصعوبة الوصول إلى أفراد العينة تم التواصل مع المبحوثين عن طريق ارسال نسخة من استمارة الدراسة عبر بريدهم الإلكتروني الشخصي و عبر مواقع التواصل الإجتماعي (148 نسخة).

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

المبحث الثاني : استثمار الدراسة

يتناول هذا المبحث عرضا مفصلا لأداة الدراسة الميدانية و هي الإستثمار أو الإستبانة، محتواها، درجة ارتباط فقراتها و درجة ثباتها و صدقها.

المطلب الأول : هيكل الاستثمار

تمت الاستعانة بمراجع احصائية و دراسات سابقة في نفس مجال الدراسة لصياغة عبارات الاستثمار و قد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها: ⁽¹⁾

- أن تكون القائمة مبسطة و واضحة و يسهل فهمها،
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختيار بديل من خمسة بدائل ،
- أن تحتوي في نفس الوقت على أسئلة لاختبار الصدق.

و وفقا لأراء المختصين الإحصائيين الذين تم الاستعانة بهم، تم تصميم استثمار الدراسة في جزئين، الجزء الأول يتعلق بالمتغيرات الديموغرافية و الخصائص الوظيفية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)، أما الجزء الثاني يتكون من إثنان و ثلاثين عبارة (32 عبارة) مقسمة على أربعة (4) محاور وهي:

المحور الأول: يشمل سبعة (07) عبارات تهدف إلى معرفة أسباب و متطلبات القيام بإصلاح محاسبي في الجزائر .

المحور الثاني: يشمل عشرة (10) عبارات الغرض منها تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

⁽¹⁾ وليد عبد الرحمان خالد الفراء، مرجع سبق ذكره.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

المحور الثالث: يشمل خمسة (5) عبارات تهدف إلى معرفة أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية في الجزائر.

المحور الرابع: يشمل عشرة (10) عبارات الغرض منها معرفة أثر الإصلاح المحاسبي على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.

تبنى الباحث في إعداد استمارة الدراسة الشكل المغلق الذي حدد الإجابات المحتملة لكل سؤال للتمكن من إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة. و قد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمسة (5) درجات لتحديد أهمية كل بند من بنود الاستمارة. و الجدول (4-2) التالي يوضح ذلك :

الجدول (4-2): مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية	الأهمية
1	دائما	موافق بشدة
2	غالبا	موافق
3	أحيانا	محايد
4	نادرا	غير موافق
5	على نحو معدم	غير موافق بشدة

المصدر : وليد عبد الرحمان خالد الفراء، مرجع سبق ذكره.

كما تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام الخمسة لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وهذا للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج. و الجدول (4-3) التالي يوضح ذلك:

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (3-4): مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	الأهمية	الإجابة
1 - أقل من 1.80	دائما	موافق بشدة
1.80 - أقل من 2.6	غالبا	موافق
2.6 - 3.4	أحيانا	محايد
3.4 - أقل من 4.2	نادرا	غير موافق
4.2 - 5	على نحو معدم	غير موافق بشدة

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء، مرجع سبق ذكره.

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) كذلك (دائما، غالبا، أحيانا، نادرا، على نحو معدوم) هي عبارة عن مقياس ترتيبى و الأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن إجابات عينة الدراسة هي (موافق بشدة = 1، موافق = 2، محايد = 3، غير موافق = 4، غير موافق بشدة = 5) "نفس الشيء بالنسبة للأخرى"، من هنا نحسب المتوسط الحسابي الذي هو عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 و يساوي 0.80، حيث 4 تمثل عدد الإجابات من 1 إلى 2، 2 إلى 3، 3 إلى 4، 4 إلى 5 و 5 تمثل عدد الخيارات، من هذا يتضح التوزيع كما في الجدول رقم (3-4).

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

المطلب الثاني : صدق الإستثمار

صدق الإستثمار يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق شمول الإستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل هذا من ناحية ومن ناحية أخرى وضوح فقراتها ومفرداتها بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها. وقد قمنا الباحث من التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال:

1) صدق الإستثمار الظاهري:

للتعرف على مدى صدق أداة الدراسة في قياس ما وضعت لقياسه، تم عرضها على عدد من المحكمين من خبراء المحاسبة و كذا مجموعة من أعضاء الهيئة التدريسية بالجامعات الجزائرية و تم الأخذ بملاحظاتهم وإعادة صياغة بعض الفقرات وإجراء التعديلات المطلوبة بشكل دقيق يحقق التوازن بين مضامين الإستثمار في فقراتها. وبلغ عدد المحكمين سبعة (07 محكمين) بين أساتذة جامعيين و خبراء محاسبة و حتى إطار في مصلحة الضرائب كما هو موضح في الملاحق .

وفي ضوء تصويبات المحكمين قام الباحث بإعداد أداة هذه الدراسة (الإستثمار) بصورتها النهائية و بعدها تم ترجمتها إلى اللغة الفرنسية كون معظم المبحوثين يواجهون صعوبات في اللغة العربية.

2) صدق الإستثمار الداخلي:

بعد التأكد من الصدق الظاهري لإستثمار الدراسة قمنا الباحث بتطبيقها ميدانيا على بيانات العينة الكلية حيث قمنا بحساب معامل الارتباط (بيرسون) لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبانة لكل محور .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-4): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	درجة ارتباطها
1	0.423**
2	0.535**
3	0.541**
4	0.667**
5	0.686**
6	0.756**
7	0.701**

** دالة عند مستوى دلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ وجود ارتباط قوي ودال عند مستوى 1% بين المحور الأول والعبارات المكونة له مما يدل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه العبارات، وهذا ما يدل على أنها تقيس مفهوم مشترك .

الجدول (4-5): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها
01	0.505**	06	0.350**
02	0.368**	07	0.399**
03	0.44*	08	0.333**
04	0.302**	09	0.568**
05	0.38*	10	0.536**

** دالة عند مستوى دلالة 0.01 فأقل

* دالة عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

يتضح من الجدول (4-5) أن قيم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع المحور الثاني موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها مع محورها.

الجدول (4-6): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث

رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها
01	0.872**	04	0.834**
02	0.903**	05	0.803**
03	0.743**		

** دالة عند مستوى دلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع المحور الثالث موجبة و دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها مع محورها.

الجدول (4-7): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الرابع

رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها
01	0.755**	06	0.676**
02	0.736**	07	0.763**
03	0.783**	08	0.776**
04	0.566**	09	0.666**
05	0.704**	10	0.327**

** دالة عند مستوى دلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مخرجات SPSS

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

يتضح من الجدول (4-7) أن قيم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع المحور الرابع موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها مع محورها.

المطلب الثالث : ثبات الإستمارة

لقياس مدى ثبات استمارة الدراسة استخدمنا معامل ألفا كرونباخ وكانت النتائج المتوصل لها كما هي موضحة في الجدول (4-8) التالي:

الجدول (4-8): قيمة معامل الثبات للإتساق الداخلي للإستمارة الدراسة

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
32.00	0.82

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الثبات للإتساق الداخلي لإستمارة الدراسة كلها تقترب من الواحد (0.82) مما يدل على أن الثبات مرتفع و بهذا يمكن الإعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

المبحث الثالث : تحليل البيانات و إختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث تحليلا لبيانات الإستمارة المتعلقة بعينة الدراسة و إختبارا لفرضياتها و عرضا لأهم ما توصلنا إليه من استنتاجات و توصيات حول أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر .

المطلب الأول : تحليل البيانات المتعلقة بعينة الدراسة:

بما أن استمارة الدراسة مقسمة إلى جزئين إذا سيتم تحليل بياناتها حسب هذا التقسيم و ذلك بإستخدام أساليب الإحصائي الوصفي وهي:

- التكرارات و النسب المئوية لتحليل المعلومات العامة (الديموغرافية) لأفراد العينة،
- المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لترتيب بنود عبارات كل محور حسب أهميتها ومستوى قبولها.

1) النتائج المتعلقة بوصف خصائص عينة الدراسة :

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بخصائص الوظيفة و الشخصية لأفراد عينة الدراسة و المتمثلة في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية. وفي ضوء هذه المتغيرات يمكن وصف عينة الدراسة في الجول رقم (4-9) على النحو التالي:

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر
(الدراسة الميدانية)

الجدول رقم (4-9): توزيع عينة الدراسة وفق المتغيرات الديموغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	224	88.9%
	أنثى	28	11.1%
العمر	أقل من 30 سنة	13	5.1%
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	72	28.6%
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	97	38.5%
	أكبر من 50 سنة	70	27.8%
المؤهل العلمي	ليسانس	147	58.3%
	ماستر / ماجستير	30	11.9%
	دكتوراه	15	6%
	شهادة مهنية	60	23.8%
الوظيفة الحالية	محافظ حسابات	59	23.4%
	خبير محاسبي	73	29%
	أستاذ(ة) جامعي(ة)	20	7.9%
	محاسب	42	16.7%
	مدقق داخلي	29	11.5%
	إطار في المجلس الوطني للمحاسبة	17	6.7%
	مفتش في الضرائب	12	4.8%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	02	0.80%
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	32	12.7%
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	69	27.4%
	أكثر من 15 سنة	149	59.1%

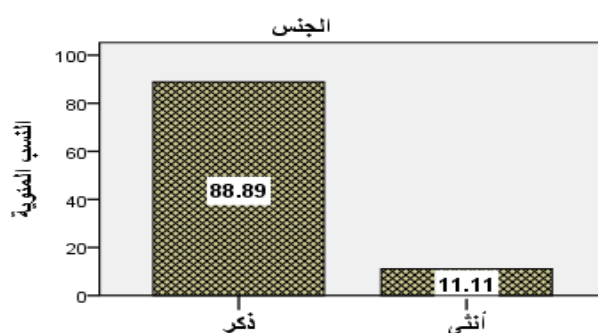
المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج SPSS المتوصل لها

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

• توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-9) أعلاه أن توزيع الذكور في العينة قد بلغ 224 فرد بنسبة 88.9% من مجموع أفراد العينة المقدر بـ 252 فرد، أما عدد الإناث هو 28 فرد بنسبة 11.1% من المجموع الكلي.

الشكل رقم (4-1) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



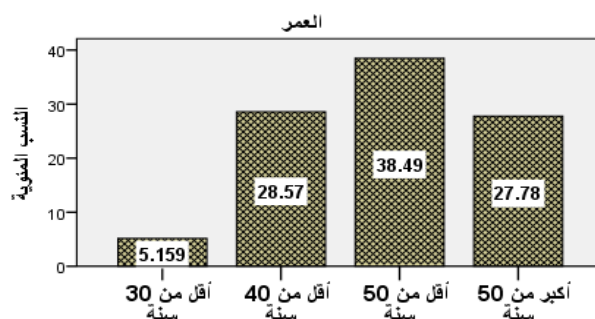
المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على النتائج SPSS المتوصل لها

• توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-9) أعلاه أن 97 من أفراد العينة و الذين يمثلون ما نسبته 38.5% من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 40 إلى أقل من 50 سنة و هم الفئة الأكبر في عينة الدراسة، في حين 72 من أفراد العينة يمثلون ما نسبته 28.6% من إجمالي العينة قد كانت أعمارهم من 30 إلى أقل من 40 سنة، بينما يلاحظ أن 70 فرد تزيد أعمارهم عن 50 سنة ما نسبته 27.8% من إجمالي العينة ككل في حين 13 فرد يقل عمرهم عن 30 سنة ما نسبته 5.1% من العينة ككل.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الشكل رقم (4-2) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

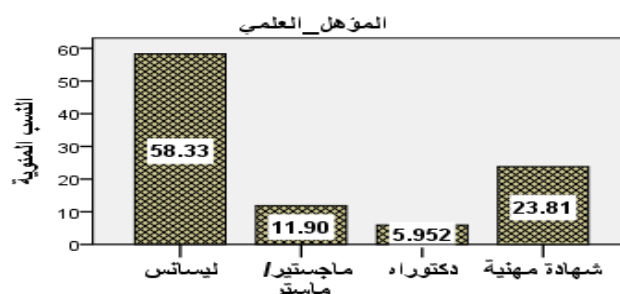


المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج SPSS المتوصل لها

• توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-9) أعلاه أن 147 من أفراد العينة يمثلون ما نسبته 58.3% مؤهلهم العلمي ليسانس و هم أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة الدراسة، تلاها الأفراد الذين يحملون مؤهل شهادة مهنية و البالغ عددهم 60 فرد بنسبة 23.8%، بينما 30 منهم يحملون شهادة ماستر أو ماجستير بنسبة 11.9% و أخيرا 15 فرد منهم لديهم مؤهل دكتوراه بنسبة 6% من أفراد العينة ككل.

الشكل رقم (4-3) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



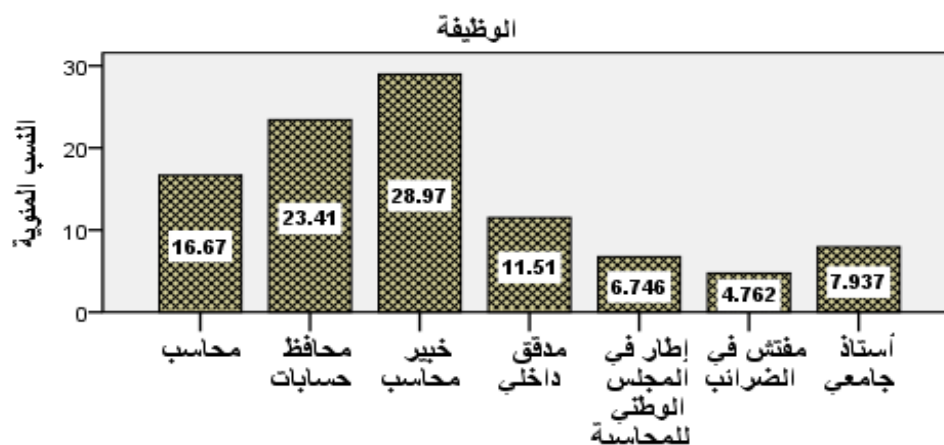
المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج SPSS المتوصل لها

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

• توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-9) أعلاه أن 73 من أفراد العينة و الذين يمثلون ما نسبته 29% من إجمالي عينة الدراسة هم من فئة الخبراء المحاسبين في حين 59 من أفراد العينة يمثلون ما نسبته 23.4% من إجمالي العينة هم من فئة محافظي الحسابات، بينما يلاحظ أن 42 فرد هم محاسبين بنسبة 16.7% من إجمالي العينة ككل ، في حين أن 29 فرد هم مدققين داخليين بنسبة 11.5% بينما 20 فرد هم أساتذة جامعيين بنسبة 7.9% ، بينما نجد 17 فرد من المشرفين على تنظيم المهنة بنسبة 6.7% و كذا نلاحظ وجود 12 فرد من مفتشي الضرائب بنسبة 4.8% من عينة الدراسة ككل.

الشكل رقم (4-4) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج SPSS المتوصل لها

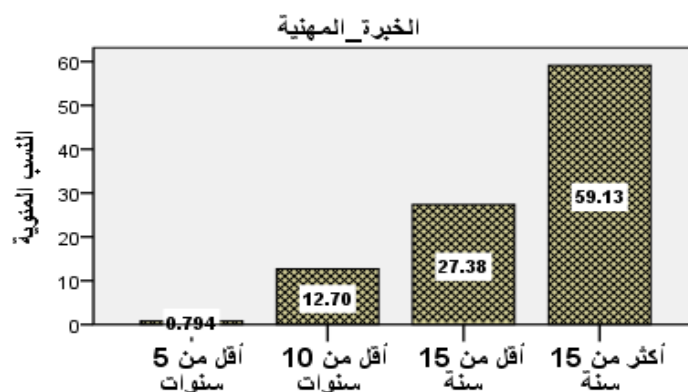
• توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-9) أعلاه أن 149 من أفراد العينة و الذين يمثلون ما نسبته 59.1% من إجمالي عينة الدراسة لديهم خبرة عمل أكثر من 15 سنة و هم الفئة الأكبر في عينة الدراسة، في حين 67 من أفراد العينة يمثلون ما نسبته 27.4% من إجمالي العينة خبرتهم محصورة بين 10 و 15 سنة بينما يلاحظ أن 32 فرد خبرتهم محصورة بين 5 و 10 سنوات ما نسبته 12.7

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

% من إجمالي العينة ككل في حين فردين فقط تقل خبرتهم عن 5 سنوات ما نسبته 0.8% من إجمالي عينة الدراسة ككل.

الشكل رقم (4-5) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على النتائج SPSS المتوصل لها

المطلب الثاني : تحليل النتائج

1) النتائج المتعلقة بتصورات أفراد العينة للمحور الأول " متطلبات و أسباب القيام بإصلاح

محاسبي في الجزائر " :

تم استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري من أجل ترتيب عبارات المحور الأول " متطلبات وأسباب القيام بإصلاح محاسبي في الجزائر " حسب أهميتها و مستوى قبولها حسب وجهة نظر أفراد العينة. و الجدول رقم (4-10) يوضح ذلك :

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-10): نتائج إستجابة أفراد العينة لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
01	المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يتماشى و المتطلبات الاقتصادية العالمية	1.50	0.57	دائما	1
02	غياب تحديث للمخطط المحاسبي الوطني منذ تطبيقه سنة 1975	1.58	0.56	دائما	2
03	هيمنة احتياجات الإدارة الجبائية على المنفعة الاقتصادية	1.79	0.70	دائما	7
04	حاجة الجزائر للقيام بإصلاحات محاسبية بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة	1.67	0.75	دائما	4
05	وجوب توفير مناخ مناسب محاسبيا لجلب الاستثمار الأجنبي	1.63	0.63	دائما	3
06	مواكبة الجهود المبذولة للوصول إلى التوافق المحاسبي في العالم	1.73	0.75	دائما	5
07	إحداث نقلة نوعية للممارسات المحاسبية في الواقع العملي حتى تتماشى و محتويات مناهج التكوين و التعليم الجامعي	1.73	0.72	دائما	5

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج SPSS المتوصل لها

يتضح من خلال الجدول رقم (4-10) ما يلي:

- نلاحظ موافقة تامة من أفراد العينة على أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يتماشى و المتطلبات الاقتصادية العالمية و هذا بشكل دائم .
- توجد موافقة تامة على غياب تحديث للمخطط المحاسبي الوطني منذ تطبيقه سنة 1975 بإجماع أفراد العينة ككل.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

- توجد موافقة تامة على هيمنة احتياجات الإدارة الجبائية على المنفعة الاقتصادية بشكل دائم إبان فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بإجماع أفراد العينة ككل ، ومع ذلك يلاحظ أن عددا من الافراد المستجوبة يعتبرون هذه الهيمنة غالبا و ليس دائما.
- توافق العينة المدروسة بشكل تام إلى حاجة الجزائر للقيام بإصلاحات محاسبية بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة .
- هناك إتفاق تام على وجوب توفير مناخ مناسب محاسبيا لجلب الاستثمار الأجنبي دائما حسب رأي أفراد العينة ككل.
- توجد موافقة تامة على ضرورة مواكبة الجهود المبذولة للوصول إلى التوافق المحاسبي في العالم حسب رأي أفراد العينة المدروسة .
- يوافق أفراد العينة بشكل تام على ضرورة إحداث نقلة نوعية للممارسات المحاسبية في الواقع العملي حتى تتماشى و محتويات مناهج التكوين و التعليم الجامعي ، و مع ذلك فإن عدد معتبر من أفراد العينة يوافقون غالبا و ليس دائما على كون الفكرة تعتبر سببا من أسباب الإصلاح .
- من خلال تحليل نتائج الجدول (4-10) يمكن القول أن ممارسي المهنة و المشرفين عليها و كذا الاكاديميين يعتبرون أن الإصلاح المحاسبي كان لابد من القيام به لعدة اعتبارات أهمها وجوب توفير مناخ مناسب محاسبيا لتشجيع الإستثمار سواء المحلي أو الأجنبي ، والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية ، وهذا ما لن يكون متاحا في ظل المخطط المحاسبي الوطني الذي لا يتماشى و المتطلبات الاقتصادية العالمية إضافة إلى توجهه الجبائي البحت .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

(2) النتائج المتعلقة بتصورات أفراد العينة للمحور الثاني " تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي

في الجزائر " :

من أجل ترتيب عبارات المحور الثاني " تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر " حسب أهميتها و مستوى قبولها تم استخدام المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري، هذا حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة و الجدول رقم (4-11) يوضح ذلك.

الجدول (4-11): نتائج إستجابة أفراد العينة لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
01	تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب للبيئة الجزائرية	2.41	1.05	غالبا
02	الفترة التي استغرقتها مرحلة التحضير لعملية الإصلاح كانت كافية	3.62	0.93	نادرا
03	كان من الأفضل المرور بمرحلة إنتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط المحاسبي الوطني و الدخول تدريجيا في النظام المحاسبي المالي	1.84	0.90	غالبا
04	تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بمختلف أشكالها قرار مناسب	4.36	0.76	على نحو معدم
05	الهيئات التي أوكلت إليها مهمة الإصلاح كان عليها أن تشرك المهنيين و الأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي	1.49	0.51	دائما
06	تلقى المهنيون و الموظفون تكوينا كافيا حول النظام المحاسبي المالي	4.28	0.66	على نحو معدم
07	تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يواجه صعوبات لأنه مجرد استبدال لأرقام حسابات المخطط المحاسبي الوطني	3.40	1.27	نادرا
08	تطابق وظيفة النظام المحاسبي المالي مع وظيفة المخطط المحاسبي السابق نظرا لغياب استخدام مخرجاته و اقتصره على الوظيفة الضريبية	2.51	1.13	غالبا

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

09	جاء النظام المحاسبي المالي بفلسفة و مفاهيم جديدة تتلاءم مع البيئة الجزائرية	2.93	1.12	أحيانا
10	ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في إدماج الاقتصاد الجزائري ضمن الاقتصاد العالمي	3.65	1.09	نادرا

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج SPSS المتوصل لها

من خلال الجدول (4-11) يتبين لنا ما يلي:

- نلاحظ أن غالبية أفراد العينة يعتبرون أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب للبيئة الجزائرية ، فيما يرى البعض الآخر أنه كان يمكن الحفاظ على المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء بعض التحديثات ، كون تطبيق مثل هذه المعايير في سوق جاف لن يجدي نفعا .
- توجد عدم موافقة على أن الفترة التي استغرقتها مرحلة التحضير لعملية الإصلاح كانت كافية، و مع هذا فإن هناك أقلية ترى أن الفترة كانت كافية لكن الكفاءات البشرية غير متوفرة بشكل كافي.
- يوافق أفراد العينة على أنه كان من الأفضل المرور بمرحلة إنتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط المحاسبي الوطني و الدخول تدريجيا في النظام المحاسبي المالي ، حتى يتسنى للجميع فهم المحتوى الجديد على البيئة الجزائرية و بالتالي ضمان التطبيق الأمثل لهذا المحتوى ، غير أنه توجد أقلية ترى أن مثل هذا الاحتمال كان يمكن أن يخلط حسابات مستخدمي القوائم المالية التي كانت ستعد بطريقتين مختلفتين حسب قدرة كل مؤسسة في الاندماج مع النظام المحاسبي المالي .
- توجد عدم موافقة تامة لدى أفراد العينة على تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بمختلف أشكالها ، فكيف يكمن فرض مثل هذه المعايير على مؤسسات عائلية

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

أصحابها هم مسيروها ؟ هل يبحثون عن جذب إستثمار أجنبي ! حتى الدول الأوروبية المتقدمة جدا في الممارسات المحاسبية قامت بتطبيق هذه المعايير فقط على الشركات المدرجة في البورصة ، نعم البورصة التي تعتبر السوق المالي الذي يحتضن مثل هذه المعايير و يمكن تطبيقها ، و هنا نطرح التساؤل هل يوجد سوق مالي نشط في الجزائر ؟

- **إتفق** أفراد العينة **تماما** أن الهيئات التي أوكلت إليها مهمة الإصلاح كان عليها أن تشرك المهنيين و الأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي ، كيف لا و هم الأكثر دراية بالبيئة و الظروف المحاسبية في الجزائر، بل إن العديد من المستجوبين صرحوا و قالو أنهم أرسلو مسودات إلى المجلس الوطني للمحاسبة لشكل النظام الجديد و هذا بناء على طلب من المجلس نفسه، لكن أحد لم يتلقى جوابا، و تم الإعتماد على الخبرات الفرنسية.

- عبر أفراد العينة عن **عدم موافقة تامة** لفكرة تلقي المهنيين و الموظفين تكوينا كافيا حول النظام المحاسبي المالي ، رغم أن فترة التكوين دامت أكثر من سنتين (الفترة الفاصلة بين صدور القانون 07-11 و الشروع في تطبيق نظام المحاسبي المالي في 2010/01/01) إلا أن قلة التريصات من جهة و قلة الكفاءات القادرة على تكوين الموظفين من جهة أخرى، جعل من التكوين يكون إسميا فقط غير حقيقيا ذا فائدة ، إضافة إلى أن الكثير من ممارسي المهنة يفتقرون إلى تكوين أكاديمي و حصلوا على الإعتماد لممارسة المهنة في فترة كان الحصول فيها على الإعتماد في منتهى السهولة ، ما صعب عليهم التكيف مع النظام المحاسبي المالي عند تطبيقه.

- **لم يوافق** أفراد العينة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يواجه صعوبات لأنه مجرد استبدال لأرقام حسابات المخطط المحاسبي الوطني ، حيث يعتبرون أن تطبيقه واجه عدة صعوبات و لا يزال يواجهها نظرا للمفاهيم المعقدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي، رغم

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

أن العديد ممن أجابوا بعدم الموافقة هم أنفسهم لم يغيروا في برمجياتهم المحاسبية سوى أرقام الحسابات القديمة بالجديدة ، أما من كانوا موافقين على أنه مجرد استبدال أرقام فتكمن وجهة نظرهم أن المفاهيم الجديدة أكبر من أن تطبق في إقتصاد ريعي متخلف ، و بالتالي غياب أحداث اقتصادية تعطي فرصة تطبيق محتوى النظام المحاسبي المالي، و بالتالي لن يؤخذ منه سوى أرقام الحسابات الجديدة.

- إتفق أفراد العينة على تطابق وظيفة النظام المحاسبي المالي مع وظيفة المخطط المحاسبي السابق نظرا لغياب استخدام مخرجاته و اقتصراره على الوظيفة الضريبية، حيث يرى أغلب المستجوبين أن المشكل يكمن في الذهنيات و التفكير القديم الذي يركز على إعداد قوائم مالية الهدف منها دفع أقل ضريبة ممكنة و بالتالي التوجه الضريبي لم يتغير على عكس التوجه الاقتصادي الذي يهدف إليه تطبيق النظام المحاسبي المالي ، إضافة إلى التضارب بين النظام المحاسبي المالي و القانون الجبائي و أولوية تطبيق هذا الأخير في مثل هذه الحالات ما يكرس هذا التوجه الجبائي .

- يرى أفراد العينة أن النظام المحاسبي المالي جاء بفلسفة و مفاهيم جديدة تتلاءم مع البيئة الجزائرية أحيانا ، فأغلبهم رأى أنها مفاهيم جديدة على البيئة الجزائرية حقا ، إلا أنهم يعتقدون أنها لا تتلاءم مع هذه البيئة الفقيرة من الكفاءات و السوق المالي النشط و المرونة في القوانين التي تعمل على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

- يرى أفراد العينة أنه نادرا ما ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في إدماج الاقتصاد الجزائري ضمن الاقتصاد العالمي و لم يوافقوا على هذه الفكرة ، كون معظم النتائج المرجوة من تطبيقه لم تتحقق ، فلا الاستثمار الاجنبي تم جذبه ، و لا الاقتصاد الجزائري إنتقل من

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

ذلك الاقتصاد الريعي القائم على المحروقات إلى إقتصاد صناعي فلاحى يهدف إلى إيصال المنتج الجزائري إلى الأسواق العالمية .

(3) النتائج المتعلقة بتصورات أفراد العينة للمحور الثالث " أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية " :

من أجل ترتيب عبارات المحور الثالث " أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية " حسب أهميتها و مستوى قبولها تم استخدام المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري، هذا حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. و الجدول (4-12) يبين النتائج المتوصل لها:

الجدول (4-12): نتائج إستجابة أفراد العينة لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
01	المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة	2.27	1.03	غالبا
02	المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسات	2.21	1.00	غالبا
03	المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة مع تلك الناتجة من فروع لمؤسسات في دول أخرى	3.15	1.22	أحيانا
04	قواعد النظام المحاسبي المالي تساعد على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة للتنبؤ بالاستثمار	2.45	1.02	غالبا
05	إن تحديد الخيارات المحاسبية و كذا حجم التفاصيل و الشروحات ضمن الملاحق أدى إلى وجود معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية	2.19	0.90	غالبا

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج SPSS المتوصل لها

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال الجدول (4-12) يتبين لنا ما يلي:

- يرى **غالبية** أفراد العينة أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة ، حيث يعتقدون أن القوائم المالية التي التي فرضها النظام المحاسبي المالي أكثر تفصيل من تلك التي كانت المستعملة سابقا ، ما يعطي صورة أكثر وضوحا لمعظم عناصر المؤسسة.
- يوجد **إتفاق** معتبر أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسات ، حيث ترى **غالبية** أفراد العينة أن التكامل بين القوائم المالية يمكن من إعطاء معلومات مالية توضح إتجاه أداء المؤسسة متصاعدا كان أم متناقصا .
- **أحيانا** تكون المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة مع تلك الناتجة من فروع لمؤسسات في دول أخرى، حيث كان معظم أفراد العينة **محايدين** لهذه القابلية خصوصا في غياب سوق مالي نشط يتمخض عنه أحداث إقتصادية مشابهة لتلك الموجودة في الدول الأخرى .
- **غالبا** يمكن إعتبار قواعد النظام المحاسبي المالي مساعدة على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة للتنبؤ بالاستثمار، و هذا مع توفر الشرطين الاساسيين للمعلومات المالية حتى يمكن الارتكاز عليها في إتخاذ قرارات صائبة ألا و هما الملائمة و الموثوقية ، فمثلا المعلومة المالية المستخرجة من قائمة المركز المالي لا يمكن فهمها و الوثوق بها مباشرة دون الاطلاع على قائمة الدخل ، و بالتالي فإن التكامل بين هذه القوائم يساعد على تحليل البيانات و إخراج معلومات ملائمة و موثوقة .
- **غالبا** أدى تحديد الخيارات المحاسبية و كذا حجم التفاصيل و الشروحات ضمن الملاحق إلى وجود معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية ، حيث يرى أفراد العينة أن وجود

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الملاحق يساهم كثيرا في فهم الطرق المحاسبية المستعملة أو بالأحرى أسباب إستعمالها في دورة محاسبية و التخلي عنها في أخرى و هو ما يدعم الشفافية في القوائم المالية للمؤسسة.

4) النتائج المتعلقة بتصورات أفراد العينة للمحور الرابع : " أثر الإصلاح المحاسبي على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر " :

تم استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري من أجل ترتيب عبارات هذا المحور حسب أهميتها و مستوى قبولها حسب وجهة نظر أفراد العينة. و الجدول رقم (4-13) يوضح ذلك:

الجدول (4-13): نتائج إستجابة أفراد العينة لعبارات المحور الرابع

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
01	صدور القانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة غير الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر	2.18	0.88	غالبا
02	ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 01-10 تساعد مزاولي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني	2.18	0.86	غالبا
03	إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	1.98	0.82	غالبا
04	تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلبا على جودة المراجعة	1.59	0.79	دائما
05	القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ساهم في توحيد شكل هذه التقارير	1.83	0.69	غالبا
06	التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 01-10 و التي وضح القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات كيفية إعدادها من شأنها أن تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم خصوصا تلك المتعلقة باستمرارية النشاط	1.97	0.76	غالبا

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

07	معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم و تجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة	1.90	0.69	غالبا
08	إصدار هذه المعايير جاء بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة	2.03	0.75	غالبا
09	إصدار هذه المعايير يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق	1.75	0.68	دائما
10	لابد من إعداد معاهد تدريبية لمزاولي مهنة المراجعة تساهم في رفع مستوى المراجعين مما يسمح لهم بالتحكم بمعايير المراجعة سواء الجزائرية أو الدولية	1.09	0.37	دائما

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج SPSS المتوصل لها

من خلال الجدول (4-13) يتبين لنا ما يلي:

- وافق أفراد عينة الدراسة على أن الإصلاحات (الوسائل) التي اتخذتها الجزائر والتي أهمها إصدار القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد (القانون 10-01) غير الكثير في ممارسة مهنة في الجزائر، على الأقل من ناحية المفاهيم و النصوص ، في إنتظار لجان مراقبة الجودة لأعمال المدققين التي يسعى مجلس المحاسبة الوطني إلى جعلها واقعا ما سيساعد في رفع كفاءة ممارسي المهنة.
- وافق غالبية أفراد العينة أن ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 10-01 تساعد مزاولي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني و إحترام أخلاقيات المهنة، رغم أن الأخلاق لا ينبغي أن تنتظر قانونا ليكرسها في ظل الحديث عن أمة دينها الإسلام .
- غالبا يمكن القول أن إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر حسب رأي أفراد العينة ، و ظهر ذلك مثلا في إنشاء هيئات مختصة (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) ، و كذا إصدار قوانين منظمة للمهنة و بعدها إصدار معايير تدقيق جزائرية ، و بعد الإنتهاء من إصدارها يخطط المجلس في إنشاء لجان مراقبة جودة أعمال المدققين ، و هذا ما يظهر تحسین واقع المهنة في ظل هذا النموذج الإصلاحي.
- أجمع أفراد العينة و بشكل دائم أن تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلبا على جودة المراجعة ، حيث يدرك الجميع أن الخيار في مثل هذه الحالات يتم على أساس الأقل سعرا حتى لو كان ذلك على حساب جودة عملية المراجعة في حد ذاتها .
 - **غالبية** الأفراد يعتبرون أن القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ساهم في توحيد شكل هذه التقارير، حيث أصبحت التقارير معيارية بين كل ممارسي المهنة بإعتبارها معدة على أساس نفس المرجع .
 - **وافق** أفراد العينة أن التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 10-01 و التي وضع القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات كيفية إعدادها من شأنها أن تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم خصوصا تلك المتعلقة باستمرارية النشاط ، حيث يعتبرون أن هذه التقارير الخاصة من الوسائل المساعدة في توجيه المسيرين و تنبيههم قبل وقوع الآزمات في حال وجدوا مؤشرات كمية واضحة على الخطر .
 - **وافق** أفراد العينة أن معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم و تجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة.
 - **غالبا** يرى الأفراد أن إصدار هذه المعايير جاء بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة ، حيث يعتبرون أن الاصلاح في مهنة

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

المراجعة يتم بطريقة أكثر هدوءا و تنظيما من تلك التي أتبع في الإصلاح المحاسبي ، و إصدار المعايير ييم تباعا إلى حد الساعة حتى تصل إلى 32 معيارا جزائريا للمراجعة.

- هناك **موافقة تامة** أن إصدار هذه المعايير يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق،و يعتبر الكل أن الأمر متوقع و منطقي بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، إذن من البديهي أن تكون هذه المعايير الجزائرية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق.

- هناك **موافقة تامة** و جماعية على أهمية إعداد معاهد تدريبية ذات مستوى لمزاولة مهنة المراجعة تساهم في رفع مستوى المراجعين مما يسمح لهم بالتحكم بمعايير المراجعة سواء الجزائرية أو الدولية ، وهذا تفاديا للخطأ الذي وقع فيه المشرفين على المهنة عند الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثالث : تحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

وضعت فرضيات الدراسة كالاتي:

- في ظل البحث عن التوافق المحاسبي في العالم أصبح أمر ضروري إحداث موجة من الإصلاحات المحاسبية في الجزائر .

- تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب و ملائم يتوافق و ظروف البيئة المحاسبية الجزائرية.

- أدت الإصلاحات المحاسبية في الجزائر إلى تلبية إحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية و حسنت من جودة المعلومات و رفعت من درجة مصداقيتها .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

- هناك تأثير مباشر للإصلاحات المحاسبية على زيادة فعالية تقارير المراجعة و تنظيم المهنة المراجعة في الجزائر

و من أجل اختبار صحة أو عدم صحة كل فرضية من هذه الفرضيات قمنا بتطبيق:

- اختبار **T-TEST** لبيان أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات كل محور لفئة الدراسة.

و توصلنا إلى النتائج التالية:

1) النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الأولى:

" في ظل البحث عن التوافق المحاسبي في العالم أصبح أمر ضروري إحداث موجة من الإصلاحات المحاسبية في الجزائر "

للإجابة على هذه الفرضية تم اختبار مجموعة من الفرضيات الفرعية لجملته متطلبات و أسباب القيام بإصلاحات محاسبية في الجزائر بمتوسط حسابي مفترض يساوي ثلاثة (3) باستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدرج ليكارت الخماسي¹، و النتائج كانت كالتالي:

السبب الأول : مواكبة المتطلبات الاقتصادية العالمية

الفرضية الفرعية: "المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يتماشى و المتطلبات الاقتصادية العالمية من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = المخطط المحاسبي الوطني يتماشى و المتطلبات الاقتصادية العالمية .

¹ عد إلى الجدول رقم (2-4) صفحة 118

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية البديلة H_1 = المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يتماشى و المتطلبات الاقتصادية العالمية.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول الموالي.

الجدول (4-14): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 1	252	1,5040	,56806	,03578

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 1	-41,807	251	,000	-1,49603	-1,5665	-1,4256

المصدر: إعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-14) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,5040 بإنحراف معياري قدره 0,56806 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 41,807 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و منه نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن المخطط المحاسبي الوطني يتماشى والمتطلبات الاقتصادية العالمية و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يتماشى و المتطلبات الاقتصادية العالمية من وجهة نظر أفراد العينة .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

السبب الثاني : غياب التحديث

الفرضية الفرعية: " المخطط المحاسبي الوطني لم يُحسن منذ تطبيقه سنة 1975 من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = يوجد تحديث للمخطط المحاسبي الوطني خلال فترة تطبيقه منذ 1975.

الفرضية البديلة H_1 = غياب تحديث للمخطط المحاسبي الوطني منذ تطبيقه سنة 1975.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-15) الموالي:

الجدول (4-15): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 2	252	1,5833	,56190	,03540

One-Sample Test

Test Value = 0						
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 2	-40,023	251	,000	-1,41667	-1,4864	-1,3470

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-15) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,5833 بإنحراف معياري قدره 0,56190، و قد بلغت قيمة t المحسوبة 40,023 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أنه يوجد تحديث للمخطط المحاسبي الوطني خلال فترة تطبيقه منذ 1975 و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني منذ سنة 1975 لم تتخللها الكثير من التحديثات من وجهة نظر أفراد العينة.

السبب الثالث : هيمنة احتياجات الإدارة الجبائية

الفرضية الفرعية: " توجد هيمنة لاحتياجات الإدارة الجبائية على المنفعة الاقتصادية من وجهة نظر أفراد العينة"

الفرضية العدمية H_0 = لا توجد هيمنة لاحتياجات الإدارة الجبائية على المنفعة الاقتصادية.

الفرضية البديلة H_1 = توجد هيمنة لاحتياجات الإدارة الجبائية على المنفعة الاقتصادية.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-16) الموالي:

الجدول (4-16): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 3	252	1,7857	,69840	,04400

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 3	-27,600	251	,000	-1,21429	-1,3009	-1,1276

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-16) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,7857 بإنحراف معياري قدره 0,69840 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 27,600 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أنه لا توجد هيمنة لاحتياجات الإدارة الجبائية على المنفعة الاقتصادية و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أنه توجد هيمنة لاحتياجات الإدارة الجبائية على المنفعة الاقتصادية من وجهة نظر أفراد العينة.

السبب الرابع: الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة

الفرضية الفرعية : " الجزائر تحتاج للقيام بإصلاحات محاسبية بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = الجزائر لا تحتاج للقيام بإصلاحات محاسبية بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

الفرضية البديلة H_1 = الجزائر تحتاج للقيام بإصلاحات محاسبية بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-17) الموالى:

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-17): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 4	252	1,6706	,75126	,04733

One-Sample Test

Test Value = 0						
	t	Df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 4	-28,090	251	,000	-1,32937	-1,4226	-1,2362

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-17) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,6706 بإنحراف معياري قدره 0,75126 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 28,090 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن الجزائري لا تحتاج للقيام بإصلاحات محاسبية بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن الجزائري تحتاج للقيام بإصلاحات محاسبية بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة من وجهة نظر أفراد العينة.

السبب الخامس: جلب الاستثمار الأجنبي

الفرضية الفرعية: " كان يتوجب على الجزائري توفير مناخ مناسب محاسبيا لجلب

الاستثمار الأجنبي من وجهة نظر أفراد العينة"

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية العدمية H_0 = لم تكن الجزائر ملزمة بتوفير مناخ مناسب محاسبيا لجلب الاستثمار الأجنبي.

الفرضية البديلة H_1 = الجزائر كانت ملزمة بتوفير مناخ مناسب محاسبيا لجلب الاستثمار الأجنبي.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-18) الموالي.

الجدول (4-18): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 5	252	1,6310	,63333	,03990

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 5	-34,315	251	,000	-1,36905	-1,4476	-1,2905

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-18) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من

المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,6310 بإنحراف معياري قدره 0,63333

و قد بلغت قيمة t المحسوبة 34,315 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05

و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن الجزائر لم تكن ملزمة بتوفير مناخ مناسب محاسبيا

لجلب الاستثمار الأجنبي و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أنه كان يتوجب على الجزائر توفير مناخ مناسب محاسبيا لجلب

الاستثمار الأجنبي من وجهة نظر أفراد العينة.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

السبب السادس: مواكبة الجهود العالمية

الفرضية الفرعية: " كان لابد من مواكبة الجهود المبذولة للوصول إلى التوافق المحاسبي في

العالم من وجهة نظر أفراد العينة"

الفرضية العدمية H_0 = لم تكن بحاجة لمواكبة الجهود المبذولة للوصول إلى التوافق المحاسبي في العالم.

الفرضية البديلة H_1 = كان لابد من مواكبة الجهود المبذولة للوصول إلى التوافق المحاسبي في العالم.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-19) الموالي:

الجدول (4-19): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 6	252	1,7341	,75000	,04725

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q6	-26,794	251	,000	-1,26587	-1,3589	-1,1728

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-19) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,7341 بإنحراف معياري قدره 0,75 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 26,794 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أننا لم نكن بحاجة لمواكبة الجهود المبذولة للوصول إلى التوافق المحاسبي في العالم و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن مواكبة الجهود المبذولة للوصول إلى التوافق المحاسبي في العالم كان ضروريا من وجهة نظر أفراد العينة.

السبب السابع: تماشي الواقع العملي و مناهج التكوين الأكاديمي

الفرضية الفرعية: " من الواجب إحداث نقلة نوعية للممارسات المحاسبية في الواقع العملي حتى تتماشى و محتويات مناهج التكوين و التعليم الجامعي من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = لم يكن ضروريا إحداث نقلة نوعية للممارسات المحاسبية في الواقع العملي حتى تتماشى و محتويات مناهج التكوين و التعليم الجامعي.

الفرضية البديلة H_1 = كان من الضروري إحداث نقلة نوعية للممارسات المحاسبية في الواقع العملي حتى تتماشى و محتويات مناهج التكوين و التعليم الجامعي.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-20) الموالي:

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-20): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 7	252	1,7262	,71997	,04535

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q7	-28,086	251	,000		-1,27381	-1,1845

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-20) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,7262 بإنحراف معياري قدره 0,71997، و قد بلغت قيمة t المحسوبة 28,086 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أنه لم يكن ضروريا إحداث نقلة نوعية للممارسات المحاسبية في الواقع العملي حتى تتماشى و محتويات مناهج التكوين و التعليم الجامعي و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أنه كان وجوبا إحداث نقلة نوعية للممارسات المحاسبية في الواقع العملي حتى تتماشى و محتويات مناهج التكوين و التعليم الجامعي من وجهة نظر أفراد العينة.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و بالتالي أننا خالصنا قبول و تأكيد صحة الفرضية الرئيسية الأولى " في ظل البحث عن التوافق المحاسبي في العالم أصبح أمر ضروري إحداث موجة من الإصلاحات المحاسبية في الجزائر " ، حيث يرى أفراد العينة أن القيام بإصلاح المنظومة المحاسبية كان ضرورة حتمية .

2) النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الثانية:

" تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب و ملائم يتوافق و ظروف البيئة المحاسبية الجزائرية "

للإجابة على هذه الفرضية تم اختبار مجموعة من الفرضيات الفرعية مبنية على جملة من المؤشرات المساعدة في تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي ، و هذا بمتوسط حسابي مفترض يساوي ثلاثة (3) بإستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدرج ليكارت الخماسي¹ ، و النتائج كانت كالتالي:

المؤشر الأول : إصلاح محاسبي مناسب للبيئة الجزائرية

الفرضية الفرعية : " تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب للبيئة الجزائرية من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يعتبر إصلاح محاسبي مناسب للبيئة الجزائرية.

الفرضية البديلة H_1 = تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب للبيئة الجزائرية.

¹ عد إلى الجدول رقم (4-2) صفحة 118

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-21) الموالي:

الجدول (4-21): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 1	252	2,4087	1,05033	,06616

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q1	-8,936	251	,000	-,59127	-,7216	-,4610

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-21) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,4087 بإنحراف معياري قدره 1,05033 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 8,936 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يعتبر إصلاح محاسبي مناسب للبيئة الجزائرية و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاحا محاسبيا مناسباً للبيئة الجزائرية من وجهة نظر أفراد العينة.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

المؤشر الثاني : فترة التحضير كانت كافية

الفرضية الفرعية: " الفترة التي استغرقتها مرحلة التحضير لعملية الإصلاح كانت كافية من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = الفترة التي استغرقتها مرحلة التحضير لعملية الإصلاح لم تكن كافية.

الفرضية البديلة H_1 = الفترة التي استغرقتها مرحلة التحضير لعملية الإصلاح كانت كافية.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-22) الموالي.

الجدول (4-22): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 9	252	3,6190	,93500	,05890

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 9	10,510	251	,000	,61905	,5030	,7350

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-22) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أكبر من

المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,6190 بإنحراف معياري قدره 93500,

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و قد بلغت قيمة t المحسوبة 10,510 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05
و من هنا نرفض الفرضية البديلة H_1 القائلة أن الفترة التي استغرقتها مرحلة التحضير لعملية
الإصلاح كانت كافية و نقبل الفرضية العدمية H_0 .

و منه يمكن القول أن الفترة التي استغرقتها مرحلة التحضير لعملية الإصلاح لم تكن كافية من
وجهة نظر أفراد العينة .

المؤشر الثالث : المرور بمرحلة إنتقالية

الفرضية الفرعية : " كان من الأفضل المرور بمرحلة إنتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط
المحاسبي الوطني و الدخول تدريجيا في النظام المحاسبي المالي "

الفرضية العدمية H_0 = لم يكن ضروريا المرور بمرحلة إنتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط
المحاسبي الوطني و الدخول تدريجيا في النظام المحاسبي المالي.

الفرضية البديلة H_1 = كان من الأفضل المرور بمرحلة إنتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط
المحاسبي الوطني و الدخول تدريجيا في النظام المحاسبي المالي.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-23) الموالي:

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-23): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 10	252	1,8413	,89632	,05646

One-Sample Test

Test Value = 0						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 10	-20,522	251	,000	-1,15873	-1,2699	-1,0475

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-23) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,8413 بإنحراف معياري قدره 0,89632، و قد بلغت قيمة t المحسوبة 20,522 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أنه لم يكن ضروريا المرور بمرحلة إنتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط المحاسبي الوطني و الدخول تدريجيا في النظام المحاسبي المالي و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن كان من الأفضل المرور بمرحلة إنتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط المحاسبي الوطني و الدخول تدريجيا في النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر الرابع : التطبيق على جميع المؤسسات

الفرضية الفرعية : " تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بمختلف أشكالها قرار مناسب من وجهة نظر أفراد العينة "

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية العدمية H_0 = تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بمختلف أشكالها لم يكن قرار مناسب.

الفرضية البديلة H_1 = تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بمختلف أشكالها قرار مناسب.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-24) الموالي:

الجدول (4-24): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 11	252	4,3611	,76304	,04807

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 11	28,317	251	,000	1,36111	1,2664	1,4558

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-24) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,3611 بإنحراف معياري قدره 0,76304، و قد بلغت قيمة t المحسوبة 28,317 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية البديلة H_1 القائلة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بمختلف أشكالها قرار مناسب و نقبل الفرضية العدمية H_0 .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و منه يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بمختلف أشكالها لم يكن قرار مناسب من وجهة نظر أفراد العينة .

المؤشر الخامس : إشراك المهنيين و الأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي

الفرضية الفرعية : " الهيئات التي أوكلت إليها مهمة الإصلاح كان عليها أن تشرك المهنيين والأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = الهيئات التي أوكلت إليها مهمة الإصلاح لم تكن ملزمة بإشراك المهنيين والأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر أفراد العينة .

الفرضية البديلة H_1 = الهيئات التي أوكلت إليها مهمة الإصلاح كان عليها أن تشرك المهنيين والأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر أفراد العينة.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-25) الموالي:

الجدول (4-25): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 12	252	1,4881	,50875	,03205

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 12	-47,176	251	,000	-1,51190	-1,5750	-1,4488

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-25) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,4881 بإنحراف معياري قدره 50875، و قد بلغت قيمة t المحسوبة 47,176 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن الهيئات التي أوكلت إليها مهمة الإصلاح لم تكن ملزمة بإشراك المهنيين و الأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن الهيئات التي أوكلت إليها مهمة الإصلاح كان عليها أن تشرك المهنيين والأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر السادس: تكوين كافي للمهنيين و الموظفين

الفرضية الفرعية: " تلقى المهنيون و الموظفون تكوينا كافيا حول النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = لم يتلقى المهنيون و الموظفون تكوينا كافيا حول النظام المحاسبي المالي.

الفرضية البديلة H_1 = تلقى المهنيون و الموظفون تكوينا كافيا حول النظام المحاسبي المالي.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-26) الموالي:

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-26): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 13	252	4,2817	,65897	,04151

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 13	30,877	251	,000	1,28175	1,2000	1,3635

المصدر: إعتماذا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-26) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,2817 بإنحراف معياري قدره 0,65897، و قد بلغت قيمة t المحسوبة 30,877 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية البديلة H_1 القائلة أن المهنيون و الموظفون قد تلقوا تكويننا كافيا حول النظام المحاسبي المالي و نقبل الفرضية العديمة H_0 .

و منه يمكن القول أن المهنيين و الموظفين لم يتلقوا تكويننا كافيا حول النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر السابع : مجرد استبدال لأرقام حسابات

الفرضية الفرعية : " تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يواجه صعوبات لأنه مجرد استبدال لأرقام حسابات المخطط المحاسبي الوطني من وجهة نظر أفراد العينة "

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية العدمية H_0 = تطبيق النظام المحاسبي المالي واجه صعوبات لأنه ليس مجرد استبدال لأرقام حسابات المخطط المحاسبي الوطني.

الفرضية البديلة H_1 = تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يواجه صعوبات لأنه مجرد استبدال لأرقام حسابات المخطط المحاسبي الوطني.

و النتائج كانت موضحة في الجدول رقم (4-27) الموالي:

الجدول (4-27): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 14	252	3,3968	1,26918	,07995

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 14	4,963	251	,000	,39683	,2394	,5543

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-27) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,3968 بإنحراف معياري قدره 1,26918 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 4,963 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية البديلة H_1 القائلة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يواجه صعوبات لأنه مجرد استبدال لأرقام حسابات المخطط المحاسبي الوطني و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و منه يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي واجه صعوبات لأنه ليس مجرد استبدال لأرقام حسابات المخطط المحاسبي الوطني من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر الثامن : استخدام مخرجات النظام المحاسبي المالي

الفرضية الفرعية : تطابق وظيفة النظام المحاسبي المالي مع وظيفة المخطط المحاسبي السابق نظرا لغياب استخدام مخرجاته و اقتصاره على الوظيفة الضريبية من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = تختلف وظيفة النظام المحاسبي المالي عن وظيفة المخطط المحاسبي السابق نظرا لاستخدام مخرجاته و عدم اقتصاره على الوظيفة الضريبية

الفرضية البديلة H_1 = تطابق وظيفة النظام المحاسبي المالي مع وظيفة المخطط المحاسبي السابق نظرا لغياب استخدام مخرجاته و اقتصاره على الوظيفة الضريبية

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-28) .

الجدول (4-28): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 15	252	2,5119	1,13081	,07123

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 15	-6,852	251	,000	-,48810	-,6284	-,3478

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-28) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,5119 بإنحراف معياري قدره 1,13081 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 6,852 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن وظيفة النظام المحاسبي المالي تختلف عن وظيفة المخطط المحاسبي السابق نظرا لاستخدام مخرجاته و عدم اقتصاره على الوظيفة الضريبية و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن وظيفة النظام المحاسبي المالي تتطابق مع وظيفة المخطط المحاسبي السابق نظرا لغياب استخدام مخرجاته و اقتصاره على الوظيفة الضريبية من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر التاسع : فلسفة و مفاهيم جديدة

الفرضية الفرعية : " جاء النظام المحاسبي المالي بفلسفة و مفاهيم جديدة تتلاءم مع البيئة الجزائرية من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = جاء النظام المحاسبي المالي بفلسفة و مفاهيم جديدة لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية

الفرضية البديلة H_1 = جاء النظام المحاسبي المالي بفلسفة و مفاهيم جديدة تتلاءم مع البيئة الجزائرية

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-29) الموالي.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-29): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 16	252	2,9286	1,11619	,07031

One-Sample Test

Test Value = 0						
	t	Df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 16	-1,016	251	,311		-,07143	-,2099

المصدر: إعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-29) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,9286 بإنحراف معياري قدره 1,11619 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 1,016 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن النظام المحاسبي المالي جاء بفلسفة و مفاهيم جديدة لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي جاء بفلسفة و مفاهيم جديدة تتلاءم مع البيئة الجزائرية و لو نسبيا من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر العاشر : الإدماج ضمن الاقتصاد العالمي

الفرضية الفرعية : " ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في إدماج الاقتصاد الجزائري ضمن

الاقتصاد العالمي من وجهة نظر أفراد العينة "

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية العدمية H_0 = لم يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في إدماج الاقتصاد الجزائري ضمن الاقتصاد العالمي.

الفرضية البديلة H_1 = ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في إدماج الاقتصاد الجزائري ضمن الاقتصاد العالمي.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-30).

الجدول (4-30): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 17	252	3,6548	1,08772	,06852

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 17	9,556	251	,000	,65476	,5198	,7897

المصدر: إعتادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-30) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,6548 بإنحراف معياري قدره 1,08772 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 9,556 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية البديلة H_1 القائلة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في إدماج الاقتصاد الجزائري ضمن الاقتصاد العالمي و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و منه يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يساهم في إدماج الاقتصاد الجزائري ضمن الاقتصاد العالمي من وجهة نظر أفراد العينة .

و بالتالي خلصنا إلى رفض و نفي صحة الفرضية الرئيسية الثانية " تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب و ملائم يتوافق و ظروف البيئة المحاسبية الجزائرية"، رغم أن العديد من المستجوبين يعتبرون أن النظام المحاسبي المالي حسن الممارسات المحاسبية في الجزائر إلا أن قرار تطبيقه على معظم المؤسسات الجزائرية كان قرار خاطئاً.

(3) النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الثالثة:

" أدت الإصلاحات المحاسبية في الجزائر إلى تلبية إحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية وحسنت من جودة المعلومات و رفعت من درجة مصداقيتها "

للإجابة على هذه الفرضية تم اختبار مجموعة من الفرضيات الفرعية مبنية على جملة من المؤشرات المساعدة في تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي ، و هذا بمتوسط حسابي مفترض يساوي ثلاثة (3) بإستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدرج ليكارت الخماسي¹ ، و النتائج كانت كالتالي:

المؤشر الأول : أكثر تعبيراً عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة

الفرضية الفرعية : " المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة من وجهة نظر أفراد العينة "

¹ عد إلى الجدول رقم (2-4) صفحة 118

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية العدمية H_0 = المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي لا تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

الفرضية البديلة H_1 = المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-31) الموالي .

الجدول (4-31): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 18	252	2,2698	1,02877	,06481

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	T	Df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 18	-11,267	251	,000		-,73016	-,8578

المصدر: إعتادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-31) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,2698 بإنحراف معياري قدره 1,02877 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 11,267 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي لا تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و منه يمكن القول أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر الثاني: المعلومات المالية ملائمة لقياس أداء المؤسسات

الفرضية الفرعية: " المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسات من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي غير ملائمة لقياس أداء المؤسسات.

الفرضية البديلة H_1 = المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسات.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-32) الموالي:

الجدول (4-32): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 19	252	2,2063	1,00451	,06328

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 19	-12,542	251	,000	-,79365	-,9183	-,6690

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-32) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,2063 بإنحراف معياري قدره 1,00451 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 12,542 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي غير ملائمة لقياس أداء المؤسسات و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي غير ملائمة لقياس أداء المؤسسات من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر الثالث : قابلية المقارنة مع فروع لمؤسسات في دول أخرى

الفرضية الفرعية : " المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة مع تلك الناتجة من فروع لمؤسسات في دول أخرى من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي غير قابلة للمقارنة مع تلك الناتجة من فروع لمؤسسات في دول أخرى.

الفرضية البديلة H_1 = المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة مع تلك الناتجة من فروع لمؤسسات في دول أخرى.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-33) الموالي:

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-33): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 20	252	3,1508	1,22437	,07713

One-Sample Test						
Test Value = 0						
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 20	1,955	251	,052	,15079	-,0011	,3027

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-33) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,1508 بإنحراف معياري قدره 1,22437 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 1,955 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية البديلة H_1 القائلة أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة مع تلك الناتجة من فروع لمؤسسات في دول أخرى و نقبل الفرضية العدمية H_0 .

و منه يمكن القول أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي غير قابلة للمقارنة مع تلك الناتجة من فروع لمؤسسات في دول أخرى من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر الرابع : معلومات ذات موثوقية قابلة للتنبؤ بالاستثمار

الفرضية الفرعية : " قواعد النظام المحاسبي المالي تساعد على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة

للتنبؤ بالاستثمار من وجهة نظر أفراد العينة "

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية العدمية H_0 = قواعد النظام المحاسبي المالي لا تساعد على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة للتنبؤ بالاستثمار.

الفرضية البديلة H_1 = قواعد النظام المحاسبي المالي تساعد على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة للتنبؤ بالاستثمار.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-34) الموالي .

الجدول (4-34): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 21	252	2,4484	1,02232	,06440

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 21	-8,565	251	,000	-,55159	-,6784	-,4248

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-34) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,4484 بإنحراف معياري قدره 1,02232 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 8,565 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن قواعد النظام المحاسبي المالي لا تساعد على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة للتنبؤ بالاستثمار و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و منه يمكن القول أن قواعد النظام المحاسبي المالي تساعد على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة للتنبؤ بالاستثمار من وجهة نظر أفراد العينة.

المؤشر الخامس : معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية

الفرضية الفرعية : " تحديد الخيارات المحاسبية و كذا حجم التفاصيل و الشروحات ضمن الملاحق

أدى إلى وجود معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية $H_0 =$ " تحديد الخيارات المحاسبية و كذا حجم التفاصيل و الشروحات ضمن

الملاحق لم ينتج معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية.

الفرضية البديلة $H_1 =$ " تحديد الخيارات المحاسبية و كذا حجم التفاصيل و الشروحات ضمن الملاحق

أدى إلى وجود معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-35) .

الجدول (4-35): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 22	252	2,1944	,90477	,05700

One-Sample Test

Test Value = 0						
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 22	-14,134	251	,000	-,80556	-,9178	-,6933

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-35) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,1944، بإنحراف معياري قدره 0,90477 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 14,134 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن تحديد الخيارات المحاسبية و كذا حجم التفاصيل و الشروحات ضمن الملاحق لم ينتج معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية ونقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن تحديد الخيارات المحاسبية و كذا حجم التفاصيل و الشروحات ضمن الملاحق أدى إلى وجود معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية من وجهة نظر أفراد العينة.

و بالتالي خلصنا إلى قبول و تأكيد صحة الفرضية الرئيسية الثالثة " أدت الإصلاحات المحاسبية في الجزائر إلى تلبية إحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية و حسنت من جودة المعلومات و رفعت من درجة مصداقيتها " ، حيث إعتبر أفراد العينة أن مرونة النظام المحاسبي المالي و تغليبه للجوهر الاقتصادي ساهم في كسر جمود المخطط المحاسبي الوطني و لو نسبيا.

(4) النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الرابعة :

" هناك تأثير مباشر للإصلاحات المحاسبية على زيادة فعالية تقارير المراجعة و تنظيم المهنة المراجعة في الجزائر "

للإجابة على هذه الفرضية تم اختبار مجموعة من الفرضيات الفرعية المبنية على جملة من الإصلاحات المساعدة في تنظيم مهنة المراجعة و زيادة فعالية تقاريرها ، و هذا بمتوسط حسابي

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

مفترض يساوي ثلاثة (3) بإستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدرج ليكارت الخماسي¹ ، والنتائج كانت كالتالي:

الإصلاح الأول : صدور القانون (01-10)

الفرضية الفرعية: " صدور القانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة غير الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = صدور القانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة لم يغير الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر.

الفرضية البديلة H_1 = صدور القانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة غير الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-36) .

الجدول (4-36): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 23	252	2,1786	,88133	,05552

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 23	-14,795	251	,000	-,82143	-,9308	-,7121

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

¹ عد إلى الجدول رقم (2-4) صفحة 118

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-36) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,1786 بإنحراف معياري قدره 0,88133 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 14,795 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن صدور القانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة لم يغير الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن صدور القانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة غير الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر من وجهة نظر أفراد العينة.

الإصلاح الثاني : الالتزام بقواعد السلوك المهني

الفرضية الفرعية : ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 01-10 تساعد مزاولي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 01-10 لا تساعد مزاولي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني.

الفرضية البديلة H_1 = ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 01-10 تساعد مزاولي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-37) .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-37): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 24	252	2,1786	,86306	,05437

One-Sample Test

Test Value = 0						
	T	df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 24	-15,109	251	,000		-,82143	-,9285

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-37) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,1786 بإنحراف معياري قدره 0,86306 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 15,109 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 10-01 لا تساعد مزاولي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 10-01 تساعد مزاولي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر أفراد العينة.

الإصلاح الثالث : تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة

الفرضية الفرعية : " إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر من وجهة نظر أفراد العينة "

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية العدمية H_0 = إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة لن يساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

الفرضية البديلة H_1 = إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

تم استخدام اختبار T-Test والنتائج موضحة في الجدول رقم (4-38) الموالي.

الجدول (4-38): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 25	252	1,9841	,81797	,05153

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 25	-19,715	251	,000	-1,01587	-1,1174	-,9144

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-38) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,9841 بإنحراف معياري قدره 0,05153 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 19,715 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة لن يساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و منه يمكن القول أن إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر من وجهة نظر أفراد العينة.

الإصلاح الرابع : دفتر الشروط

الفرضية الفرعية : " تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلبا على جودة المراجعة من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة.

الفرضية البديلة H_1 = تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-39) .

الجدول (4-39): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 26	252	1,5873	,78603	,04952

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 26	-28,531	251	,000	-1,41270	-1,5102	-1,3152

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-39) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,5873 بإنحراف معياري قدره 0,78603 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 28,531 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلبا على جودة المراجعة من وجهة نظر أفراد العينة.

الإصلاح الخامس : توحيد شكل تقارير المراجعة

الفرضية الفرعية : " القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ساهم في توحيد شكل هذه التقارير من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات لم يساهم في توحيد شكل هذه التقارير .

الفرضية البديلة H_1 = القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ساهم في توحيد شكل هذه التقارير .

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-40) .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-40): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 27	252	1,8333	,69431	,04374

One-Sample Test

Test Value = 0						
	t	df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 27	-26,674	251	,000	-1,16667	-1,2528	-1,0805

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-40) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,8333 بانحراف معياري قدره 0,69431 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 26,674 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات لم يساهم في توحيد شكل هذه التقارير و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ساهم في توحيد شكل هذه التقارير من وجهة نظر أفراد العينة.

الإصلاح السادس : تقارير خاصة لمساعدة المسيرين

الفرضية الفرعية : " التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 10-01 و التي وضح القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات كيفية إعدادها من شأنها أن تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم خصوصا تلك المتعلقة باستمرارية النشاط من وجهة نظر أفراد العينة "

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الفرضية العدمية H_0 = التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 01-10 لا تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم.

الفرضية البديلة H_1 = التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 01-10 من شأنها أن تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (41-4) الموالي.

الجدول (41-4): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 28	252	1,9683	,75677	,04767

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	T	Df	Sig. (2-tailed)		95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 28	-21,643	251	,000	-1,03175	-1,1256	-,9379

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (41-4) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,9683 بإنحراف معياري قدره 0,75677 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 21,643 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 01-10 لا تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

و منه يمكن القول أن التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 10-01 و التي وضع القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات كيفية إعدادها من شأنها أن تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم خصوصا تلك المتعلقة باستمرارية النشاط من وجهة نظر أفراد العينة.

الإصلاح السابع : معايير التدقيق الجزائرية

الفرضية الفرعية : " معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم وتجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني لن تساعد في تنظيم و تجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة.

الفرضية البديلة H_1 = معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم و تجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجول رقم (4-42) الموالي .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-42): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 29	252	1,9008	,69293	,04365

One-Sample Test

Test Value = 0						
	t	df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 29	-25,182	251	,000		-1,09921	-1,1852

المصدر: اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-42) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,9008 بإنحراف معياري قدره 0,69293 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 25,182 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني لن تساعد في تنظيم و تجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم و تجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة من وجهة نظر أفراد العينة.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الإصلاح الثامن : بيئة جزائرية مناسبة

الفرضية الفرعية: " إصدار هذه المعايير جاء بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = إصدار هذه المعايير لم يكن بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة.

الفرضية البديلة H_1 = إصدار هذه المعايير جاء بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجدول رقم (4-43) الموالي.

الجدول (4-43): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 30	252	2,0278	,75429	,04752

One-Sample Test

Test Value = 0						
	T	df	Sig. (2-tailed)		Mean Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 30	-20,461	251	,000		-,97222	-1,0658 - ,8786

المصدر: إعتقادا على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-43) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,0278 بإنحراف معياري قدره

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

0,75429 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 20,461 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن إصدار هذه المعايير لم يكن بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن إصدار هذه المعايير جاء بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة من وجهة نظر أفراد العينة.

الإصلاح التاسع : نحو تبني معايير التدقيق الدولية

الفرضية الفرعية: " إصدار هذه المعايير يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = إصدار هذه المعايير لا يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق.

الفرضية البديلة H_1 = إصدار هذه المعايير يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجول رقم (4-44) الموالي .

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الجدول (4-44): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 30	252	1,7460	,68491	,04315

One-Sample Test

Test Value = 0						
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 30	-29,064	251	,000	-1,25397	-1,3389	-1,1690

المصدر: إعتامادا على نتائج spss

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-44) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,7460 بإنحراف معياري قدره 0,68491 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 29,064 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن إصدار هذه المعايير لا يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن إصدار هذه المعايير يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق من وجهة نظر أفراد العينة.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

الإصلاح العاشر : إلزامية إنشاء معاهد تدريبية

الفرضية الفرعية: " لابد من إعداد معاهد تدريبية لمزاوي مهنة المراجعة تساهم في رفع مستوى المراجعين مما يسمح لهم بالتحكم بمعايير المراجعة سواء الجزائرية أو الدولية من وجهة نظر أفراد العينة "

الفرضية العدمية H_0 = إعداد معاهد تدريبية لمزاوي مهنة المراجعة لن يساهم بالضرورة في رفع مستوى المراجعين.

الفرضية البديلة H_1 = إعداد معاهد تدريبية لمزاوي مهنة المراجعة سيساهم في رفع مستوى المراجعين.

تم استخدام اختبار T-Test و النتائج موضحة في الجول رقم (4-45) الموالي .

الجدول (4-45): نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للفرضية الفرعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q 30	252	1,0913	,37289	,02349

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
Q 30	-81,258	251	,000	-1,90873	-1,9550	-1,8625

المصدر: اعتمادا على نتائج spss

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-45) نجد أن متوسط إجابات هذه العينة أقل من المتوسط الحسابي المفترض و هو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,0913 بإنحراف معياري قدره 0,37289 و قد بلغت قيمة t المحسوبة 81,258 و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 و من هنا نرفض الفرضية العدمية H_0 القائلة أن إعداد معاهد تدريبية لمزاولي مهنة المراجعة لن يساهم بالضرورة في رفع مستوى المراجعين و نقبل الفرضية البديلة H_1 .

و منه يمكن القول أن إعداد معاهد تدريبية لمزاولي مهنة المراجعة ستساهم في رفع مستوى المراجعين مما يسمح لهم بالتحكم بمعايير المراجعة سواء الجزائرية أو الدولية من وجهة نظر أفراد العينة.

و بالتالي خلصنا إلى قبول و تأكيد صحة الفرضية الرئيسية الرابعة " هناك تأثير مباشر للإصلاحات المحاسبية على زيادة فعالية تقارير المراجعة و تنظيم المهنة المراجعة في الجزائر " ، حيث يعتقد أفراد العينة أنه يوجد تأثير مباشر لتوجه الجزائر للمعايير الدولية المحاسبية في إصلاحها المحاسبي على إصلاحاتها لمهنة المراجعة ، حيث جعلها تتوجه إلى المعايير الدولية للتدقيق ، كما يعتبرون أن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر تم و يتم بطريقة منظمة و مدروسة أكثر من تلك التي إتسم بها إصلاح المنظومة المحاسبية.

الفصل الرابع: أثر الإصلاحات على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر (الدراسة الميدانية)

خلاصة :

على ضوء ما سبق يتضح أن تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر يستدعي تعزيزات أكثر و متابعة متواصلة لتطوير الممارسات إلى الأحسن خصوصا على كبريات الشركات على الأقل للوصول إلى النتائج المرجوة فيها، كما يتضح الأثر الإيجابي للإصلاح المحاسبي على تنظيم مهنة المراجعة ، هذه الأخيرة يتجه المشرفون على المهنة إلى تحسينها بهدوء و تنظيم أكثر من ذلك الذي عرفه تطبيق النظام المحاسبي المالي ، و مع ذلك فإن غياب التطبيق الفعلي للنصوص و القوانين ذات الصلة بتنظيم مهنتي المحاسبة و المراجعة بالرغم أن المشرع الجزائري سنّ عددا كبيرا منها جعل منها حبرا على ورق، وضعت لتحفظ في الجرائد الرسمية فقط لتبقى وجبة دسمة لهواة المطالعة وليس للعمل بها ميدانيا.



الخاتمة

الخاتمة:

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على الواقع العملي لتطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات ومدى ملائمته مع احتياجاتها وانشغالاتها ، مع تسليط الضوء على أهم المشاكل و الصعوبات في تطبيق قواعده وأحكامه ، و يمكن القول أن المشكل لا يكمن في تغيير النظام المحاسبي المطبق - الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي - و إنما في مدى استعداد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في قبول هذا المولود الجديد و التعايش معه بالطريقة التي يحقق الأهداف المرجوة من خلاله في ظل بيئة اقتصادية تكاد تكون منعدمة ، و جاء التركيز على أثر الإصلاح في زيادة جودة المعلومات المالية التي تعتبر شريان القرارات لدى المسيرين من جهة ، ومن جهة أخرى أثر هذا الإصلاح على تنظيم مهنة المراجعة ، و هنا يمكن الإشارة ان تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS أو المعايير الدولية للمراجعة، ليس بالأمر الصعب، لأن الهيئتين اللتان تصدرهم ، تصدر معهما تفسيرات وبيانات كملحق لهذه المعايير تفسر طرق واجراءات التطبيق، بل تكمن الصعوبة في غياب أحداث إقتصادية تتيح تطبيق مثل هذه المبادئ و الإجراءات.

ان الاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS من شأنه زيادة ثقة القرار الاستثماري المبني على هذه القوائم المالية، لما توفره من درجة عالية من الدقة والموضوعية، ولأجل زيادة درجة الثقة على هذه المعلومات المالية، فلا بد من ارتباطها بتقرير مراجع خارجي قام بالاسترشاد بمجموعة من المعايير المهنية الدولية التي تحكم جودة أعماله و هنا يبرز دور المجلس الوطني للمحاسبة في إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة، رغم أن اغلبية المرجعين الخارجيين لا يملكون الامكانيات المادية والبشرية التي تسمح لهم بتبني هذه المعايير، مع إقرارهم بأهميتها وبضرورة تبنيها في أقرب وقت.

وعليه فان توجه مشروع المجلس الوطني للمحاسبة نحو تبني المعايير الجزائرية للمراجعة يعتبر أمرا صائبا، خاصة وان المراجعين الخارجيين الجزائريين يطبقون معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، الا انه يتوجب على المراجعين الخارجيين مباشرة العمل بهذه المعايير بطريقة اختيارية ما أمكن ذلك، خاصة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم كونها سهلة في التطبيق مقارنة مع المعايير الدولية للمراجعة الكاملة.

نتائج الدراسة :

بعد الاطلاع على جميع الجوانب النظرية و الدراسات السابقة الخاصة بموضوع الدراسة و إجراء الدراسة الميدانية، تم الخروج بالنتائج التالية:

- النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة جديدة للممارسات المحاسبية، متبنيا في ذلك مفهوم المحاسبة المالية ومرتكزا على تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى؛
- تطبيق النظام المالي المحاسبي الذي يحتوي على جزء كبير من المعايير الدولية و ليس كلها، كان له أثر ليس فقط على الجانب المالي و لكن على عدة مستويات مختلفة في المؤسسة
- أهما الجانب التنظيمي، و نظام المعلومات، و الموارد البشرية
- بالرغم من تبني النظام المالي المحاسبي لأغلبية معايير (IAS/IFRS) إلا أنها في أرض الواقع لم تطبق كلها نظرا لكون الاقتصاد الجزائري و المؤسسات الاقتصادية لا ترقى إلى مستوى هذه المعايير و لا توجد الظروف الملائمة لتطبيقها.
- جعل الطابع الإلزامي لتطبيق النظام المحاسبي المالي المهنيين يسعون إلى تطوير معرفتهم واطلاعهم على مختلف قواعده و أحكامه؛

- من خلال تطبيق طرق القياس الجديدة و نظرا للاختلاف الواضح بينها و بين الطرق القديمة نتج ما يسمى ضرائب الدخل المؤجلة، هذا الفرق بين المرجعين المحاسبين يكمن في:

1. الاهتلاكات و اختبارات التدهور؛

2. تقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة؛

3. تغيير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء؛

4. تحويل كل من الحقوق و الديون بالعملة الصعبة؛

5. معالجة عقود القرض الايجاري.

- لتطبيق النظام المحاسبي المالي أثار إيجابية على البيئة المحاسبية الجزائرية من الناحية النظرية، لكن تبقى فعاليته ونجاعته رهن الظروف و طبيعة بيئة المؤسسات ؛

- إن النظام المحاسبي المالي لا يتلائم مع احتياجات وانشغالات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ و يمكن القول أنه أكبر خطأ وقع فيه المشرفين على المهنة، فمن غير المعقول فرض مثل المعايير المعقدة لمسك محاسبات بسيطة غير مطابقة بإنتاج معلومات مالية ذات جودة كبيرة .

- إن أكبر الصعوبات و المشاكل التي تواجه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أثناء تطبيق النظام المحاسبي المالي هي تلك المتعلقة بتصنيف عناصر القوائم المالية بالدرجة الأولى، في ظل وجود سوق مالي غير نشط؛ تليها المشاكل المتعلقة بتقييم عناصر القوائم المالية، بعدها المشاكل و الصعوبات المتعلقة بالمعالجة واقتراح جملة من الحلول من أجل ضمان تطبيقه بشكل جيد؛

- هناك عدم انسجام بين متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية وبين متطلبات تطبيقه في النظام الضريبي والمركز الوطني للسجل التجاري، اذ يركز هذين

النظامين على افصاح الميزانية وحساب النتائج فقط، في حين يسعى النظام المحاسبي المالي إلى الافصاح على خمس قوائم مالية، وبالتالي فان اقبال المعلومة المالية في الجزائر مرتبط بالالتزامات القانونية مثل الميزانية الجبائية وايداع الحسابات الاجتماعية، أكثر من الالتزامات الاقتصادية؛

- يعتبر التقارب مع المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS أمرا صعبا، نظرا لواقع المؤسسات الجزائرية والتي لا بد ان تكون في خدمة المستثمر الدولي في البورصة الجزائرية من حيث استفادته من هذه المعايير في تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول؛

- باشر المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد معايير جزائرية للمراجعة تتسجم مع المعايير الدولية للمراجعة، و قد تم إصدار 12 معيارا إلى حد الساعة، و العمل متواصل إلى غاية الوصول إلى 34 معيار

التوصيات :

بناءً على ما تقدم من نتائج نورد التوصيات التالية:

- تحديث الأطر التشريعية في القانون التجاري وقانون الضرائب فيما يتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي وفقا للمستجدات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع احترام خصوصية البيئة الجزائرية؛
- تعزيز دور السوق المالي الجزائري من خلال التحسيس بأهمية الإدراج فيه وما ينجر عنه من مزايا، ستساهم في تعزيز الدور الاقتصادي للمحاسبة والمراجعة؛

- تطوير ثقافة المراجعة لدى المؤسسات بأهمية اعتماد المراجعة الداخلية في كل المؤسسات من أجل ضمان السير الحسن لنظام الرقابة الداخلية بها، مما سيؤدي الى تسهيل عمل المراجع الخارجي وتقليل تحفظاته؛
- تشكيل لجان من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، لمراجعة تقارير المراجعة للتأكد من التزام المراجعين بالمعايير الجزائرية للمراجعة؛
- على المؤسسات الاقتصادية التي مازالت تعاني من مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ان تستعين بخدمات الخبراء المحاسبين بتعيينهم وفقا لكفاءتهم وليس بناء على أتعابهم؛
- من الضروري تنظيم دورات تكوينية حول النظام المحاسبي المالي من أجل توعية المهنيين على كيفية تطبيق مختلف أحكامه و قواعده؛
- ضرورة اهتمام الدولة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال تكييف النظام المحاسبي المبسط مع المعيار الدولي للتقارير الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- من المهم الاستفادة من التجارب الدولية في تبني المعايير الدولية للمراجعة اختصارا للوقت وتجنب الاخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، و موافقة الجهات الحكومية للمعنيين بتطبيقها مع تحديثها كلما كان ذلك مناسبا؛
- ضرورة اشراك المهنيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة في إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة ، مسترشدين في ذلك على المعايير الدولية للمراجعة؛
- ضرورة وجود لجان مراجعة في المؤسسات لتحسين التواصل بين الادارة والمراجع؛
- لابد من إعداد معاهد تدريبية لمزاولي مهنة المراجعة تساهم في رفع مستوى المراجعين مما يسمح لهم بالتحكم بمعايير المراجعة سواء الجزائرية أو الدولية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن. 2005.
2. أحمد محمد أبو شمالة ، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الأردن 2010.
3. أمال عبد العزيز النقيب: مقدمة في نظرية المحاسبة. عمان: دار وائل للنشر، الأردن. 2003.
4. أمين السيد أحمد لطفي، "اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية"، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.
5. جمال لعشيشي: محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد. الجزائر: الأوراق الزرقاء، 2010.
6. حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفقا لمعايير الدولية IAS/IFRS . دار هومة للنشر، الجزاء الأول، الجزائر، 2010.
7. حيدر محمد علي بني عطا: مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع. 2007.
8. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي: "علم تدقيق الحسابات النظري و العملي"، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن. 2009.

قائمة المراجع

9. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير. عمان: دار وائل للنشر، الأردن. 2003.
10. شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الأول، بودواو: مكتبة الشركة الجزائرية . الجزائر، 2008.
11. طارق عبد العال حماد: التقارير المالية - أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لاجدث الاصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والامريكية والبريطانية والعربية والمصرية - ، الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر ، 2000.
12. عباس محمود الشيرازي، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة و النشر، الكويت، 1990.
13. عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المالي، الطبعة الثانية، الجزائر: دار جيطلي للنشر، 2011.
14. عمر السيد حسنين: تطور الفكر المحاسبي (مع حالات تطبيقية). الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر. 1987.
15. لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية- سير الحسابات وتطبيقها. الجزائر: الأوراق الزرقاء. 2010.
16. لطفي أمين السيد أحمد: المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004.
17. لطفي أمين السيد أحمد: نظرية المحاسبة- منظور التوافق الدولي. الجزء الأول، الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر. 2006.
18. محمد المبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. الطبعة الأولى، القاهرة: ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع. 2005.

قائمة المراجع

19. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة : " تحليل القوائم المالية"، ط 1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2006.

20. هوام جمعة: مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، مداخله مقدمة إلى الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 2007 .

ب . الأطروحات والرسائل الجامعية:

1- أطروحات دكتوراه:

21. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و اثره على مهنة التدقيق، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008.

22. شعيب شنوف: الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي. أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2007.

2- مذكرات ماجستير:

23. بوعلام صالح: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.

24. خالد جمال الجعارات: معايير التقارير المالية الدولية. عمان: إثراء للنشر. الأردن، 2008.

25. ناصر محمد علي المجهلي: خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات. مذكرة ماجستير غير منشور، جامعة باتنة 2008/2009.

قائمة المراجع

ج. المجالات والملتقيات:

26. بلعادي عمار: آفاق و تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية. ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق و التطبيق، سوق أهراس، يومي 25-26 ماي 2010.
27. د. بوقلقول الهادي، (2013): تحليل البيانات بإستخدام SPSS ، ندوة علمية تابعة لقسم علوم التسيير لطلبة الدكتوراه ، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر
28. زياد هاشم السقا: متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة عموما، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات - الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي-، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، 22/23 نوفمبر 2011،
29. عزه الأزهر: "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، العدد الخامس ، 2012.
30. عقاري مصطفى: المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة. 2007.
31. فيصل البعداني: "معيّار التدقيق الدولي 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، مجلة المحاسب القانوني، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد 2 ، 02 أكتوبر 2008.
32. كتوش عاشور: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس. الجزائر. 2009.
33. مختار مسامح: النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد و إشكالية تطبيق معايير محاسبية دولية في اقتصاد غير مؤهل. ملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في

قائمة المراجع

ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب تطبيقات و آفاق ، الوادي يومي 18/17 جانفي 2010.

34. مداني بن بلغيث: التوافق المحاسبي الدولي-المفهوم المبررات والأهداف، مجلة الباحث. العدد 2002/01.

د. المؤتمرات:

35. عمار عصام السامرائي، "إجراءات مراجع الحسابات والحاكمة المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالية والاداري والتنبؤ عن احتمالات التعثر والفشل والعسر المالي لتجنب الأزمات المالية المحلية والعالمية"، المؤتمر الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول التحديات والافاق المستقبلية ، كلية العلوم لإدارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة وبالاشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، يومي 28/27 أبريل 2009.

36. مداني بن بلغيث: تسيير الانتقال نحو SCF. - ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير- حول موضوع SCF في ظل المعايير الدولية تجارب: تطبيقات وآفاق، يومي 17 و 18 جانفي 2010 ، جامعة الوادي.

هـ- الجرائد الرسمية:

37. الجريدة الرسمية ، العدد 21، المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 07 أبريل 2009 المحدد لشروط و كفايات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي

38. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي

39. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010، المادة 4 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات.

قائمة المراجع

40. الجريدة الرسمية، العدد 19 ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

41. الجريدة الرسمية، العدد 27 ، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

42. المجلس الوطني للمحاسبة ، تعليمة رقم 02 الصادرة في 29/10/2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي .

و- القوانين و التشريعات:

43. المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

44. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

45. الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة و الخبير المحاسبي.

46. المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

47. المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 والذي يحدد كفايات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات.

48. المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط و كفايات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.

49. الأمر رقم 75-25 المؤرخ في 29-04-1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني PCN.

قائمة المراجع

50. القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.
51. القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
52. المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992 المتعلق انشاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
53. القرار المؤرخ في 07-11-1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات و الذي تم تعديله سنة 2006.
54. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 17-04-1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
55. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996: يتضمن كيفية إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC.
56. المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996: يتضمن كفايات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية.
57. المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01-12-1997 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20.
58. قرار مؤرخ في 28-03-1998: يحدد كفايات نشر مقاييس الإجازات و الشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
59. قرار مؤرخ في 24-03-1999: يحدد الموافقة على الشهادات و شروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.
60. المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20-12-2001 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20.

قائمة المراجع

61. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر.
62. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره .
63. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جاني 2011 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره .
64. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره .
65. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره .
66. المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 و الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتها؛
67. المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتحديد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم .
68. المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 و الذي يحدد شروط و كفايات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

ثانيا :المراجع باللغة الأجنبية:

أ.الكتب:

1 – باللغة الفرنسية:

- 69.Bernard Raffournier Et Autres : Comptabilité Internationale. Librairie Vuibert, France,1997.
- 70.BERNHEIM YVES, La Difficile Harmonisation Européenne, Option Finance N°516, 28/09/1998.
- 71.COLASSE Bernard, Comptabilité Générale : PCG 1999 Et IAS. Economica, Paris, 2001.
- 72.DFCG Collection : Normes IAS/IFBS. 2édition ,Editions d'Organisation, 2005.
- 73.ELISABETH BERTIN : Audit Interne – Enjeux Et Pratique A L'international-, Collection Finance, Eyrolles, Edition D'organisation, Paris, France.2007 .
- 74.Hamini Allel : Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Edition OPU, Alger .2003.
- 75.Hoarau, Cristain : L'harmonisation Comptable Internationale. Revue De C.C.A Volume1, Sep. 1995, Paris.
- 76.Rochat M Et Autre, l'Audit Des Entreprises Multinationals. Comptabilité Internationale, Vuibert Edition, Paris, 1997.
- 77.Rochat M., Et P Walton, « Audit Des Entreprises Multinationales Compatibilité Internationale ». In Raffournier Et Al. Ed 1997.
- 78.Rousse Francis : « Normalisation Comptable, Principes Et Pratiques » Coll. Méthodologie, Paris. 1990.
- 79.Saheb Bachaga : Pour Référentiel Comptable Algérien Qui Répond Aux Exigences De L'économie De Marcher. Alger : Dar El Houda. 2003.

2- باللغة الانجليزية:

80. Financial Accounting Standard Board, Statement Of Financial Accounting Concept N°01: Objectives Of Financial Reporting By Buisiness Enterprises. D'après: Wwww.Fasb.Org.
81. Jamie Pratt: Financial Accounting In An Economic Context, Eighth Edition, John Wiley & Sons, INC, Washington, 2011, With Modification.
82. Robert V.Krejcie & Daryle W.Morgan, (1970): Educational And Psychological Measurment Determining Sample Size For Research Activities

3- مواقع الانترنت:

83. www.cnc.dz
84. www.iasb.org
85. www.joradp.dz

الملاحق





جامعة علي لونيس - البلدية 02 -
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

استبيان الدراسة

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه تحت عنوان أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر و التي نستوضح من خلالها أثر الإصلاحات المحاسبية المعتمدة في الجزائر خلال السنوات الأخيرة ، خصوصا على جودة المعلومات المالية و هذا بقصد تعزيز ثقة مستعملي مخرجات النظام من جهة و كذا المستفيدين من مهام التدقيق و الجهات الرقابية في مصداقية و شفافية البيانات التي يتم تدقيقها من قبل المهنيين و إكسابها مزيدا من الموثوقية لتصبح مصدرا رئيسيا للمعلومات.

يسعدنا سيدتي، سيدي، اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة و إثراء هذا الموضوع كأكاديمين و مهنيين، فناعة منا بموضوعيتكم و كونكم ستولون كل الإهتمام لأسئلة الاستبيان.

مع شكرنا المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهمتكم بالسرية التامة و أنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

الباحث : مرنيش حمدي

(في خانة الإجابة التي تمثل أجابتمكم : Xالرجاء وضع علامة)

أولا : معلومات عامة

الجنس : ☐ ذكر ☐ أنثى

العمر : أقل من ☐ سنة أقل من ☐ سنة أقل من ☐ سنة أكبر من ☐ سنة

المستوى : ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐ المؤهل العلمي : ☐ ليسانس ☐ جستير /

الوظيفة الحالية:

أقل من ☐ سنة (جامعي) ☐ مفتش الضرائب ☐ خا ☐ اسي
☐ مس ☐ اخل ☐ محافظ حسابات ☐

الخبرة المهنية :

أقل من ☐ 5 سنوات أقل من ☐ 10 سنوات أقل من ☐ 5 سنوات أكثر من ☐ 15 سنوات

أولا متطلبات القيام بإصلاح محاسبي في الجزائر

	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يتماشى و المتطلبات الاقتصادية العالمية				
2	غياب تحديث للمخطط المحاسبي الوطني منذ تطبيقه سنة 1975				
3	هيمنة احتياجات الإدارة الجبائية على المنفعة الاقتصادية				
4	حاجة الجزائر للقيام بإصلاحات محاسبية بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة				
5	وجوب توفير مناخ مناسب محاسبيا لجلب الاستثمار الأجنبي				
6	مواكبة الجهود المبذولة للوصول إلى التوافق المحاسبي في العالم				
7	إحداث نقلة نوعية للممارسات المحاسبية في الواقع العملي حتى تتماشى و محتويات مناهج التكوين و التعليم الجامعي				

ثانيا تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر إصلاح محاسبي مناسب للبيئة الجزائرية				
2	الفترة التي استغرقتها مرحلة التحضير لعملية الإصلاح كانت كافية				
3	كان من الأفضل المرور بمرحلة إنتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط المحاسبي الوطني و الدخول تدريجيا في النظام المحاسبي المالي				
4	تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بمختلف أشكالها قرار مناسب				
5	الهيئات التي أوكلت إليها مهمة الإصلاح كان عليها أن تشرك المهنيين و الأكاديميين في وضع النظام المحاسبي المالي				

6	تلقى المهنيون و الموظفون تكوينا كافيا حول النظام المحاسبي المالي				
7	تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يواجه صعوبات لأنه مجرد استبدال لأرقام حسابات المخطط المحاسبي الوطني				
8	تطابق وظيفة النظام المحاسبي المالي مع وظيفة المخطط المحاسبي السابق نظرا لغياب استخدام مخرجاته و اقتصاره على الوظيفة الضريبية				
9	جاء النظام المحاسبي المالي بفلسفة و مفاهيم جديدة تتلاءم مع البيئة الجزائرية				
10	ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في إدماج الاقتصاد الجزائري ضمن الاقتصاد العالمي				

ثالثا: أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية

	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة				
2	المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسات				
3	المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة مع تلك الناتجة من فروع لمؤسسات في دول أخرى				
4	قواعد النظام المحاسبي المالي تساعد على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة للتنبؤ بالاستثمار				
5	إن تحديد الخيارات المحاسبية و كذا حجم التفاصيل و الشروحات ضمن الملاحق أدى إلى وجود معلومات مالية تتميز بمستوى جيد من الشفافية				

رابعاً: أثر الإصلاح المحاسبي على تنظيم مهنة المراجعة

	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	صدور القانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة غير الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر				
2	ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 01-10 تساعد مزاوي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني				
3	إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر				
4	تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلبا على جودة المراجعة				
5	القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ساهم في توحيد شكل هذه التقارير				
6	التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 01-10 والتي وضع القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات كيفية إعدادها من شأنها أن تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم خصوصا تلك المتعلقة باستمرارية النشاط				
7	معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم و تجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة				
8	إصدار هذه المعايير جاء بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة				
9	إصدار هذه المعايير يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق				
10	لابد من إعداد معاهد تدريبية لمزاوي مهنة المراجعة تساهم في رفع مستوى المراجعين مما يسمح لهم بالتحكم بمعايير المراجعة سواء الجزائرية أو الدولية				



Université Ali Lounici -Blida 02 -
Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion
Département des sciences de gestion

Questionnaire

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat intitulée : impact de la réforme comptable sur la qualité de l'information financière et la réglementation de la profession d'audit en Algérie, à travers laquelle nous précisons l'impact des réformes comptables en vigueur en Algérie au cours des dernières années, en particulier sur la qualité de l'information financière et cela dans le but de renforcer la confiance des utilisateurs des sorties du système d'une part ainsi que les bénéficiaires des tâches d'audit et les autorités réglementaires dans la crédibilité et la transparence des données, qui sont vérifiés par les professionnels a fin de leur apporter une plus grande fiabilité pour être une source principale d'information.

Nous sommes ravies, Madame, Monsieur, de vous désigner dans l'échantillon d'étude pour participer et enrichir ce sujet en tant qu'universitaires et professionnels, nous sommes convaincus de votre objectivité ainsi que l'attention que vous allez apporter aux questions de cette recherche.

Nous vous remercions d'avance, nous nous engageons à assurer que votre contribution est entourée par le secret et qu'elle ne serait utilisée qu'aux fins de la recherche scientifique.

Chercheur : Marniche Hamdi

Merci de mettre un (X) dans la zone qui correspond à votre réponse:

Informations générales :

Sexe : Masculin ☐ Féminin ☐

Age : Moins de 30 ans ☐ 30 à 40ans ☐ 40 à 50 ans ☐ 50 ans et plus ☐

Qualification : Licence ☐ Master ☐ Doctorat ☐ Diplôme professionnel ☐

Emploi actuel : Professeur ☐ Chercheur ☐ Comptable ☐ Contrôleur ☐

Inspecteur d'impôt ☐ Auditeur interne ☐

Expérience professionnelle : Moins de 5 ans ☐ 5 à 10 ans ☐ 10 à 15 ans ☐ Plus de 15 ans ☐

Premièrement :Exigences demandées pour la réforme comptable en Algérie

Questions	T	souvent	parfois	rarement	jamais
Le plan comptable national n'est plus en adéquation avec les exigences économiques mondiales.					
Absence d'actualisation du plan comptable national depuis son application en 1975.					
La domination des besoins de l'administration fiscale sur le bénéfice économique.					
Le besoin de faire des réformes comptables en Algérie a fin d'adhérer à l'Organisation Mondiale du Commerce.					
L'obligation de fournir un climat approprié pour attirer l'investissement étranger.					
Continuez les efforts visant à obtenir un consensus dans le monde de la comptabilité					
Faire un saut quantique pour la réalité pratique de la comptabilité afin d'être en adéquation avec les méthodologies de la formation et l'enseignement universitaire.					

Deuxièmement: évaluation de la pratique du système comptable financier en Algérie

Questions	T	souvent	parfois	rarement	jamais
l'application du Système comptable financier est considéré comme une réforme comptable appropriée pour l'environnement algérien.					
La Durée de la phase de préparation du processus de réforme était suffisante.					
Il valait mieux passer par une étape de transition qui permet le retrait partiel du plan de comptable nationale et l'entrée progressive du système comptable financier.					
L'Application du système comptable financier sur toutes les entreprises est une décision appropriée.					
L'Organismes chargés de la réforme se devait d'impliquer les professionnels et les universitaires dans la création system comptable financier.					
les professionnels ont effectués une formation suffisante sur le système de comptabilité et finances					

L'application du système comptable financier n'a pas rencontré des difficultés car il s'agit simplement de remplacement de numéros des comptes du plan comptable national.					
la conformité de la fonction du système comptable financier avec la fonction du système précédente raison de l'absence de l'utilisation de ses résultats et sa restriction sur la fonction fiscale.					
le système comptable financier a apporté une nouvelle philosophie et un nouveau concept en adéquation avec l'environnement algérien.					
L'application du système comptable financier a participé à l'intégration de l'économie algérienne dans l'économie mondiale					

Troisièmement :L'impact de la réforme comptable sur la qualité de l'information financière

Questions	T	souvent	parfois	rarement	jamais
Les informations issu du système comptable financier reflètent plus la réalité économique de l'entreprise.					
Les informations issu du système comptable financier sont appropriées pour mesurer la performance des entreprises.					
Les informations issu du système comptable financier sont apte à être comparées à celles résultant des branches des entreprises dans d'autres pays.					
Les Règles de système comptable financier aident à produire une information fiable apte d'investissement prévisible.					
La détermination des options comptables ainsi que la taille des détails et des explications dans les annexes ont conduit à l'existence d'information financière qui se caractérisent par un bon niveau de transparence.					

Quatrièmement :L'impact de la réforme comptable sur l'organisation de la profession de l'audit

Questions	T	souvent	parfois	rarement	Jamais
La loi a été adoptée10-01réglementant la profession d'audit a beaucoup changé cette profession en Algérie					
Exercer l'audit en conformité avec les dispositions de la loi 10-01 aide les auditeurs à se conformer aux règles de conduite professionnelle.					
La réactivation du rôle du Conseil National de la Comptabilité contribuera à l'amélioration de la pratique professionnelle en Algérie					
La nomination du commissaire aux comptes basés sur un cahier de charge nuirait à la qualité de l'audit					
La décision qui définit le contenu des normes de rapport des commissaires aux comptes contribué à normaliser le format de ces rapports					
Les Rapports spéciaux prévus par la loi 10-01, aideront les gestionnaires à prendre des décisions, en particulier celles liées à la continuité de l'activité.					
Les normes d'audit algériens récemment publié par le Conseil national de la comptabilité vont aider à organiser et à lisser le langage de commination entre les professionnels					
La délivrance des normes était fait de façon étudiée afin de se conformer aux exigences de l'environnement algérien dans le but d'améliorer la qualité des services d'audit					
La délivrance des normes est considérée comme un prélude qui montre que l'Algérie se dirige vers l'adoption des Normes internationales d'audit.					
Des instituts de formations doive-être mis en place pour les praticiens de la profession afin de contribuer à élever le niveau des auditeurs ce qui leur permettrai de contrôler les normes d'audit Algériennes ou l'internationales.					

قائمة أسماء محكمي استمارة الدراسة

الرقم	اسم المحكم	الصفة
01	أ. بوفافة وداد	أستاذة محاضرة بجامعة باجي مختار - عنابة -
02	أ. بن قارة إيمان	أستاذة محاضرة بجامعة باجي مختار - عنابة -
03	أ. بهلولي حشايشي	خبير محاسبي، محافظ حسابات و خبير قضائي - عنابة -
04	أ. بوهروم كمال	خبير محاسبي، محافظ حسابات و خبير قضائي - عنابة -
05	أ. فوفة حميد	خبير محاسبي، محافظ حسابات و خبير قضائي - البلدية -
06	أ. بريشي محمد	خبير محاسبي، محافظ حسابات و خبير قضائي - وهران -
07	أ. بوفطيمة منير	مفتش بمصلحة الضرائب - عنابة -

Résumé :

En raison de l'impact de la mondialisation et les blocs économiques sur les économies locales, qui a conduit à l'érosion des frontières géographiques et économiques, et donc les informations financières fournis par les systèmes comptables locaux ne peuvent pas répondre aux questions des utilisateurs (investisseurs, actionnaires, prêteurs, clients, ... etc). Incitation divers pays du monde cherchent à gagner plus d'avantages pour ouvrir et fournir des installations pour attirer les capitaux et rendre la nécessité de trouver un consensus entre les normes et les normes internationales applicables localement augmentent.

De ce point de vue, l'Algérie et conformément aux directives des pouvoirs publics, de développer un système comptable financier conforme aux normes comptables internationales par l'émission de la loi 07-11 sur le système comptable financier et suivi par la loi 10-01 sur les experts comptables et les commissaires aux comptes , comptables agréés.

À cet égard, cette étude était de mettre en lumière l'impact de la réforme comptable sur la qualité de l'information financière et l'organisation de la profession d'audit en Algérie, où l'accent a été mis sur la capacité du système comptable financier pour fournir des informations de qualité, honnêtes axée sur les utilisateurs des états financiers des institutions algériennes pour les aider à la prise de décision; et ainsi que la publication de la loi régissant la profession d'audit de changer dans la pratique de la profession en vigueur en Algérie et a l'étude sur le terrain sur un échantillon composé de 252 personnes de divers éléments (praticiens de la profession, les superviseurs sur la profession, les bénéficiaires des états financiers, des universitaire)

Mot clés : réforme comptable, system comptable financier, information financière, normes d'audit algérienne.