

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أوالحاج _ البويرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : المالية والمحاسبة

الموضوع:

ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة
الدولية ISA
- دراسة ميدانية -

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة
تخصص : محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ :
الدكتور سفير محمد

من إعداد الطالب :
متيجي رحيم

لجنة المناقشة
د/ وعيل ميلود.....رئيسا
د/ محمد سفير..... مشرفا ومقررا
أ/خيرات أحمد.....مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

شكر و تقدير

نشكر الله عز وجل على نعمه وفضائله وعلى منه وتوفيقه لنا،
الحمد لله على نعمة الإسلام والعلم
وكفى بهيما نعمة وبعد:

يسعدني مع انتهاء هذه الدراسة المتواضعة ومن دواعي الاعتراف بالجميل أن أتقدم بالشكر
الجزيل وفائق الاحترام والتقدير إلى الأستاذ المشرف سفير محمد

الذي تحمل معي أعباء إنجاز هذا العمل ومشاقته ولم ييخل عليا بنصائحه القيمة
وتوجيهاته لما هو أفضل وأنجح فشكرا لك أستاذنا الفاضل

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في دراستي هذه

شكراً لكم جميعاً.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد

فإلى من نزلت في حقهم الآيتين الكريمتين في قوله تعالى "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا "

أهدي هذا العمل المتواضع الأمي وأبي العزيزين حفظهما الله لي

اللذان سهرنا وتعبنا على تعليمي، إلى كل من ساعدني في إتمام هذا العمل من قريب. أو من بعيد ،

وإلى أفراد أسرتي ، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل ،

إلى كل أقاربي،

إلى كل الأصدقاء والأحباب من دون استثناء،

إلى أساتذتي الكرام وكل رفقاء الدراسة ،

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة المتربصين

المقبلين على التخرج .

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	III
إهداء	IV
الفهرس	VI
فهرس الجداول و الأشكال	X
فهرس الملاحق	XII
مقدمة	ب - خ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة	
تمهيد	2
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة	3
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة	4
المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة	5
المبحث الثاني: خصائص المراجعة	9
المطلب الأول: فروض المراجعة	9
المطلب الثاني: أنواع المراجعة	11
المطلب الثالث: معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً	14
المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية المراجعة	16
المطلب الأول: قبول المهمة و تخطيط عملية المراجعة	16
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	20
المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات و إعداد التقرير	22
خلاصة	29
الفصل الثاني: عرض معايير المراجعة الدولية	
تمهيد	31
المبحث الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات وتخطيط وظيفة المراجعة	32

32	المطلب الأول: معايير المبادئ العامة
34	المطلب الثاني: معايير المسؤوليات
37	المطلب الثالث: معايير التخطيط و الرقابة الداخلية
40	المبحث الثاني: معايير الإثبات في المراجعة
40	المطلب الأول: أدلة الإثبات و الأرصدة الافتتاحية و الإجراءات التحليلية
42	المطلب الثاني: عينة المراجعة و مراجعة التقديرات
43	المطلب الثالث: الأحداث اللاحقة والاستمرارية و إقرارات الإدارة
45	المبحث الثالث: معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين و تقريره النهائي
45	المطلب الأول: الجهات المساعدة للمراجع
47	المطلب الثاني: تقرير المراجع النهائي
50	خلاصة
	الفصل الثالث: واقع المراجعة في الجزائر
52	تمهيد
53	المبحث الأول: المسار التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر
53	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المراجعة في الجزائر
55	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر
58	المطلب الثالث: الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر
61	المبحث الثاني: تنظيم مهنة مراجع الحسابات في الجزائر
61	المطلب الأول: تعريف و تعيين مراجع الحسابات
63	المطلب الثاني: مهام و إنهاء مهام المراجع
66	المطلب الثالث: حقوق و واجبات المراجع
67	المبحث الثالث: الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر
67	المطلب الأول: قبول المهمة و الشروع في العمل
69	المطلب الثاني: فحص نظام الرقابة الداخلية و ملفات العمل

70	المطلب الثالث: تقرير المراجع في الجزائر
74	خلاصة
	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية
76	تمهيد
77	المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية
77	المطلب الأول: مجتمع الدراسة
77	المطلب الثاني: عينة الدراسة
78	المطلب الثالث: حدود و صعوبات الدراسة
79	المبحث الثاني: إعداد الاستبيان و تفريغ بياناته
79	المطلب الأول: إعداد الاستبيان
80	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان
81	المطلب الثالث: تفريغ البيانات
85	المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان
85	المطلب الأول: واقع تنظيم المراجعة في الجزائر
86	المطلب الثاني: صعوبات ومعوقات المراجعة في الجزائر
89	المطلب الثالث: الجزائر و المراجعة الدولية
91	خلاصة
93	خاتمة
98	قائمة المراجع
116- 106	الملاحق

أولا: فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان	78
02	مقياس ليكارت الخماسي	80
03	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	82
04	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	83
05	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	84
06	نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع تنظيم المراجعة في الجزائر	85
07	نتائج الاستبيان المتعلقة بصعوبات ومعوقات المراجعة في الجزائر	87
08	نتائج الاستبيان المتعلقة بالجزائر والمراجعة الدولية	89

ثانيا: فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	82
02	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	83
03	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	84

فهرس الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
109-106	استمارة استبيان ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية	الملحق الأول
116-111	مخرجات برنامج spss (Statistical Package fore Social Sciences)	الملحق الثاني

مقدمة:

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصادي للمؤسسات المالية والاقتصادية التي تميزت بظهور التكتلات وفق ما يصطلح عليه شركات متعددة الجنسيات مما جعل كل من لهم علاقة بهذه المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة، منها تنظيمات و مكاتب المراجعة التي عرفت منعرجا كبيرا في مجال المؤسسات خاصة العملاقة منها، و التي أصبحت مهنة المراجعة فيها أساسية وذات أهمية بالغة، ولهذا اضطرت الدول إلى وضع قوانين وتشريعات تنظم هاته المهنة الحساسة خاصة المنعرج الذي عرفته إثر فضيحة مكتب آرثر أندرسون للدراسات والاستشارات.

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

فإذا كان هدف المراجع الخارجي أثناء تدخله إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف المراجعة لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم، التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاءة الاقتصادية، ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات، ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على ما توصله لهم القوائم الختامية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها.

وباعتبار أن الجزائر ليست بمعزل عن هذه التغيرات والتطورات الدولية، خاصة مع إبرامها لاتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وسعيها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية من قبل المحاسبين والمراجعين عند إعداد وفحص القوائم المالية، وقد كان للتحولات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الآخرين، أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانينيات، وعقد التسعينات والتي تحاول من خلاله إحداث نمط جديد للتسيير يقضي بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي.

وفي ظل هذه الظروف تبدوا الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء إذ لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة



المراجعة، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها حيث توالى التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة، وبغية الإلمام بحيثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المتولدة عنها في الآتي:

" ما هو واقع ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية ISA؟"

والتي يمكن الإجابة عنها من خلال الإجابة على بعض التساؤلات والتي تمثل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع.

أ. كيف تتم خطوات و إجراءات المراجعة؟

ب. فيما يتمثل مضمون معايير المراجعة الدولية؟

ت. ما هو واقع تنظيم الممارسة المهنية للمراجعة المالية في الجزائر؟

ث. ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر؟

2- فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات السابقة ومن أجل الإلمام بإشكالية الموضوع نطلق من الفرضيات التالية:

أ. تحظى المراجعة بمعايير عامة ومعايير خاصة تسهل عملية تنفيذها بكل مصداقية وموضوعية؛

ب. يتم تنفيذ مهنة المراجعة المالية وفق خطوات وإجراءات متعارف عليها من قبل المراجعين؛

ت. من الضروري تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية من أجل تنظيم مهنة المراجعة.

ث. مراجعو الحسابات في الجزائر يمارسون عملهم بصعوبات وتحت ضغوطات تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر.

ج. ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية.

3- أهداف البحث

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي:

- الإجابة عن التساؤلات الرئيسي و اختبار الفرضيات السابقة و ذلك من خلال ما يلي:

أ. محاولة إبراز مهام المراجعة المالية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة.



ب. معرفة المصاعب و المشاكل التي تواجه المراجعة في الجزائر.

ت. محاولة إبراز الفائدة من اعتماد معايير المراجعة الدولية.

ث- حدود المراجعة في الجزائر بالنظر للمعايير الدولية.

4- أهمية البحث

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من المراجعة وإلى التأثيرات المختلفة لها على الأطراف المستخدمة لأراء المراجعين خاصة في ظل سعي الجزائر إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وتفعيل دور البورصة الذي يعتمد على معلومات ذات مصداقية وكفاءة حول المؤسسات المشاركة فيها.

كما تتبع أهمية هذه الدراسة من افتقاد الجزائر إلى دستور متكامل للمراجعة في الجزائر يوحد عمل المراجعين داخل القطر الواحد بما يعطي الثقة اللازمة في المعلومات المعلن عنها.

5- أسباب اختيار الموضوع.

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- الدور الحيوي الذي تلعبه المراجعة في بناء وتوجيه قرارات مستخدمي القوائم المالية نظرا لما تمنحه من ثقة وصدق وشرعية لهذه القوائم.
- الحاجة الماسة للمراجعة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.
- الضعف التي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال نظرا لحدثتها ومحدوديتها.
- الميلول الشخصي للطالب لمواضيع المراجعة.

6- حدود الدراسة:

يتم تحديد إطار الدراسة في المحورين الآتيين:

أ- الحدود المكانية:

تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان، والذي مس عينة من ذوي الاختصاص في الجزائر، بهدف تحديد معالم المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية ISA.

ب- الحدود الزمنية:

قمنا بمسح تاريخي شامل للواقع الجزائري، فضلا عن التركيز الظرف لسنوات تطور المراجعة في الجزائر، كما دامت فترة الدراسة من شهر مارس إلى منتصف شهر ماي.

7- منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفي في التأهيل العلمي للمراجعة، وتاريخيا في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة و استقرائي في الجزء المرتبط بالجانب التطبيقي حيث اعتمدنا على المنهج الاستقرائي لتحليل نتائج الاستبيان.

8- أدوات الدراسة

تم استعمال كل من الكتب والمجلات و الملتقيات العلمية و هذا لإثراء الإطار النظري للبحث، وتم استعمال كل من برنامج (spss) و (exel) لمعالجة استمارة الاستبيان المتعلقة بدراسة التطبيقية.

9- صعوبات الدراسة:

تبعا لخصوصية الموضوع المتعلق بواقع المراجعة في الجزائر وجدنا صعوبات من أهمها.

- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري.
- عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم.

10- الدراسات السابقة:

نشير إلى أنه في حدود إطلاعنا على ما أجري من بحوث تمثلت فيمال يلي:

- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.

تدور إشكالية البحث حول كون إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين و الإجابة عن الاحتياجات المعبرة عنها من قبل الأطراف المختلفة.

قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول، فتطرق للتأهيل العلمي للمراجعة في الفصل الأول، وتناول في الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة، أما الفصل الثالث فعالج فيه الضبط الإجرائي لفجوة التوقعات، بينما كان الفصل الرابع لعرض التجارب الدولية للمراجعة المالية، وفي الفصل الخامس اعتمد توزيع و تحليل نتائج استبيان في محاولة منه لتصوير إطار المراجعة المالية في الجزائر.

لعل من بين أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، أن المنظمات الدولية للمراجعة تدعوا إلى ضرورة موافقة وانسجام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل دوليا، بغية السماح بإجراء المقاربات الضرورية بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني ونتائجها على مستوى الدول خاصة في ظل قيد نشاط الشركات متعددة الجنسيات والتسعين الدولي لهذه الشركات والانفتاح الاقتصادي الدولي.

الملاحظ على هذه الدراسة اهتمام الباحث بالتوحيد الوطني لممارسات المراجعة الذي قد يحقق التوافق الدولي للمهنة، غير أنه اغفل جانب منهما متمثلان في الأسباب الجوهرية التي جعلت من التوافق في بداية ضرورية ومحاولات الإتحاد الدولي لتوحيد المراجعة.

- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة (حالة الجزائر) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدينة، 2008.

تدور إشكالية البحث حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر، قسم الباحث موضوعه إلى ثلاثة فصول فكان الفصل الأول كمدخل مفاهيمي للمراجعة، وتطرق في الفصل الثاني معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية، الملاحظ في هذه الدراسة أن الباحث اكتفى بالجانب النظري للمراجعة ومعايير المراجعة الدولية والمعايير العامة، مع دراسة مقارنة بين الاثنين دون استعانة بالجانب المادي.

- عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2009.

تدور إشكالية البحث حول كون عرض و مراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

قسم الباحث الموضوع إلى أربعة فصول، فضمن الفصل الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة والمراجعة، وعالج في الفصل الثاني عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية، بينما تناول النظام المحاسبي المالي في الفصل الرابع.

أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة أن معايير المحاسبة و المراجعة الدولية تقرب الممارسات الدولية وتشجع الاستثمارات الأجنبية.

الملاحظ في هذه الدراسة أن الباحث تطرق إلى الجانب الشكلي لمعايير التدقيق الدولية، دون التطرق إلى مدى تأثيرها على مخرجات المراجعة.

11- هيكل البحث:

بغية إعداد أفضل وأمثل للبحث، وإعطاء معالجة شافية وكافية لإشكالية الدراسة تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول تسبقها مقدمة عامة لموضوع الدراسة وتسبقها خاتمة عامة جامعة وملخصة لمحتوى الدراسة مع اختبار للفرضيات التي وردت في المقدمة العامة ، ثم عرض لبعض التوصيات التي قد تكون مفيدة بناء على النتائج المتوصل إليها.

يتناول الفصل الأول لإطار النظري للمراجعة انطلاقا من تحديد فصول التطور التاريخي للمراجعة، تعريفها، أهميتها، أهدافها وأنواعها مع ذكر معاييرها المقبولة قبولا عاما.

أما الفصل الثاني والذي يشير إلى معايير المراجعة الدولية من خلال محاولة للإلهام بها وذلك بدءا بمعايير المبادئ العامة والمسؤوليات ثم معايير الإثبات في المراجعة ثم تليها معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

في حين تطرقنا في الفصل الثالث واقع المراجعة في الجزائر حاولنا من خلاله تشخيص واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر من خلال تقديم المسار التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر وبعدها ذكر أهم الجهات المخولة بالإشراف عليها وتنظيمها، ثم تحليل للمنهجية العلمية للمهمة المراجعة وتحديد إجراءات المراجعة، بدءا بقبول الإشراف وإلى غاية مرحلة إعداد التقرير دون إغفال لجانب المسؤوليات الأتعباؤ المؤثرات على أداء وجودة التقارير، هذا مع التلميح والإشارة إلى قانون 01/10 المنظم للمهنة.

وختاماً بدراسة تطبيقية في الفصل الرابع تناولنا فيها واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر والإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في بحثنا هذا وذلك من خلال تحليلنا للبيانات والمعلومات المحصل عليها عن طريق استمارات الاستبيان، الموزعة.

تمهيد

ما من مهنة إلا ولها قواعد وأصول لممارستها، ومهنة المراجعة كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول ممارستها وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب تتمثل في الأحكام المتعارف عليها بين ممارسي هذه المهنة حيث أن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش و التلاعب بأموالها.

وكأي علم من العلوم فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص والفرضيات والتي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى النقاط الهامة والخاصة بالجانب النظري للمراجعة حيث قسم إلى ثلاث مباحث:

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
- ✓ المبحث الثاني: خصائص المراجعة
- ✓ المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية المراجعة

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد، حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المرجوة منها من جهة، و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطور هذه الأخيرة من الجانب النظري، بغية جعلها تتماشى والمتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شاهدها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص و هذه المتغيرات أدت إلى زيادة الحاجة إلى خدمات المراجعة.

و يمكن تقسيم التطور التاريخي للمراجعة إلى المراحل التالية

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمؤسسات العائلية التي كانت تهتم خاصة بمجرد المخزون السلعي، بغية الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر¹.

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع وفي هذه الفترة تم استعمال مصطلح AUDIRE ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة وتم اشتقاق كلمة AUDIT والتي استعمالها ما يزال إلى يومنا هذا².

2- الفترة ما بين 1500 م حتى 1850 م

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها و زيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع³.

¹ أشتوي عبد السلام، مراجعة المعايير و الإجراءات، طبعة 4، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص: 142.

² أمين السيد احمد لطفي، مراجعات لأغراض مختلفة، دار الجامعة، مصر، 2005، ص: 3.

³ القاضي: دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص: 2.

3- الفترة ما بين 1850 م حتى 1905 م:

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، أدى إلى الانفصال بين الملكية و الإدارة، وما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على مراجعين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مراجع مستقل.

أما أهداف المراجعة خلال هذه الفترة كالآتي:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية¹.

4- الفترة ما بين 1905 م إلى يومنا هذا:

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحاييد حول القوائم المالية، ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة، كما لوحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.²

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في مفاهيم المراجعة، وهذا بإخلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعارف فيما يلي:

1- جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمراجعة كما يلي: "المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".³

2- كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة المحاسبة على أنها "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو الأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقديمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقاييس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين".

¹أشتوي عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

²عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة دار الشباب الجامعية، مصر، 1993، ص: 6.

³وليم توماس، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص: 18.

من خلال التعريفين، يمكن استخلاص ما يلي:¹

- عملية المراجعة عملية منظمة، و بالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
 - يشترط في عملية المراجعة جمع أدلة وقرائن إثبات، يبني المراجع رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.
 - أن يلتزم المراجع الحياد في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.
 - أن تتعدى عملية فحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي، والذي يعتبر مصدر لهذه المعلومات.
 - إيصال المراجع لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف المطالبة له
- 3- المراجعة هي عملية منظمة لتجميع الأدلة الكافية والمقنعة، وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للمواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات بشؤون المؤسسة الاقتصادية².
- 4- وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة (منهجية) مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، إستنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³.
- 5- وتعرف أيضا أنها "عملية منظمة وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمؤسسة لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها"⁴.
- 6- المراجعة هي تدقيق الحسابات بفحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، تحت التدقيق فحصا انتقادينا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة"⁵.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات المراجعة دليل في مدى أهميتها، حيث كان التطور الذي شاهده المراجعة كله بسبب التطور في الأهداف، و هذا راجع إلى التطور الذي مس الشركات نفسها و كذلك أعمالها التي تقوم بها.

¹هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص: 19.

²منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة، مصر، ص: 13.

³عُجْد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات تطبيقية، طبعة الثالثة، ديوان مطبوعات الجامعة الجزائرية، 2006، ص: 10-09.

⁴عبد الوهاب علي، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعة، مصر 2004، ص: 12.

⁵خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2004، ص: 13.

أولاً: أهمية المراجعة

إن أهمية المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كبيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من المراجعة نجد:

أ - أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة المؤسسة:

إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد، وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.¹

ب - أهمية المراجعة بالنسبة للمساهمين:

المراجعة تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداماً أمثلاً وبكفاءة عالية فالمراجع يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأياً سليماً حول القوائم وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.

ت - أهمية المراجعة بالنسبة للدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المراجع للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

ث - أهمية المراجعة بالنسبة للزبائن:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمحور رئيسي وأساسي للبضاعة أو الموارد الأولية².

¹ خالد راغب الخطيب و خليل مُجد الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، الأردن، 1998، ص: 11-12.

² عبد الصمد نجم الجعفري، إباد راشد القرشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2006، ص: 4.

ج - أهمية المراجعة بالنسبة للعاملين:

هم و المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافأتهم ومنح التقاعد وتوفر فرص العمل.

ح - أهمية المراجعة بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، وتعود في ذلك إلى تقرير مراجع الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها المركز المالي للمؤسسة.

خ - أهمية المراجعة بالنسبة للجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة¹.

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية المراجعة تكون في:

- تساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- تساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- استغلال موارد المؤسسة بكفاءة وفعالية.

ثانيا: أهداف المراجعة:

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعارف المقدمة لها، يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من جهة زمنية إلى أخرى، نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة، ونتجه لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:²

أ - الوجود و التحقق:

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية و القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 32.

الفعلي و المادي للمحزونات.

ب - الملكية و المديونية:

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزاما عليها، فالوحدات المتواجدة في المحزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على التأكد من صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.¹

ت - الشمولية أو الكمال:

بما أن الشمولية هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة، بان من الضروري على نظام المعلومة المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة علة كل الأحداث التي تمت، من خلال احتواء هذه المعلومات المقدمة على العمليات والمركبات الأساسية التي تمت بصله إلى الحدث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ث - التقييم و التخصيص:

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفق للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق امتلاك الاستثمار وتقييم المحزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الأتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

ج - العرض والإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقاً للمعايير والممارسة المهنية، و تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى و المبادئ المحاسبية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، طبعة ثالثة، وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2004، ص: 14-15.

ح- إبداء رأي فني:

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تملّيه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم.
- محاولة كشف الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي.

انطلاقاً مما سبق نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

يمكن القول أن هذه الأهداف المتوخاة من المراجعة هي من إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.¹

المبحث الثاني: خصائص المراجعة.

إن ظهور المراجعة كعلم له أصول علمية وعملية جعلها تقوم على مجموعة من الفرضيات والمبادئ التي تمثل الأساس الصحيح الذي يجب الرجوع إليه عند القيام بعملية المراجعة، كما أن التوسع والتنوع في مجالات استخدامها بالاعتماد على المراجعة نتج عنه عدة أنواع، من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى فرضيات المراجعة وأنواعها.

المطلب الأول: فروض المراجعة

تتمثل الفروض في أن لأي مجال للمعرفة نقطة بداية لتفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتتمثل فروض المراجعة فيما يلي:²

- 1- قابلية البيانات المالية للفحص.
- 2- عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة الحسابات و الإدارة.
- 3- خلو القوائم المالية من أي معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية.
- 4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 15، 19.

² عبد الفتاح الصحن و آخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية 1986، ص: 17.

- 5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.
- 6- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على ذلك.
- 7- عند مزاوله مراقبة الحسابات لعمله في ما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هته فقط.
- 8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز ،

وسنحاول إيضاح مضمون كل فرض (فرضية) من هذه الفروض بنوع من الاختصار.

1- قابلية البيانات المالية للفحص:

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بجودة مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية القابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وتنبع هذه الفرضية من المعايير المستخدمة لإيجاد نظام للاتصال بين معدل البيانات و مستخدميها تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

أ - **الملائمة:** و ذلك يعني ضرورة ملائمة البيانات المحاسبة لاحتياجات المستخدمين المحتملين و ارتباطها بالأهداف التي تعبر عنها.

ب - **قابلية للفحص:** و يعني ذلك أنه إذا قام شخص أو أكثر بفحص البيانات نفسها فإنهما لابد أن يتوصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

ت - **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادية وموضوعية.

ث - **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها البيانات المحاسبية.

2 - عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة الحسابات والإدارة.

أي عدم وجود تعارض بين المعطيات التي قام بفحصها و إبداء رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كم توجب وجود نوع في التكامل و التعاون بين الإدارة و المراجع الخارجي بقدر لإمكان الشيء الذي يسارع عملية المراجعة.

3 - خلو القوائم المالية عن أي معلومات أخرى تقدم للفحص عن أي أخطاء غير عادية أو تواطئية:

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفروض السابقة، فيجعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عدم إعداد برنامج المراقبة وإن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.¹

¹عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء.

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم لرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفف مدى الفحص.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:

تعتبر المبادئ المحاسبية المعيار الذي يستخدم لحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وفي الوقت نفسه يكون لهم سنداً لتعزيد آرائهم.¹

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على ذلك:

يعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها الحديثة فإن تصرفاتها المستقبلية تكون كذلك رشيدة.

7- عند مزاوله مراقب الحسابات لعمله في ما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هته فقط:

يشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيداً بها وليس له الحرية المطلقة.

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

نجد أن هذا الفرض لم توضع تحته الدراسة الشاملة مع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقبة الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات معايير المراجعة المتعارف عليها.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة.

توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية و المنظور الذي ينظر إليهم من خلاله و لكن مستويات الأداء

التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 19 - 21.

1- من زاوية القائم بعملية المراجعة: تنقسم المراجعة من زاوية القائم بعملية المراجعة إلى نوعين وهما كما يلي:¹

أ - مراجعة داخلية:

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لابد من خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة من المفروض أن يتبع أعضائها للمديرية العامة مباشرة تراقب مدى تطبيق محتويات نظام المراقبة الداخلية المتمثلة في مجموعة من القوانين الداخلية المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة الذي يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى التحكم في المؤسسة.

ب -مراجعة خارجية:

هي التي تتم من طرف خارج المؤسسة مستقل عنها و مؤهل كما يجب أن يكون معتمد لإنجاز تدقيق البيانات المالية و تقديم تقرير حولها إلى الجهات التي عينته.

2- من زاوية إلزامية التنفيذ: سنميز بين نوعين من المراجعة من خلال زاوية التنفيذ.

أ - مراجعة إجبارية:

وهي المراجعة التي يوجب القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة ،نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادة رقم: 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون تأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ب - المراجعة الاختيارية:

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وتطلب من أصحاب المؤسسات ومجلس الإدارة.

3- من زاوية حجم الاختبارات: من زاوية حجم الاختبارات تنقسم إلى مراجعة شاملة و مراجعة اختبارية.²

أ - مراجعة شاملة:

في هذا النوع يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية.

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 13-14.

² محمد تهاوي طواهر مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

ب - مراجعة إخبارية:

يستند هذا النوع على الاختبار بجزء من المفردات من الكل على تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة على كل و مجموع المفردات هذا النوع يتجلى خاصة في مؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

4- من زاوية نطاق المراجعة: تنقسم المراجعة من حيث نطاق المراجعة إلى نوعين:

أ - مراجعة كاملة:

في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدود و اتضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أي قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به¹.

ب - المراجعة الجزئية:

وهي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المراجع في مجال المراجعة الذي حدد له دون غيره².

5- من زاوية توقيت المراجعة: تنقسم المراجعة من زاوية توقيت المراجعة إلى نوعين:

أ - مراجعة نهائية:

تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع

الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في مؤسسات صغيرة الحجم

ب - مراجعة مستمرة:

في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفق لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

¹ عبيد سعد شريم، لصفى حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز أمين للنشر والتوزيع، اليمنى، 2007، ص: 34.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2007، ص: 40.

المطلب الثالث: معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

ينظر إلى معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً على أنها مقاييس لجودة أداء المراجعة، وفي البداية أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 10 معايير في سنة 1947 وتم تعديلها كي تتناسب مع التغيرات في بيئة المراجعة ويمكن تقسيم معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً إلى ثلاث مجموعات

أولاً: معايير عامة: وهي تتعلق بمؤهلات المراجع وجود عمله وهي:

1- أن تتم عملية المراجعة بواسطة فرد يمتلك المؤهلات العلمية المناسبة والتدريب اللازم للعمل كمراجع، ويتم ذلك من خلال برامج التعليم في الجامعات، وبرامج التعليم المستمر والخبرات الملائمة، ولقد أوضحت القضايا المرفوعة في القضاء الأمريكي أهمية أن يكون المراجع ومساعديه على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية، إذا وجد المراجع أو مساعده أنه غير مؤهل لأداء العمل المنوط به فعليه ترك العمل لشخص آخر مؤهل أو ترك عملية المراجعة.

2- أن يتوافر لدى المراجع درجة من الاستقلال الذهني في كل أمور المراجعة، تعقد عادة المقارنة بين الاستقلال الظاهري، والاستقلال الحقيقي، على المراجع ليس فقط أن يتوافر لديه استقلال حقيقي ولكن عليه أيضاً أن يتجنب الأفعال التي قد تؤثر على استقلاله الظاهري، وإذا شعر الجمهور (مستخدمي القوائم المالية) أن المراجع غير مستقل فأن تقرير المراجع سوف يفقد مصداقيته، فعلى سبيل المثال قد يكون لدى المراجع مصلحة مالية في منشأة العميل (يملك بعض أسهمها مثلاً)، و لكن يؤدي عملية المراجعة بموضوعية، ولكن مستخدمي القوائم المالية قد يفترضوا أن المراجع غير مستقل، مستقل بسبب المصالح المالية، و بالتالي فقد تمنعه هذه المصالح من الاستقلال و ثقة الغير (مستخدمي القوائم المالية) في المراجعة¹.

3. أن يؤدي المراجع عمله بالعناية المهنية الواجبة في عملية التخطيط وأداء عملية المراجعة ويتطلب هذا المعيار أن يتأكد المراجع في تطبيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير ويشمل ذلك التأكد من اكتمال أوراق المراجعة ومدى كفاية أدلة الإثبات، وملائمة تقرير المراجعة.

ثانياً: معايير أداء العمل الميداني: هي معايير تتعلق بتنفيذ عملية المراجعة وهي:

1. يجب أن يقوم المراجع بإعداد خطة لعملية المراجعة والإشراف على مساعديه (إن وجدوا) يمكن للخطة الملائمة أن تساعد في تنفيذ عملية المراجعة في الوقت اللازم كما أن الإشراف على مساعدي المراجع هام جداً لأنهم يقمن بأداء جزء كبير من العمل الميداني.

¹ حاتم محمد الشيشي، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص: 78.

2. يجب أن يقوم المراجع بدراسة وفحص وافي لنظام الرقابة الداخلية للعميل ونظام الرقابة الداخلية وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة والمديرون والعاملين بالمنشأة ويهدف إلى توفير تأكيدات تتعلق بـ:

- مدى الاعتماد على التقارير المالية.
- مدى التماسي مع القوانين والإجراءات.
- مدى توفير معلومات عن كفاية وفعالية عمليات المنشأة.

3. يجب أن يجمع المراجع قدر وافي من الأدلة الموثوق فيها ويتطلب اتخاذ قرار بالأدلة الواجب جمعها ونوعيتها قدر كبير من التقدير الشخصي الذي يأخذ في الاعتبار الظروف المحيطة بعملية المراجعة

ثالثا: معايير إعداد التقرير: تنقسم معايير إعداد التقرير إلى أربعة معايير هي:

1. مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة.

تعتبر مبادئ المحاسبة معيار يقاس عليه عرض القوائم المالية وتتكون هذه المبادئ من الأعراف والقواعد والإجراءات اللازمة لتعريف وتحديد الممارسات المقبولة في وقت معين، لذلك يقوم المراجع بمراجعة القوائم المالية وتقييم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوفرة لديه حيث يتعين عليه إبداء رأيه فيما إذا كانت المعلومات المالية تتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية، أما في حالة اختلاف المراجع مع إدارة المؤسسة حول تطبيق مبادئ المحاسبة فعلى المراجع أن يبدي رأيه متحفظا و معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على القوائم المالية¹

2. مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية

يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاضعة في الفترة السابقة وفي حالة وجود تغيير يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره².

3. معيار الإفصاح الكافي:

يطبق هذا المعيار إذا اعتقد المراجع أن هناك أمور تتطلب إيضاحات كافية، لكن إدارة المؤسسة حذفت هذه الإيضاحات ولم تظهرها في القوائم المالي، فإنه ينبغي عليه أن يوضح ذلك في تقريره ويتحفظ عنه إبداء رأيه بخصوص هذه

¹ كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي الجديد، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص: 19.

² حسين دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة في إطار النظري، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 65.

4. معيار إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية:

إن الهدف من هذا المعيار هو منع أي تحريف أو تمييع لدرجة المسؤولية التي تقع على عاتق مراجع الحسابات ولذلك ينبغي أن يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وإذا كان هناك من الأسباب يجعله يمتنع عن إبداء رأيه في أمور معينة فإن عليه أن يوضح تلك الأسباب بشكل محدود وقاطع.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية المراجعة

تسير عملية المراجعة وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية المراجعة وفق ثلاث خطوات:

- قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية

- جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة.

قبل أن يقوم المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر تتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية المراجعة، وجمع للمعلومات والحقائق التقنية والقانونية والضريبية وكذا الاجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها، ولذلك يجب على المراجع قبل البدء في تنفيذ إجراءات عملية المراجعة المؤسسة للمرة الأولى مراعاة واتخاذ الخطوات التالية¹

أولاً: الخطوات التمهيدية.

هناك عدد من الخطوات التمهيدية على المراجع مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات المراجعة و المتمثلة في ما يلي:

- التحقق من صحة تعيينه: وذلك يتم وفق للشكل القانوني للمؤسسة موضوع المراجعة.

- الاتصال بالمراجع السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني للمراجع.

- التأكد من نطاق عملية المراجعة.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة 2، دار الصفاء، الأردن، 2005، ص: 128 - 129.

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة

- الحصول على معلومات أولية عن المؤسسة: يقوم المراجع بدراسة مبدئية بقصد الإلمام بأكبر قسم من المعلومات عن المؤسسة.
- التعرف على الناحية الفنية للمؤسسة: يجب على المراجع أن يقوم بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على تسلسل العمليات الفنية بها ومعرفة ما إذا كانت المؤسسة ذات طابع تجاري أو صناعي أو خدماتي أو مالي.
- فحص و تقييم النظام المحاسبي: يقوم المراجع بدراسة النظام المطبق فعلا في المؤسسة وذلك وفق مجموعة من العناصر:
 - المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.
 - كيفية القيد والتوصيل.
 - دقة السجلات وكفايتها.
 - طرق الامتلاك المنتهجة.
 - طرق تقييم المخزونان.
 - العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.
- الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة: عليه أن يطلع على الحسابات الختامية و الميزانية التي أعدت في السنة السابقة، و يطلع على تقرير المراجع السابق و يخصص بنفسه دقة أية تحفظات وردت في تقرير المراجع السابق و دراسة تقرير مجلس الإدارة .
- فحص المركز الضريبي رغم أن الناحية الضريبية ليس إلزاما مباشرا على المراجع.

ثانيا: وضع برامج المراجعة

- يقوم المراجع برسم خطة عمله، بعد إتمام الإجراءات والخطوات التمهيدية وبرسم الطريق الذي يسير عليه مساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة، وتترجم هذه الخطة في شكل برنامج مرسوم يطلق عليه برنامج المراجعة ويتضمن هذا البرنامج ما يلي:¹
- الأهداف الواجب تحقيقها.
 - الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة.
 - تسجيل التقييم الخاص بالمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، وإجراءات التحقق والتنسيق.
 - تحديد الوقت اللازم لالتهاء من كل خطوة وإجراء.
 - توفير المساعدين واشتراك المراجعين والخبراء المشاركين

¹ وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي ، مصر، 2010، ص: 77.

وهناك ثلاثة أنواع من برامج المراجعة هي:¹

أ- البرامج النموذجية:

وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات المراجعة الممكن تطبيقها في نوع معين من المؤسسات المماثلة، فيضع البرنامج النموذجي ليتمكن من التحضير للعملية وفقا له مع إجراء التعديل ومراعاة لما يحصل عليه من معلومات وميزته انه يتضمن منع السهو في اتخاذ إجراء ضروري ولازم.

ب- برامج مندرجة:

وهذا النوع من البرامج يعد أثناء عملية المراجعة ويقتصر على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والمراجعة والأهداف الواجب تحديدها، وتترك الخطوط التفصيلية الواجب إتباعها و كمية الاختبارات الضرورية لحين البدء في العملية، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة.

ت- برامج ثابتة أو محددة مقدما:

وهي القوائم التفصيلية التي تبين الإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف الموجودة، وتعد هذه البرامج بعد دراسة تفصيلية دقيقة لظروف المؤسسة وبعد تفهم كافة الأوضاع المحيطة بالمؤسسة.

ثالثا: الإشراف على مهمة المراجعة.

معنى الإشراف على المراجعة هو متابعة المراجع لعملية المراجعة وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفائته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو انجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسئول والمعنى الأول بعملية المراجعة، ويمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:²

- توجيه المراجعين نحو تحقيق أهداف المراجعة.
- حرصه على أن تستند كل مهمة من مهام المراجعة إلى الشخص القادر على انجازها بكفاءة.
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فرق المراجعة.
- ترتيب المهام حسب الأولويات.
- فحص العمل فحص العمل المنتهي.
- حرصه على توظيف العدد الملائم من المساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة.

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص: 77.

² زاهرة عاطف سوداء، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص: 79.

رابعاً: أوراق العمل

تتمثل هذه الأوراق في السجلات والملفات التي يحتفظ بها المراجع للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة. و تكمن الأهداف من أوراق المراجعة هو مساعدة المراجع و ترشيده عند ممارسة الفحص و توفير الأدلة و الإثباتات التي تدعمه، كما تسمح له بتنظيم نشاطه و كذا توفير مختلف الأدلة و القرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، و يمكن التمييز بين أوراق العمل و هما نوعين:¹

أ- الملف الدائم:

وينشئه المراجع عند أول مهمة مراجعة و معظم سجلات هذا الملف لا تتغير و يتضمن بيانات تاريخية عن المؤسسة، وفي كل سنة يتم إضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره و يشمل على:

- عقد تأسيس المؤسسة.
- اللوائح الداخلية.
- الخرائط التنظيمية والبيانات المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية.
- الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة.
- العقود مع مسئول الشركة الكبار.
- تحليل أهم حسابات الميزانية و التي لها أهمية مستمرة.
- تقديرات الوقت اللازم لمراجعة إجمالية للقوائم المالية

ب- الملف السنوي:

ويشمل وصف الإجراءات التي اتبعت لمراجعة نظم المحاسبة الفرعية و أرصدة الحسابات للسنة الحالية بالإضافة إلى تعديلات وتسويات المراجعة لهذه الحسابات ويحتوي على:

- أرصدة حسابات الأستاذ.
- قيود إعادة التبويب والأرصدة الموصى بها.
- أهداف المراجعة المتعلقة بموضوع المراجعة.
- النظم والأرصدة الواجب مراجعتها والعينات المختارة.
- أدلة الإثبات التي جمعت لتأكيد أو رفض المزاعم التي اختيرت.
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

كما يتضمن الملف قسم عام يشمل على برنامج المراجعة بالإضافة إلى خطاب إقرار الإدارة و المصادقات بأنواعها.

¹ زهراء عاطف، مرجع سبق ذكره، ص ص: 81-82.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعددت واختلقت التعارف التي تخص نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأسيس الحماية للأصول، وكذا نوعية المعلومات، من جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة و تحسين النجاعة¹.

وفي حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من²

- حماية الأصول.

- صدف وصحة المسؤوليات.

- التسيير المنظم وبنجاعة لعملية الإدارة.

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

باعتبار نظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة فلا بد على المراجع أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة مراجعة لكل الحسابات ويحدد نطاق هذه العينات وفق لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، كما أنه يعتمد كونه من غير الممكن للمراجع إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

في إطار مهمته في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية يلتزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. وصف الأنظمة و الإجراءات

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن للمراجع أن يستعمل وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجواب وهي كالآتي:³

¹ Reda khelassi , **l'audit interne audit opérationnel** , Alger , 2005 p : 71.

² Alain Mikol, **les audits financiers comprendre les mécanismes du contrôle légal**, édition d'organisation, paris, 1999, p : 141.

³ حدويش زهراء، عثمانى يمينية، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2012، ص: 64.

أ - التمتع في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمتع الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينهما والتعبير عنها.

ب - خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي:

انطلاقا من الملاحظات والاستجوابات يعبر المراجع عن نظرتة للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

2 - التحقق من فهم الأنظمة:

بعد انتهاء من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق بالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقديمه للرقابة الداخلية على أسس خطته، منه نلاحظ أنه هناك ثلاث مشاكل تطرح وهي:¹

أ - ما هي الإجراءات التي يتم اختبارها:

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها حيث أنه من الممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على مدى عند القيام بعملية الاختبار، كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها و كفاءة الموظفين القائمين بها.

ب - القيام بعملية الاختبار:

في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكد منها على ضرورة الإجراءات من البداية إلى النهاية، واختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

ت - الأهمية الكمية للاختبارات:

كما تطرقنا إليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه

¹ شعباني لطيف، المراجعة الدولية أهميتها و مساهمتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص: 79.

الإجراءات وليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق الداخلية

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالاً لهذه العملية أي التقييم. وهناك نوعين لهذه القوائم، النوع الأول وتكون مغلقة أي تكون الإجابة عنها بـ: "نعم" أو "لا" والنوع الثاني متمثل في قوائم الاستقصاء المفتوحة ولا تقتصر على "نعم" و "لا" فقط.

4- التأكد من تطبيق النظام

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلاً وكما يجب من طرف المؤسسة

5- التقييم النهائي:

يسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي تحدد عند إجراء التقييم الأولى لنظام الرقابة الداخلية، فاختبار الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام .

وانطلاقاً مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة و مصداقية الحسابات، كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية¹.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات و إعداد التقرير

إذا كان هدف المراجعة هو التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية والسجلات المحاسبية، فإن هدف المراجع هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة تمثيل تلك القوائم والسجلات عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي خلال الفترة المالية، وعليه يجب على المراجع قبل إبداء رأيه المحايد أن تكون لديه إثباتات وقرائن تدعم تقريره وهذه الأدلة والقرائن يحصل عليها المراجع عن طريق الإطلاع على المعلومات المحاسبية والقيام بمختلف الاختبارات واستعماله لوسائل فحص الحسابات كالشاهدة العينية، تصريحات المسؤولين.....الخ.

¹ لقلبي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص:13.

الفرع الأول: أدلة الإثبات

رغم تعدد التعارف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعاً في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والعادات ونبؤات من ينفذ القرار، ولها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر، فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة و ليس مجرد الاعتقاد. فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.¹

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي، فإن المراجع مطالب بجمع مجموعة من الأدلة والقرائن الإثبات الكافية والملائمة في أن واحد.

وهناك عدة أنواع لأدلة الإثبات تتمثل فيما يلي:

أ- الجرد الفعلي أو المادي:

يعتبر الجرد الفعلي من أدلة الإثبات القوية، ويتم عن طريق الحصر الكمي للعناصر على الطبيعة و خاصة العناصر التي يمكن حصرها وفرزها وقياسها، ومن خلالها يتم التحقق الفعلي لعناصر الأصول ومن ثم التأكد ومن ثم التأكد من صحة وسلامة الأرصدة التي تظهر في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، والجرد الفعلي لا يكفي وحده، حيث يتناسب مع جرد الملموسات فقط، كما أنه في حالة وجود الأصل وملكيته وصحة تقويمه.²

ب- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات:

تعتبر المستندات من أكثر الأدلة والبراهين أهمية ومن جهة نظر المراجع إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات المحاسبية، والواقع أن يتم إعداد هذه المستندات وفق النصوص المعمول بها و من طرف جهات مرخص لها بذلك قانوناً.

ت- التقارير المعدة خارج المؤسسة:

وهي الشهادات والتقارير التي يتحصل عليها مراجع الحسابات من خارج المؤسسة مثل فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حسابات البنك وتعتبر التقارير المعدة خارج المؤسسة أقوى من حيث الاعتماد عليها عند القيام المراجع بفحصه.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، الإسكندرية 1998، ص: 166.

² محمد فاضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفة، العلمية للنشر و التوزيع الأردن 2009، ص: 104.

ث - التقارير المعدة داخل المؤسسة من قبل الإدارة:

تعد هذه التقارير من قبل إدارة المؤسسة ويطلبها مراجع الحسابات للتحقق من بعض الأمور الغامضة و فسيورها والتي لا يتمكن من استيضاحها من خلال الأرقام المسجلة بالدفاتر والسجلات، ويجب على المراجع أخذ الحيطة والحذر عند الحصول على تلك الشهادات والتي من الممكن أن يكون للإدارة مصلحة فيها¹

ج - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

وجود نظام جيد للرقابة الداخلية في المؤسسة يعتبر من أدلة الإثبات، حيث أنه يقلل من فرص ارتكاب الغش و الأخطاء و يساعد كذلك في اكتشافها عند حدوثها، فالنظام الجيد يعطي مؤشرا على صحة العمليات المالية التي تحدث داخل المؤسسة وعلى انتظام تسجيلها في السجلات²

ح - البيانات و الإيضاحات:

في حالة عدم كفاية أو نقص أدلة الإثبات أو أي غموض في البيانات المحاسبية الواردة في المستندات والدفاتر، ويكون من حق المراجع إلزام المؤسسة بتقديم البيانات والإيضاحات، التي يراها لازمة للإثبات الكافي بصحة العمليات التي يحيط بها غموض.

ذ - المقارنة:

ويمكن أن يطلق على أسلوب المقارنات (الدراسات والتحليل الانتقادي)، حيث أن المقارنات هي عبارة عن إجراءات المقابلة بين عناصر قوائم النتيجة والمركز المالي، وبعضها البعض خلال نفس الفترة المالية أو عدة فترات مالية سابقة، وذلك للكشف عن تغيرات جوهرية أو انحرافات، تفيد في كشف أي خطأ أو تلاعب تكون قد حدثت سواء بعمد أو بدون عمد، حتى بتأكد المراجع من صدق وعدالة القوائم المالية.

د - المصادقات:

تتمثل في استعانة المراجع بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموعة المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تسريجة أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة. وهناك ثلاثة أنواع و هي كما يلي:

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، طبعة الثانية، دار الميسرة، الأردن، 2009، ص: 181.

² المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، مراجعة و مراقبة داخلية، متاح على <http://www.comptner.com> تم الاطلاع عليه في

2015/04/10، على الساعة 10:30

1. المصادقات الإيجابية:

في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكر فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المراجعة المراجع بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك المعلومات منهم ذكر الأسباب في ردهم.

2. المصادقات السلبية:

فيها يخطر العملاء أو الموردون بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المراجع في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة الأرصدة.

3. المصادقات العمياء:

في هذا النوع من المصادقات بطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مراجع الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.¹

الفرع الثاني: تقرير المراجع

تتمثل المرحلة النهائية للمراجعة في إعداد تقرير نهائي للمراجعة والفحص الذي قام بهما المراجع طيلة فترة المهمة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم تقدير المراجع لنظام المعلومات في المؤسسة.

ويعتبر التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدوائر المختلفة التي يخدمها المراجع كدوائر الدولة المختلفة مثل دائرة ضريبة الدخل، ودائرة الإحصائيات بالإضافة إلى طائفة المستثمرين وغيرهم لأن هذه الفئات تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية ويجب أن يحتوي التقرير على مجموعة من العناصر الأساسية التي تتمثل فيما يلي:²

1- عنوان التقرير:

يجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير التفريق بينه وبين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى مثل تقرير مجلس الإدارة.

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 2010، 3، ص 85.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 180 - 181.

2. الجهة التي يوجه إليها التقرير:

يجب توجيه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين مراجع الحسابات مثل الجمعية العامة للمساهمين للمؤسسة التي يراجع أعمالها المراجع.

3. الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن أعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وتصريحاً بأن مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استناداً على عملية المراجعة.

البيانات المالية هي عرض من الإدارة، حيث أن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة، بعمل تقديرات واجتهادات محاسبية مهمة، وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات، والعكس من ذلك فإن مسؤولية المراجع هي مراجعة هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي بشأنه.

4. فقرة النطاق: يجب أن تتضمن فقرة النطاق ما يلي:

يجب أن يصف تقرير المراجع نطاق المراجعة، وذلك بالنص على أن عملية المراجعة قد تم إنجازها وفق للمعايير الدولية للمراجعة أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم وكلمة نطاق تشير إلى أن باستطاعة المراجع القيام بإجراءات المراجعة التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف.

يجب أن يتضمن التقرير بيانات بأن عملية المراجعة قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة¹

5- فقرة الرأي:

يجب أن تنفى فقرة الرأي في تقرير المراجع بشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية، ويجب أن ينص تقرير المراجع بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت البيانات المالية تعتبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار التقارير المالية إضافة لإشارته، بينما كان مناسباً، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

6- تاريخ التقرير:

يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وهذا من شأنه إبلاغ القارئ بأن المراجع قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير، والتي حدثت ووصلت إلى علم

¹ سامي الوقاد، خالد الخطيب، موقف مدققي الحسابات، الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات، جامعة البترا الخاصة الأردن، 2006، ص ص: 22-24.

المراجع إلى غاية ذلك التاريخ.

7- عنوان المراجع:

يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهي عادة المدينة التي يدير فيها المراجعة تلك.

8- توقيع المراجع:

يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع (أو بكلاهما) وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية المراجعة.

9- تقرير المراجع:

يجب إبداء رأي نظيف في حالة استنتاج المراجع بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقا لإطار التقارير المالية المعين، كذلك يشير الرأي النظيف ضمنا بأن أية تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها، وتأثيرات ذلك قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية.

كما يمكن لتقرير مراجع الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينهما باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، و عموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير هي:

أ- التقرير النظيف:

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:¹

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

ب - التقرير التحفظي:

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مفيداً بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 260.

الضرورة الإشارة إليها مثل وجود قبول على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة أهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ¹

أ - التقرير السلبي:

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب، لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

يعتبر الرأي السلبي أمر نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي غالباً ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

ث - الامتناع عن إبداء الرأي.

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فتي عن القوائم المالية موضوع المراجعة وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي²

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعد تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصدقات بصحة أرصدهم مع الشركة.

- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها، وغالباً ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو سبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل، الأردن، 2009، ص: 106.

² يوسف مجذود جربوع، مرجع سبق ذكره ص: 264.

خلاصة الفصل

مما سبق ذكره نخلص أن المراجعة هي عملية فحص لمجموعة من المعلومات بهدف التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها هذا عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المقصودة من طرف المراجع، و يشترط أن يكون المراجع مستقلا عن المؤسسة و ذو كفاءة مهنية وجيزة، و أن يكون عمله في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام و المنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة

كما أن هناك عدد من أنواع المراجعة ناتجة عن اختلاف الغاية والمنظور الذي ينظر بواسطته للمراجعة ، وهي تقوم على مجموعة من الفروض التي تعتبر نقطة البداية في عملية المراجعة.

وحتى يتمكن من الوصول إلى نتائج دقيقة ومنظمة يجب على المراجع اتخاذ عدة خطوات وإجراءات تمهيدية عن البدء في تنفيذ عملية المراجعة وذلك بإتباع مسار ومنهج يقوم على ثلاثة أركان رئيسية تمثل في التخطيط للمراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية وأخيرا أدلة الإثبات، و من كل هذا يتمكن المراجع من إعداد تقريره و يبدي رأيه تجاه صحة ومصادقية وشرعية القوائم المالية ، وأنها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

تمهيد

كان للانفتاح الذي شهده القطاع الاقتصادي اثر كبيرا على مختلف المجالات ومتفاوتا من مجال لآخر ولم يستثني بدوره مجال المراجعة لما لهذا الأخير من ثقل على عدة مستويات بتأثيره سواء المباشر أو غير المباشر على المعاملات الاقتصادية وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مواكبة هذا الانفتاح في إطار معايير المراجعة الدولية، من خلال وضع مجموعة من الضوابط تحترم القوانين واللوائح لجميع الدول المنتظمة، وتسعى لإضافة جودة أكثر على المعلومات المنتقاة من هذه الوظيفة، وتزيل القيود الجغرافية من على القائمين بها.

في نفس السياق، سنحاول إيضاح أهم تلك المعايير من خلال تناول المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: معايير المبادئ العامة و المسؤوليات
- ✓ المبحث الثاني: معايير الإثبات في المراجعة
- ✓ المبحث الثالث: معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين و تقريره النهائي

المبحث الأول: معايير المبادئ العامة ومسؤوليات وتخطيط وضيفة المراجعة

تضمنت معايير المراجعة الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة ممثلة في المعايير من 200 إلى 230 ومعايير تخص المسؤوليات من 240 إلى 250، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 إلى 402.

سنفصل في هذه المعايير وفق ثلاث مطالب كما يلي:

المطلب الأول: معايير المبادئ العامة للمراجعة

يمكن توضيح المعايير الدولية للمراجعة والتي تخص المبادئ العامة للمراجعة في ما يلي:

أولاً: ISA 200 أهداف مراجعة الحسابات ومبادئه العامة

ينص هذا المعيار على أن الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية هو لاج لان يتمكن المراجع من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة، حسب إطار معروف ومن جميع الجوانب المالية، وأن المراجعة تتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية.¹

بالرغم من أن رأي المراجع يشجع على صدق القوائم المالية، إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفرض الرأي بمثابة تأكيد بشأن استمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية، كما انه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة.²

كما ورد في نفس المعيار أن عملية المراجعة إلى توفير تأكيدات معقولة بان القوائم المالية ككل خالية من أخطاء ذات أهمية، ويستنتج المراجع ذلك من أدلة الإثبات والملائمة التي يحصل عليها خلال أعمال المراجعة.

فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية، فمسؤولية المراجع هي تكوين وإبداء الرأي فيها، بينما مسؤولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة، كما أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة من مسؤوليتها هذه.³

ثانياً: ISA 210 شروط الارتباط بمهمة المراجعة

يجب على المراجع والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال المراجعة والمسؤوليات و الأتعاب وغيرها، و هذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكاليف، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالمراجعة أو بأي شكل آخر من أشكال العقد، ومن المفيد و مصلحة كل من المراجع وكذلك العميل أن يرسل أولاً كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدء بمهمة المراجعة لتجنب أي سوء فهم للمهمة.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، ص: 34

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص: 162.

³ داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص ص: 29-30.

تختلف محتويات كتاب المهمة من عميل إلى آخر، إلا أنه عموماً يتضمن ما يلي:¹

- الهدف من مراجعة القوائم المالية.
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.
- نطاق المراجعة.
- شكل أي تقرير أو أي اتصالات عن نتائج مهمة المراجعة
- الحقيقة بشأن طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للمراجعة وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية
- حرية الوصول إلى السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشأن المراجعة.

في حالة إعادة التكاليف بالمراجعة، على المراجعة الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر بنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد، وقد يقرر المراجع عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة مراجعة ما لم تتوفر عوامل معينة من بينها:

- أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد.
- تغييرات مستجدة حدثت مؤخراً في الإدارة العليا.
- تغييرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة

ثالثاً: ISA 220 الرقابة على جودة أعمال المراجعة

تضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات وقاية الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت وفق لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.

فيما يخص عمليات المراجعة الفردية، يجب على مكتب المراجعة اختيار سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات المراجعة الفردية.²

رابعاً: ISA 230 التوثيق (إعداد أوراق عمل المراجعة)

تتمثل أوراق المراجعة في الأوراق المعدة من قبل المراجع أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزنة في الأوراق، الأقراص أو وسائل إلكترونية أو أية وسائل أخرى.

وتكمن أهمية أوراق العمل في كونها:

- تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية المراجعة.

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 133.

² داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص: 36 - 37.

- تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال المراجعة .
- تمثل أدلة المراجعة الناتجة عن أعمال المراجعة المنجزة والتي تدعم رأي المراجع.
- فيما يخص شكل ومضمون أوراق العمل فقد وضع المعيار الدولي مجموعة من الضوابط أهمها:
- على المراجع أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية المراجعة، طبيعة و توقيت ونطاق وإجراءات المراجعة المنجزة، نتائج عمليات المراجعة والاستنتاجات المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة أو مفصلة بالدرجة الكافية لتعملي صورة شاملة عن عملية المراجعة، ويتم تحديد مدى ودرجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المهني، حيث ليس ضروريا أو عمليا أن بدون المراجع في أوراق عمله كافة الملاحظات والاعتبارات والنتائج التي يتوصل إليها.
- يجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المواضيع التي تستدعي الرأي المهني للمراجع في النتائج المتوصل إليها في هذا المجال.¹
- كما حدد المعيار الدولي بعض النقاط التي تتعلق بتنظيم ومحتوى أوراق العمل نذكر منها:²
- يجب أن تحتوي ملخصات أو نسخ من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة.
- معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية وكذلك البيئة التشريعية التي تعمل ضمنها المؤسسة.
- القرائن التي تثبت تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية.
- القرائن التي تثبت اعتماد المراجع على المراجعة الداخلية والنتائج التي يتوصل إليها.
- تحليل العمليات والأرصدة.
- نسخ من القوائم المالية وميزان المراجعة الشامل وتقرير المراجع.

المطلب الثاني: معايير المسؤوليات

مثلما للمراجع حقوق خلال أدائه لمهام المراجعة، فإن عليه مسؤوليات عليه أخذها بعين الاعتبار تحددتها المعايير الدولية الثلاث التالية.

¹ داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء 1، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص ص: 224-225.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص ص: 314-315.

أولاً: IAS240 : الغش و الخطأ

جاء معيار المراجعة الدولي رقم 240 لمعالجة مسؤولية المراجع عن كشف الغش والخطأ كما اهتم هذا المعيار بالفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المعتمدة او المقصودة في القوائم المالية، بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير، كتسجيل عمليات وهمية، تلاعب أو تعديلات أو تزوير في السجلات، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات ... إلخ.

بينما الخطأ غير المعتمد، والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمر المحاسبية والرقابية ومن أمثلة على ذلك الإخطار المحاسبية أو الكتابية في السجلات ... إلخ.

ثانياً: ISA 250 : دراسة القوانين و اللوائح عند أداء عملية المراجعة للقوائم المالية.

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المراجع حول مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية.

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وتقييم نتائج المراجعة وإعداد التقارير عنها، يجب على المراجع أن يحمي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، ومع ذلك لا يتوقع من عملية المراجعة تعقب المخالفات بصرف النظر عن أهميتها النسبية، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة و العاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية المراجعة.

يطبق هذا المعيار على عمليات المراجعة للقوائم المالية ولا ينطبق على الارتباطات الأخرى، والتي يرتبط خلالها المراجع بشكل منفصل باختبار مدى الالتزام بقوانين وأنظمة معينة وتقديم تقرير منفصل بذلك .

تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكيد على الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق الإدارة، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسات والإجراءات، كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية وإشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية.¹

ثالثاً: ISA260 توصيل أمور المراجعة للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة

يجب على المراجع أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمور المراجعة التي تفيدهم.

¹ محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، ص ص: 146 - 165.

حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تعريف لحكومة الشركات، إنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه و إدارة شركات الأموال.¹

تتباين هياكل الحكومة من بلد لآخر، وهو الأمر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد الأشخاص الملائمين، ويعتمد المراجع على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الأشخاص أخذا بعين الاعتبار هيكل حكومة المؤسسة وظروف الارتباط وأي تشريع ملائم والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص.

في حالة عدم التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد، فإن المراجع يجب أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحكومة، كالمؤسسات الفردية والمؤسسات الحكومية... إلخ.

تتضمن الأمور ذات الارتباط بالحكومة التي يتعين على المراجع توصيلها عادة ما يلي:²

- النطاق الشامل لعملية المراجعة

- السياسات المحاسبية المستعملة والتغيرات فيها.

- المخاطر الجوهرية والمحتملة وأثرها على القوائم المالية.

- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

كما يجب على المراجع أن يوصل أمور المراجعة ذات الاهتمام بالحكومة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولون عن الحكومة تنفيذ التصرف الملائم وفي حالات معينة قد يوصل المراجع هذه الأمور في وقت أقرب من الوقت الذي يتم الاتفاق عليه.

يتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا وذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها:³

- الحجم والهيكل التشغيلي والهيكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة.

- طبيعة وقابلية وحساسية وجوهية الأمور التي يتم توصيلها.

- مقدار الاتصال المستمر والحوار بين المراجع والأشخاص المعنيين بالحكومة في كلتا الحالتين (شفويا أو كتابيا) على المراجع توثيق هذه الاتصالات وأي استجابات لتلك الأمور.

¹ رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمت الشركات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 13، العدد الأول عمان، 2005، ص:.

² حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 1، جامعة عين الشمس، الإسكندرية، 2004، ص: 597.

³ Compagne national des commissaires aux comptes CNCC. France ; 2007 :p 12.

المطلب الثالث: معايير التخطيط و الرقابة الداخلية.

بالنسبة للتخطيط والرقابة فإن المعايير الدولية للمراجعة تناولتها فيما يلي:

أولاً: ISA 300 التخطيط

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية المراجعة المتكررة وليس عملية المراجعة الجديدة، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية، إذ على المراجع تخطيط عملية المراجعة لكي يتم إنجاز المراجعة بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة منهج تفصيلي لطبيعة إجراءات المراجعة المتوقعة وتوقيتها ومداهما، ويخطط المراجع لتأدية عملية المراجعة بكفاءة وفي التوقيت المناسب، ويساعد التخطيط الملائم لعملية المراجعة المراجع على:¹

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وأن المشاكل المحتملة قد شخص وأن العمل يتم إنجازها بسرعة.

- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.

- تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعين الآخرين والخبراء.

- الحصول على أدلة مراجعة كافية.

- التحكم في التكاليف.

- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خصلة المراجعة، منها:²

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة.

الدراية بالنظام المحاسبي والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعميل.

- تقرير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية.

- تحديد أهداف ونطاق المراجعة لكل المجالات.

- وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات المراجعة المخططة وتوقيتها.

- التنسيق والتوجيه والإشراف المتابعة للمراجعين المساعدين ومواقع العمل.

¹ حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص: 242.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 215.

ينبغي على المراجع إعادة النظر في خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة كلما وجدت ضرورة لذلك وخلال فترة المراجعة، ويتم تخطيط عملية المراجعة طوال مدة التكاليف بالمراجعة بسبب وجود تغيرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات المراجعة، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات المهمة.

ثانياً: ISA 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها

سحب مجلس معايير المراجعة سنة 2004 المعيار رقم 400 وإصدار المعيار رقم 315 وأعاد صياغته في نهاية سنة 2006.

يشير معيار المراجعة الدولية 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني: " العملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يلي:

- موثوقية تقديم التقارير المالية.
- فعالية وكفاءة العمليات.
- الامتثال للقوانين و الأنظمة المطبقة.
- كما أشار إلى أنه يجب على المراجع الحصول على فهم لبيئة الرقابة، والتي تشمل مايلي:
- الرقابة ومهام الإدارة.
- مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة.
- أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة.

وأشار المعيار إلى أنه يجب على المراجع الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارتها، لقد أدى إصدار معيار المراجعة الدولي 315 إلى تطوير واجبات المراجع بشأن الرقابة الداخلية، حيث أشار المعيار إلى أنه يجب على المراجع الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالمراجعة، ويستخدم المراجع فهم الرقابة الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر عن مخاطر الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر عن مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.¹

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء، للنشر عمان، 2008 ص: 115-119

ثالثاً: ISA 320 الأهمية النسبية

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلي: " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة و تقديمه بصورة خاطئة، وبالتالي فإن الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة، كما يجب على المراجع أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما:

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة،

- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية،

عند تصميم خطة المراجعة فإن المراجع يقوم بوضع مستوى قبول الأهمية النسبية وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية، ومع ذلك فإن دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار. ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبياً فإنه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.¹

رابعاً: ISA402 المراجعة في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل التي تقوم بإنجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعلومات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب). وفي هذه الحالة فإن بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل، وقد تؤثر على هيكل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به بالتالي على المراجع تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية المراجعة و ذلك بمراعاة:

- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية.

- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية.

- تأكيدات القوائم المالية الهامة، والتي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية والمخاطر الملازمة المرتبطة بالتأكدات.

- مدى تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية.

- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية.

- قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل.

¹ حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 1، مرجع سبق ذكره، ص ص: 677-678.

إن مراعاة العميل لما سبق يقوده لان يقرر تقدير مخاطر الرقابة سوف تتأثر بضوابط المؤسسة الخدمية، أما في حال استنتاجه بأن أنشطة المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية المراجعة فعليه الحصول على معلومات كافية لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وقيامه بتقدير مخاطر الرقابة، وقد يلجأ في ذلك استعمال تقرير مدقق المؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءته المهنية وحدود التكلفة المحدد الذي وافق عليه، وعليه تقدير فائدة وملائمة التقارير الصادرة عنه، عند استعمال المراجع تقرير المدقق المؤسسة الخدمية، يجب عدم الإشارة إلى ذلك في تقريره.¹

المبحث الثاني: معايير الإثبات في المراجعة.

يحتاج المدقق لدعم رأيه النهائي حملة الإجراءات بغرض إثبات صحة رأيه في القوائم المالية المدققة، والتي قد يصل إليها عن طريق وثائق، تحليلات، مصدقات من الغير، من خلال مقابلات يجريها مع المسير أو باستيضاح تأثير ارتباط المؤسسة بأطراف أخرى ذوي مصلحة لديها ... وغيرها من الإثباتات التي أصدرتها لجنة التدقيق الدولية في المعايير التالية.

المطلب الأول: أدلة الإثبات و الأرصدة الافتتاحية و الإجراءات التحليلية.

تطرت معايير المراجعة الدولية لكل من أدلة الإثبات و الأرصدة الافتتاحية و الإجراءات التحليلية من خلال المعايير التالية:

أولاً: ISA 500 أدلة الإثبات في المراجعة

يجب على المراجع الحصول على أدلة الإثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني²

يتم الحصول على أدلة إثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة* ومن الإجراءات الجوهرية* وفي بعض الحالات فإن أدلة الإثبات بمصادرها (داخلية أو خارجية) وبطبيعتها (مرئية أو موثقة أو شفوية) بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة، إلا أن العموميات التالية تساعد على مدى موثوقية أدلة الإثبات:³

- تكون أدلة المراجعة موثقة أكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة.

¹ حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2004، ص: 205 - 207.

² عبيد بن سعد المطيري، مستقبلاً مهنة المحاسبة و المراجعة تحديات و قضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000، ص: 59.

* تعني الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم و التشغيل الفعال لنظام المحاسبي و لنظام الضبط الداخلي.

* تعني الاختبارات التي ستنجز للحصول على أدلة الإثبات التي ستكشف عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية و هي على نوعين اختبارات تفصيلية للمعاملات و للأرصدة، إجراءات تحليلية جوهرية.

³ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 10، مرجع سبق ذكره ص: 20.

- أدلة المراجعة المنتجة داخليا موثقة أكثر عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من قبل المؤسسة فعالة.
- تكون أدلة المراجعة موثقة عندما تكون موجودة في شكل وثائقي، سواء كان ذلك ورقا أو في واسطة إلكترونية أو وسائط أخرى.
- أدلة المراجعة التي توفرها الوثائق الأصلية موثقة أكثر من أدلة المراجعة التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكسات.

ثانيا: ISA510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة

- لقد اهتم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية، وذلك عندما تراجع القوائم المالية للمرة الأولى أو عندما تكون مراجعة من قبل مراجع آخر، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة المراجعة الأولى يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة تفيد أن:
- الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية الجارية.
 - الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة ثم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها.
 - أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار و تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.¹

ثالثا: ISA 520 الإجراءات التحليلية.

- معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف على المبالغ المتنبأ بها.
- تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مثلا:
- المعلومات المتقارنة للفترات السابقة.
 - النتائج المرتقبة للوحدة مثل: الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المراجع.
 - المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.
- كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى المراجعة الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص: 229.

- بين عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتنبأ به المبني على خبرة الوحدات مثل نسبة هامش الربح.

- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.¹

المطلب الثاني: عينة المراجعة و مراجعة التقديرات

اهتمت معايير المراجعة الدولية بعينة المراجعة من خلال المعيار ISA530 ومراجعة التقديرات في المعيار ISA 540 التي سنتطرق لها بنوع من التفصيل من خلال ما يلي:

أولاً: ISA 530 عينة المراجعة.

يقصد بعينة المراجعة تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من البنود المكونة لرصد الحسابات أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة، ويجب على المراجع أن يأخذ باعتباره أهداف مراجعة التي ينبغي تحقيقها وإجراءات المراجعة التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف.²

لدى تحديد المراجع حجم العينة يجب أن تأخذ في اعتباره خطر المعاينة وخطأ القبول والخطأ المتوقع. كما يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي ويقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لأن تدخل في العينة.

مع أن هناك طرق عديدة للاختيار إلا أن الطرق الثلاث التالية هي الأكثر شيوعاً واستخداماً .

أ. الاختيار العشوائي: الذي يضمن أن كل بنود المجتمع الإحصائي لها فرص متساوية للاختيار كاستخدام الأرقام العشوائية في اختبار العينة.

ب. الاختيار المنظم: الذي يقضي اختيار بنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة الأولى قد تبنى الفاصلة على أساس عدد معين من البنود.

ت. الاختبار الإتفاقي أو الشخص: شريطة أن يسحب المراجع عينة تمثل جميع بنود المجتمع الإحصائي.

ثانياً: ISA 540 مراجعة التقديرات المحاسبية.

يقصد بالتقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة و من أمثلة التقديرات الإيرادات المستحقة.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 257.

² حسين قامتي، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص: 270.

- الضرائب المؤجلة.
- أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية.
- خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الانجاز.
- فحص الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات.
- استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة.
- على المراجع القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفته لطبيعة العمل وفيها إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة.¹

المطلب الثالث: الأحداث اللاحقة و الاستمرارية و إقرارات الإدارة.

تناولت المعايير ISA560 وISA570 وISA580 الأحداث اللاحقة و الاستمرارية و إقرارات الإدارة التي سنتناولها في هذا المطلب.

أولا: ISA560 الأحداث اللاحقة

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعايير يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، و الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المراجع مراعاة الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير.²

ثانيا: ISA 570 الاستمرارية

على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا، وعليه الأخذ بالاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة، ومن بين هذه المؤشرات ما يلي:³

أ. مؤشرات مالية: نذكر منها

- الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة.
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.

¹ حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص: 215-216 .

² حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

³ رشا حمادة، دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة، نشر المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13، جانفي 2003، ص:

- خسائر تشغيلية ضخمة.

- تأخر توزيعات الأرباح على المساهمين أو توقفها.

ب. مؤشرات تشغيلية: نذكر منها

- فقدان قياديين بدون تعويضهم.

- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي.

- مصاعب عمالية أو نقص في التجهيزات.

ت. مؤشرات أخرى: مثل

- عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية.

- إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة والتي في حال نجاحها قد تسخر عن أحكام لا يمكن تنفيذها.

- تغييرات القوانين أو السياسات الحكومية والتي يتوقع أن تؤثر سلباً على المؤسسة.

كما يجب على المراجع دراسة و مناقشة الإدارة في خططها المستقبلية، بحيث يكون تركيز المراجع عادة على الخطط التي لها تأثير جوهري هام على حل مشاكل المؤسسة في المستقبل القريب ويجب أن يتأكد المراجع من فعالية هذه الخطط وإمكانية تنفيذها.

ثالثاً: ISA 580 إقرارات الإدارة.

على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام موقعه من القوائم المالية.

خلال عملية المراجعة تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إما المراجع من تلقاء نفسه أو بناء على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للقوائم المالية فإن المراجع سوف يحتاج إلى:

- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة.

- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة و تتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها..¹

¹ حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 2، مرجع سبق ذكره، ص 685 - 688.

- أما في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات الذي يعتقد المراجع أنها ضرورية، فإن ذلك سيشكل تحديد النطاق المراجعة و على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي.

المبحث الثالث: معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين و تقريره النهائي

قد يأخذ محتوى تقرير المراجع عدة اتجاهات بناء على ما يتوصل إليه في نهاية عملية المراجعة واطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة، والتي قد يرى المراجع أن لها تأثيرا على القوائم المالية للفترة الحالية وقد يدعم المراجع عمله بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص أو اختصارات بعض إجراءات المراجعة أو التي قد يلجأ إليها بسبب جهله لبعض الأمور التي قد يحتاجها بصفة استثنائية في عملية مراجعة دون أخرى و التي لا تندرج ضمن تكوينه كمراجع

تضمنت معايير المراجعة الدولية اعتماد المراجع على أعمال الآخرين في المعايير 600، 610، 620 كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المراجع و الإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من التقارير في المعايير 700، 710، 720، 800.

المطلب الأول: الجهات المساعدة للمراجع

هناك بعض الأطراف التي قد يلجأ إليها المراجع عند أداء وظيفته والتي تناولتها معايير المراجعة الدولية في ثلاثة معايير:

أولا: ISA 600 الاعتماد على أعمال مراجع آخر

يجب على المراجع أن يأخذ بعض الاعتبارات فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمراجع أساسي، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي:¹

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية التي سيقوم المراجع الأساسي بمراجعتها .
- درجة معرفة المراجع الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء.
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم تدقيقها من قبل مراجع آخر.
- القيام بالإجراءات الإضافية للمراجعة والمتعلقة بالأجزاء المراجعة من قبل مراجع آخر.

يجب على المراجع الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مراجع آخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة الخاصة، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن عمل المراجع الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة.

¹ احمد حلمي جمعة، تطور معايير المراجعة و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 09، دار صفاء للنشر، عمان، 2009، ص ص: 89-90.

ثانياً: الاعتماد على أعمال المراجع الداخلي

يجب أن يحصل المراجع الخارجي على فهم كاف لفعاليات المراجعة الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية المراجعة وتطوير منهج فعال لانجازه، فوجود مراجعة داخلية فعالة تسمح عادة باختصار إجراءات المراجعة الخارجية لا إلغاؤها، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناء على دراسة أنشطة المراجعة الداخلية قد يقر المراجع الخارجي أن المراجعة الداخلية لها تأثير على إجراءات المراجعة.

في حال توفر دلائل تشير بان المراجعة الداخلية مناسبة للمراجعة الخارجية للقوائم المالية، على المراجع الحصول على فهم لوظيفة المراجعة الداخلية وانجاز تقييم أولي لها بناء على عوامل مهمة هي:¹

- مكانة المدقق الداخلي في التنظيم.
- مدى العمل المتاح للمراجع الخارجي، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات المراجع الداخلي ومدى دلالتها.
- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي و العناية المهنية المناسبة.
- وتزداد فعالية التنسيق مع المراجعة الداخلية إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة ويحتاج المراجع الخارجي إلى إحاطته بتقارير المراجع الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه أن يتم إخباره باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المراجع الداخلي و الذي قد يؤثر على عمل المراجع الخارجي.

ثالثاً: ISA 620 الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين

قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة او بصورة مستقلة أو على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، ويتعين على المدقق قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الأمور لعل أهمها:²

- أ- عندما يخطط المدقق الاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية أخذاً بالاعتبارات التالية:
 - الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادر عن الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها.
 - الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المراجع للحصول على دليل إثبات فيه.
- ب- يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة تفيد بان نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية المراجعة.
- ت- يجب على المراجع تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن المراجعة، وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم تأكيدات القوائم المالية.

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

² حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 3، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

المطلب الثاني: تقرير المراجع النهائي

باعتباره آخر مرحلة من عملية المراجعة، يصدر المراجع تقريره النهائية للأطراف الطالبة له. وله في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للمراجعة و هي:

أولاً: ISA700 تقرير المراجع عن القوائم المالية

يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف:

- عنوان التقرير و الجهة التي يوجه إليها التقرير
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيد، تحتوي على ما يلي:
 - ✓ بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة و مسؤوليات المراجع.
 - ✓ تحديد القوائم المالية المراجعة
- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة)
- فقرة الرأي
- يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، ويجب عليه عدم إصداره تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية.
- يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك
- أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما، ويتضمن تقرير المراجع أحد الآراء الثلاث

1- الرأي المتحفظ

- عندما يخلص المراجع إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق المراجعة ليس هاماً لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبى

2- عدم إبداء الرأي

- في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهرياً و شاملاً و بدرجة لا يتمكن المراجع فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة، و بالتالي لا يستطيع أن يبدي رأياً حول القوائم المالية.

3- الرأي المعاكس

- يجب أن يتم إبداءه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية و الشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المراجع بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده لبس للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.¹

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 120-121.

ثانياً: ISA710 المقارنات

على المراجع التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم مراجعتها

أ - مسؤوليات المراجع عن الأرقام المتناظرة* و التقرير عنها:

يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علماً بأن مدى إجراءات مراجعة الأرقام المتناظرة اقل بكثير من تلك المنجزة على الأرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتيادياً بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة اقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتيادياً بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح ويتم تصنيفها بشكل ملائم.

يجب أن يحتوي تقرير المراجع على إشارة خاصة للأرقام المتناقضة فقط في الظروف التالية:

- في حالة كون تقرير المراجع عن الفترة الماضية و الصادر سابقاً يتضمن رأياً متحفظ أو عدم إبداء الرأي أو رأياً سلبياً، و أن الأمر الذي أدى إلى التقييد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية.

ب - مسؤولية المراجع بشأن القوائم المالية المقارنة و التقرير عنها:

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقرير:

- ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ و الإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/ أو إفصاحات مناسبة.
- ما إذا كانت السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/ أو إفصاحات مناسبة.¹

ثالثاً: ISA720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المراجع حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات و الملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، و لابد عند ذلك من اطلاع المراجع على هذه المعلومات و قد يكون مسؤولاً عن مراجعتها أيضاً في بعض الحالات.¹

* الأرقام المتناظرة هي المبالغ و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة و المدرجة ضمن القوائم المالية للفترة الحالية و تشكل جزء منها.

¹ احمد حلمي جمعة، تطور معايير المراجعة و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 02، دار صفاء للنشر، عمان، 2009، ص ص:

تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة ISA 800

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات المراجعة ذات الغايات الخاصة بما في ذلك:²

- القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما.
- حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية.
- مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها.
- القوائم المالية الملخصة.

لا بد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلك قبل القيام بالمهمة.

كذلك عند تخطيط المراجع لعمله، لا بد أن يكون له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعدادها تقرير عنها من والذي يستخدمها، ويجب أن يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه.

¹ حسين القاضي، المراجعة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 246.

² محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 247.

خلاصة الفصل

من خلال العرض التفصيلي لمعايير المراجعة الدولية، يمكن أن نلاحظ أن هذه المعايير كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة المراجعة وكذا معايير التخطيط و الرقابة الداخلية، التي هي عبارة عن دليل أو مرشد للقيام بعملية المراجعة.

كذلك احتوت معايير تخص أدلة الإثبات و اعتماد على عمل المراجعين الآخرين و التقرير في المراجعة، وكذا الجهات المساعدة للمراجع للقيام بمهامه .

وهذه المعايير تتميز كبنيتها إطار متجانس وقابلا للتطبيق على المستويات الدولية، وأكثر عمومية وشمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم، من الجانب الضمني الملاحظ أنها تركز على تفصيلات وإجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية.

تمهيد:

الجزائر في إطار سعيها للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة والمراجعة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، وليس إصلاح منظومة المحاسبة من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، وكذا إصدار القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/07/29 م والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

شهدت مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية مما دفع المشرع على تفويض وتعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل عن المؤسسات للعمل على إثبات شرعية وصدق حساباتها وفي معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر ولذلك نظم المشرع الجزائري المؤهلات التي يجب توافرها في المراجع وذلك بتكوين هيئات عملية مشرفة على عملية المراجعة لرفع مستواها بما تصدره من توصيات وما تقوم به من أبحاث في هذا الميدان.

كل هذا أصبح منطق مفروض لا يمكن أن تتجاهله، وفي هذا السياق تكون الظروف ملائمة لإنشاء شركات المساهمة وشركات الأموال تكون فيها المراجعة أحد ركائزها.

لذلك سنتناول في هذا الفصل تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وقسم لثلاث مباحث.

- ✓ المبحث الأول: المسار التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر.
- ✓ المبحث الثاني: تنظيم مهنة مراجع الحسابات في الجزائر.
- ✓ المبحث الثالث: الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول: المسار التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

تسعى الجزائر إلى الخروج من عزلتها والاندماج مع الاقتصاد العالمي في ظل مفهوم العولمة، حيث قامت باعتماد الشراكة الأورو متوسطية، وتسعى جاهدة للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو توجه لا بد أن تنتهجه الجزائر من خلال القيام بالعديد من الإصلاحات فبعدما قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي الجديد سنة 2009م، قامت بإصلاح منظومة التدقيق من خلال إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11م.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المراجعة في الجزائر.

تتميز مهنة المراجعة في الجزائر بالعديد من التقلبات في مفهوم وأهمية وطبيعة ممارستها وتنظيمها، نتجه للعديد من الظروف والتغيرات في البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية المحيطة بها، و لقد مرت مراجعة الحسابات في الجزائر بعدة مراحل أساسية نوجزها فيما يلي:

1. قبل الاستقلال: كانت المهنة الخاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

2. غداة الاستقلال:

كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل، إما على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأمين و الكفاءات، و ظلت مهنة المحاسبة والمراجعة خاضعة للنصوص والتشريعات المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي¹.

3. من سنة 1969م إلى 1980م

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969م، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31م المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه²: « يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي التجاري في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصادقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأموال الخصوم»

كما تناول المرسوم رقم 173/70 في 1973/11/16م تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

¹ عمور جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ص: 5.

² قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970، المادة 38.

- مراقبو ومفتشو المالية.

وأوكلت للمراجعين المهام التالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها أثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديرية طبق لمواصفات الخطة.

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة التحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.¹

4- الفترة من 1980م إلى 1988م

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي تنتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعطيات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن أليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك لفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30 م المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها»²

5. من سنة 1999م إلى سنة 2000 م.

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، ومن أبرزها قانون 08/91 المنظم لمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 1991/04/29 م المعتمد في 1999/05/01 م، وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة و التشخيص الممارس لها، و تطرقت إلى الحقوق و الواجبات وتحديد المسؤوليات، وكذلك صدور قرار رقم SPM 0224 بتاريخ 1994/02/20 م بأمر من وزير الاقتصاد، بضم سنة توصيات يلزم محافظي الحسابات بإتباعها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء وتنقيح مهنة المراجعة الخارجية حسب ما تقتضيه الظروف من تطور تقنيات المحاسبة والمراجعة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية.³

إضافة إلى صدور سنة 1996م المرسوم التنفيذي رقم 136 - 96 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و المؤرخ في 1996/04/15م، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم

¹ المادة رقم 47 من الأمر، رقم 71-82 الموجود في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1971/12/29، ص: 1856.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 43، المؤرخ في 1980/03/31، ص: 1507.

³ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.¹

6- من سنة 2001م إلى سنة 2011م

صدرت عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة المتعلقة بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ولعمل أهم هذه المراسيم مايلي:

- المرسوم التنفيذي 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تسيّر مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.²

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-10 المؤرخ في 27/10/2010 م والتي تتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 م والمتعلق بمجلس المحاسبة

- صدور المراسيم في 27/11/2011م والتي توصي في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة والمنظمات المهنية في الجزائر و إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهمة المراجعة في الجزائر.

إن تناول الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبية، لاعتبار أن المراجعة في مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، حيث صاحبت الهيئات والمنظمات في الجزائر خاصة منها المتعلقة بمباشرة مهنة المحاسبة.

أولاً: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

نصت المادة 5 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 على انه " تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها و واعد سيرها عن طريق التنظيم"

وفضلاً عن أحكام المادة 05 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المرات 10، 11، 9 من نفس القانون بما يلي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 28، المؤرخة بتاريخ 1991/05/01م، ص: 653 - 654.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة بتاريخ 2010/09/01م، ص: 4.

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة.
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.
- تقدير حدوث التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في إحدى أصناف هذه المنظمة.

ثانيا: مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية.

- تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 م المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01م، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله، و تتمثل اختصاصات المجلس في:¹
- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
 - تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجار الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
 - إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
 - الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
 - تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
 - السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.
 - تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
 - إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقيس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.
 - المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.
 - المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992، ص ص: 82-83.

- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

ثالثا: المجلس الوطني للمحاسبة.

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 م وطبقا للمادة 2 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهرا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو يطلب من الوزير المكلف بالمالية

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيمل يلي:¹

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
 - ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات وطرق المحاسبة .
 - يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني
 - يفصح ويبيدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية، التي لها علاقة بالمحاسبة.
 - يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
 - يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
 - ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.
 - ينشر تقاريره ودراساته وتحليله ووجهاته.
- أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديددهم في المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يتألف من وزير المالية أو ممثله أما تشكيلته فهي:
- الرئيس المزاو لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء والمحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
 - ممثل الوزير المكلف بالمالية.
 - ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
 - ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 65 المؤرخة في 1996/09/25، ص: 20.

- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل عن الفرقة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الفرقة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك و المؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية التأمين.
- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- أستاذين لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.¹

المطلب الثالث: الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر.

في الواقع يمكننا أن نتناول إطار مراجعة الحسابات في الجزائر انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة، سواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو مختلف القوانين والمراسيم التنفيذية الواردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية دون نقد أو تعليق.

أولا: الإستقلالية

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية:

1- الزاوية الأخلاقية.

تشتمل على تحلي المراجع بالآتي:²

- مبدأ الحياد

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 65، المؤرخة في 1996/09/25، ص: 21.

² المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 و المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24.

- مبدأ الإخلاص

- مبدأ الشرعية المطلوبة

2- الزاوية المادية

أبرز فيها المشرع حالات التنافي في مزاولة المراجعة في المؤسسة.¹

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة.

- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبط من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

3- الزاوية المهنية.

أبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية في مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

كما أشارت المادة 30 و 31 من قانون 08-91 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمته في الجمعية العامة، كما أرفق هذا التعيين بمدته القصوى إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

كما تناول القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1997م أتعاب محافظ الحسابات بتحديد سقف الأتعاب والحدود الدنيا بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

ثانيا: الكفاءة

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسيين هما:²

1. التأهيل العلمي اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي:

أ. المجموعة الأولى:

- ليسانس في العلوم المالية.

¹ المادة 715 مكرر 6 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص: 185.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 32 بتاريخ 1999/03/24، ص: 04.

- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة.
- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية

ب. المجموعة الثانية:

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

2- التأهيل العلمي

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني.
- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية متابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

ثالثا: معيار العناية المهنية.

نصت المادة 715 مكرر 4 على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمراجع، إذا أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثتهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتهم والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، كما أجاز المشرع لمحافظ الحسابات الآتي¹:

- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
- إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة.
- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

¹ المادة 715 مكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ص: 184.

رابعاً : التقرير

تبعاً للنصوص الجزائرية، فإنه يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية حسب الحالة بما يلي:¹

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات التي أداها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
- المخالفات والأخطاء التي اكتشفها.
- النتائج التي تفسر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة مراجع الحسابات في الجزائر.

مهنة مراجع الحسابات في الجزائر تخضع لعدة ضوابط وشروط و ذلك حسب نصوص مواد القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 م والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و التي تطرقت إلى شخص المراجع من تعريفه وتعيينه، بالإضافة إلى واجباته وحقوقه.

المطلب الأول: تعريف وتعيين مراجع الحسابات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف وكيفية تعيين المراجع والجهات المخولة لتعيينه

أولاً: تعريف مراجع الحسابات في قانون الجزائر

1 - حسب نص المادة 22 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد كما يلي " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية حاسمة الخاص وتحت مسؤولية المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "

2- حسب ما ورد في القانون التجاري في نص المادة 715 مكرر 4 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 25 أفريل 1993 م يعرف مراجع الحسابات كما يلي " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وصحتها، كما

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، مذكرة تخرج، ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص المالية و محاسبة، جامعة المدية 2008، ص: 85.

يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة و في الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها".¹

ثانيا: تعيين مراجع الحسابات.

لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفية تعيين مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، حيث يتعين على الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوالت تعيين مراجع حسابات أو أكثر من المحترفين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك بعد موافقتهم، وتدوم مدة الوكالة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يجوز تعيين المراجع بعد وكالتين إلا بعد ثلاث سنوات، وإذا لم تعين الجمعية العامة المراجعين أو في حالة مانع أو رفض واحد من مراجعي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة ببناء على طلب كال من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة أو من طرف كل معني بالأمر، وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة و مراقبتها.²

وبالنسبة للشركات والهيئات المعنية بتعيين مراجع حسابات في الجزائر هي شركات المساهمة SPA والجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، وبصدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005³، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL (société a responsabilité limitée)

والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد EURL

(entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée)

معنية كذلك بتعيين مراجع حسابات للتصديق على حساباتها السنوية ولكن بصدور قانون المالية لسنة 2010، فإن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج، فإنها تصبح غير ملزمة بالتصديق على حساباتها من طرف محافظ حسابات.⁴

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، ص: 07.

² الأمر 59-75 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993، المادة 715 مكرر 4.

³ القانون رقم 05-05 مؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 52، 2005، المادة 12.

⁴ القانون رقم 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 78، 2009، المادة 44 المعدلة للمادة 12 من القانون 05/05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

وبالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل اثنين من مراجعي الحسابات المسجلين بجدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ونفس الشيء ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة في الجزائر.¹

أما عن كيفية تعيين مراجع حسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و مراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة، فيتم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم اختياره على أساس قدراته ومراجعة و مخطط التكاليف، أما في حالة غياب أحكام قانونية فإن يشترك في التعيين وزير المالية و الوزير الوصي.

كما ينظم المرسوم التنفيذي رقم 11-32 كيفية تعيين محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط الذي يجب أن يعده مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، ونشير إلى أنه لا ينطبق هذا الإجراء على تعيين محافظ الحسابات في الجمعية العامة التأسيسية.

المطلب الثاني: مهام و إنهاء مهام المراجع.

هناك عدة مهام للمراجع يحددها القانون في مادته (23) المذكورة في الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة في 29 جوان 2010، وتنتهي هذه المهام لعدة أسباب قد تكون عادية أو غير عادية.

أولاً: مهام مراجع الحسابات في الجزائر.

هناك نوعان من المراجعين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين المكلفين بالقيام بالمراجعة الخارجية التعاقدية ومحافظي الحسابات المكلفين بمهام المراجعة الخارجية القانونية، وستتطرق إلى مهام كل من الفئتين وفق ما جاء به القانون الجديد المنظم للمهنة والقانون التجاري.

أ - مهام الخبير المحاسب في الجزائر.

يعتبر الخبير المحاسب وفق القانون 01/10 المؤهل الوحيد للقيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشركات والهيئات وتقديم الاستشارات لها في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وهي مهمة ظرفية مؤقتة وتعرف باسم المراجعة الخارجية التعاقدية.

¹ Tahar Hadj Sadok, Le Commissaire Aux Compts, Dahlab, Alger, 2007,P :179.

ويعرف القانون 01-10 الخبير المحاسب على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص و تقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات " ¹

ومن مهام الخبير المحاسب أيضا حسب المادة (18) من القانون 01-10، القيام بمسك و مركزة (centralisation) وفتح و ضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربط بها أي عقد عمل، ويعد ، الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (المراجعة القانونية) لدى الشركات والهيئات المعنية بالمراجعة القانونية وحاليا في الجزائر معظم الخبراء المحاسبين إن لم نقل كلهم يمارسون مهام محافظة الحسابات.

ب - مهام محافظ الحسابات في الجزائر.

تعتبر مهنة محافظ الحسابات عن المراجعة الخارجية، القانونية التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، عرف القانون رقم 01-10 محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" ²

ينص القانون التجاري على أن الجمعية العامة العادية لشركة المساهمين تعيين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة.

1 - المهام الدائمة:

وفقا لأحكام المادة (23) من القانون 01-10، فإن المهام التي يضطلع لها محافظ الحسابات في الجزائر و بصفة دائمة باستثناء كل تدخل في التسيير هي كالتالي:

- يستمد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، كذا والأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون والمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدى رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادف عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

¹ القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات و خبير المحاسب و المحاسب المعتمدة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 18

² نفس المصدر السابق، المادة 22.

- يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه وأطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة و تخص هذه المهام قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.¹

2- المهام الخاصة:

- بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة نلخصها في الآتي:
- في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل.²
- إخبار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري).
- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723 من القانون التجاري).
- فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركة (المادة 750 من القانون التجاري).
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621 من القانون التجاري).

ثانيا: إنهاء مهام أو عزل المراجع.

فيما يخص إنهاء مهام المراجع، فإنه يتم كما يلي:³

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة.
- تجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركات التي تلجأ علينا للدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض المراجع أو المراجعين الذين عينتهم الجمعية العامة.
- في حالة حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام المراجع قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

¹ القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات و خبير المحاسب و المحاسب المعتمدة، مرجع سبق ذكره، مادة 23.

² القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيري، الجزائر، 2010/2009، المادة 715 مكرر 16، ص: 256.

³ الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993، المادة 715 مكرر 7-9.

ونلاحظ من هذه النصوص القانونية أن تعيين المراجع و إنهاء مهامه نصفه عامة هو من حقوق الجمعية العامة للمساهمين باعتباره وكيلا عنهم والمحافظ على أموالهم، ولا يجوز تفويض مجلس إدارة الشركة في أمر تعيين و عزل المراجع، وذلك لأن المراجع من المفروض أن يكون رقبيا على مجلس الإدارة فكيف يمارس وظيفة الرقابة على الجهة التي تملك أمر تعيينه وعزله، كما منح المشرع ضمنا هام لاستقلالية المراجع يتمثل في عدم إمكانية عزله من قبل الهياكل الإدارية بالشركة بحرية، وإنما أعطى هذا الحق للقضاء بناء على أسباب مشروعة تقدمها الإدارة أو المساهمين.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع

من خلال هذا المطلب سنتطرق للحقوق و الواجبات التي اقرها المشرع الجزائري التي تتعلق بالمراجع

أولا: حقوق المراجع

يتمتع المراجع ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثلة في الإدارة أو صاحب المؤسسة. يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية للمراجع الحسابات فيما يلي:¹

- 1- يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- 2- يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- 3- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 06 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- 4- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- 5- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.
- 6- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة..

¹ المواد: 31-32 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010، ص: 08.

ثانيا: واجبات المراجع

تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات و دفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المراجع من حيث نطاق عملية التدقيق.
- 2- قيامه بإعداد تقاريره بصورة واقية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.
- 3- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة.
- 4- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية.
- 5- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- 6- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهد¹.

المبحث الثالث: الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.

على المراجع أن تكون طريقة عمله حذرة وتتركز على منهجية منذ قبول الوكيل وحتى إعداداته لتقرير المصادقة على الحسابات السنوية، وعلى اعتبار أن المنهجية المعتمدة في إجراءات المراجعة لا تختلف كثيرا عن تلك المعتمدة من طرف مراجع الحسابات في الجزائر، والتي حددها المشرع الجزائري في قوانينه، وارتأينا أن نبرز خطوات وإجراء المراجعة بصفة عامة مع تسليط الضوء على نصوص المراد القانونية المتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر

المطلب الأول: قبول المهمة و الشروع في العمل.

هذا المعيار تناولته المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين والمعتمدين ومحافظي الحسابات من خلال كتيب أصدرته سنة 1994م، وهو يعالج هذا المعيار في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها وكذا الإجراءات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها قبل قبول المهمة و الشروع فيها و هي كالتالي:

أولا: قبول المهمة

يجب على مراجع الحسابات قبل إبداء رأي بقبول المهمة الموكلة إليه من قبل المؤسسة عليه القيام بمايلي:

¹ المادة 34 من القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات و خبير المحاسب و المحاسب المعتمدة، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

- 1- التأكد من عدم وقوعه في حالات عدم الملائمة والمخالفات القانونية النظامية المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و حافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 2- يطلب قائمة بالقائمين بالإدارة وأعضاء مجلي المديرين، ومجلس الرقابة بالمؤسسة، والمؤسسات الحليفة ومقدمي الحصص المالية.
- 3- في حالة كون المراجع بديل لمراجع معزول فانه عليه التأكد بان سبب عزل هذا الأخير لم يكن تعسفيا، أما في حالة رفض المراجع السابق تجديد وكالته فعلى المراجع الاتصال به ومعرفة سبب عدم تجديده للوكالة، أما في حالة عدم وجود الحالتين فعليه ان يستخبر عن مبررات ذهاب هذا المراجع.
- 4- التأكد من أن إمكانيات مكتبه تسمح له بتنفيذ المهمة، وانه يستطيع إتمام مهمته بكل استقلالية، وبعد قيام المراجع بالإجراءات المذكور سابقا فانه يقدر مدى قدرته على القيام بالمهمة الموكلة إليه وبالتالي يقرر قبول أو رفض المهمة و إبلاغ المؤسسة بقراره.

ثانيا: الشروع في المهمة

بعد تقرير المراجع قبول المهمة الموكلة إليه تأتي مرحلة الشروع في تنفيذ المهمة، وخلال هذه المرحلة يجب على المراجع القيام بالإجراءات التالية:

- 1- يجب على المراجع التأكد من صحة تعيينه، إذا ما كان من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية، حيث أنه إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية عند تعيينه فإنه يقوم بالتوقيع على الأنظمة، أما إذا كان حاضرا في الجمعية العامة العادية عند تعيينه فإنه يوقع على المحضر مع ملاحظة " قبول التوكيل "، أما إذا لم يحضر للمجلس فإنه يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا.¹
- 2- وبعد التأكد من صحة تعيينه، يجب على المراجع التصريح كتابيا أنه ليس في وضعية مخالفة أو منافية للقوانين والأنظمة.
- 3- كما يجب عليه إبلاغ مجلس المنظمة الوطنية بتعيين عن طريق رسالة موصى عليها خلال 15 يوم تلي قبوله الوكالة.
- 4- يجب على المراجع وإدارة المؤسسة التوقيع على اتفاقية أو رسالة التكاليف بمهمة، وتشمل على الخصوص ما يلي:
 - طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها ومدة المهمة.
 - المبلغ الإجمالي المقابل للأتعابو شروط التعاون بين الأطراف .
 - كما تبين هذه الرسالة الآجال القانونية لإيداع التقارير وكذا المتدخلون.

¹ عمر شريف، مدى ملائمة المعايير للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002، ص: 119-120.

5- يجب أن يتصل المراجع الحديث التعيين بالمراجع السابق لجمع المعلومات الضرورية التي تسهل عليه الشروع في العمل.

أما في حالة رفضه للمهمة الموكلة إليه، فعليه أن يبلغ المؤسسة عن عدم إمكانية قبوله المهمة مع تبرير ذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام خلال 15 يوما التي تلي تبليغه بذلك، وذلك لأنه إذا قامت المؤسسة بإجراءات الإشهار القانونية والنظامية فإنه يطلب منها رسالة الرفض نشر رفضه لقبول المهمة.

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وملفات العمل.

حسب التعليلة التي جاءت بها المنظمة الوطنية فإن المراجع عند فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية فإنه يهتم على وجه الخصوص بجانبين هما:

أولا: احترام الشكليات القانونية والتنظيمية

إن المراجع في هذا الجانب يهتم بكل ما هو قانوني ونظامي حيث على المراجع القيام بما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة تملك كل الدفاتر والسجلات القانونية والتنظيمية وبطريقة صحيحة، وهي تتمثل في دفتر الجرد، دفتر الأجور وسجلات مداولات الجمعية العامة، وسجل مداولات مجلس الإدارة و أي سجل آخر ينص عليه القانون المعمول به.
- التأكد من احترام المبادئ والمفاهيم التي ينص عليه النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري.

ثانيا: درجة نوعية نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع في هذا الجانب بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة المؤسسة على إعطاء قوائم مالية موثوق بها، و يسمح له ذلك على الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر والأخطار في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة.

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتم من خلال عناصره الأساسية والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي و ظام التوفيق والإثبات، الوسائل المادية للحماية والمستخدمين ونظام الإشراف.¹

ثالثا: ملفات العمل

تناولت المنظمة الوطنية هذا الموضوع من خلال نفس الكتيب و ذلك من خلال تعليلة خاصة بعنوان diligences minimales en matière de dossiers de travail حيث يلزم محافظ الحسابات

ملفين ضروريين هما:

¹ محمد بوتي، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

أ- الملف الدائم

ويحتوي هذا الملف عموما على ما يلي:

- معلومات و بيانات تاريخية عن المؤسسة للعقد التأسيسي والهيكل التنظيمي.
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة.
- معلومات محاسبية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعملة في المؤسسة، الحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة، إجراءات تقديم وتقييم الحسابات بالإضافة إلى السياسة المالية ووضع الخزينة... الخ.
- معلومات قانونية وجبائية و اجتماعية عن المؤسسة و نذكر منها:
- قرار تعيينه وقائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي يمتلكها كل مساهم.
- النظام الجبائي والاجتماعي للمؤسسة.
- محاضرات ومداولات الجمعية العامة.
- العقود المهمة وتقارير المراجعين السابقين

كما يمكن أن يضم الملف الدائم ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق والاطلاع عليها.

ب - الملف السنوي

ويستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة و يقوم المراجع بفتح ملف سنوي كل سنة مالية، وهو يحتوي على مجموع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ عملية المراجعة طوال أيام السنة، كما يعتبر وسيلة إثبات عن كل الأعمال والإجراءات التي قام بها المراجع¹

المطلب الثالث: تقارير المراجعة في الجزائر

يمثل تقرير محافظ الحسابات أهم جزء في مهمته، حيث أن هدفه النهائي هو إعداد تقرير حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسة.

أولاً: الأحكام المتعلقة بإعداد تقارير المراجعة

لقد نصت المادة 25 من القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " يترتب عن محافظ الحسابات إعداد ما يلي:²

- تقرير المصادقة يتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقية المنظمة.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

¹ محمد بوتي، مرجع سبق ذكره، ص: 29-31.

² القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 42، 2010/06/29، ص: 07.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.
- تقرير خاص حول إجراءات الوقاية الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الأشغال.

تحدد معايير التقرير و أشكاله وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة من الأطراف المتبعة عن طريق التنظيم لتطبيق وإعداد هذه التقارير، صدرت معايير تحدد تقارير محافظ الحسابات و هي:¹

- معيار المصادقة يتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء.
- معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة.
- معيار حول الاتفاقية المبرمة المنظمة.
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- معيار حول استمرارية الاستغلال.
- معيار يتعلق بعملية رفض أو خفض رأس المال.
- معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى.
- معيار يتعلق بتوزيع التقسيمات على أرباح الأسهم.
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

وما يجدر الإشارة إليه انه على محافظ الحسابات إصدار إحدى التصريحات التالية:

أ- **المصادقة بدون تحفظ:** وهذا الشكل من المصادقات يعبر على أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظام والصحة، وهذا يستوجب على محافظ الحسابات القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه، وحتى يكون له الأدلة الكافية لإبداء الرأي.

ب- **المصادقة بتحفظ:** وهو التقرير الذي يذكر فيه محافظ الحسابات بان القوائم المالية لمؤسسة ما تمثل صورة عادلة عن الوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات.

¹ مرسوم تنفيذي رقم 11 مؤرخ في 2011/05/26 يحدد تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 30، 2011/06/01

ت - رفض المصادقة: يرفض محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي ولإنتاج الأعمال حيث أعدت دون إتباع المبادئ المحاسبية المعارف عليها.¹

ثانيا: أنواع التقارير

تتعدد تقارير محافظ الحسابات بحسب المهام التي توكل إليه ويمكن تقييم هذه التقارير إلى نوعين رئيسيين هما:²

1- التقرير العام

ويتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.
 - التعرف على المؤسسة والسنة المالية محل المراجعة.
 - الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضي وترفق بتقرير كملاحق.
 - التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهنة.
 - عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر بالأرقام على النتيجة.
 - المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة و الخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها المحافظ من مجلس الإدارة.
 - أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم.
 - خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو يتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.
- وفي الأخير نشير إلى انه في حالة وجود أكثر من مراجع فانه يتوجب عليهم تقديم تقرير مشترك للجمعية العامة في نهاية المهمة يعبر فيه كل مراجع عن رأيه حول القوائم المالية في حالة اختلافهم، أو رأي واحد مشترك في حالة اتفاقهم على نفس الرأي.

2- التقرير الخاص

أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة خلال السنة المالية والمسموح بها قانونا بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة أو مع الغير، التي صرح بها المراجع.

3- تقرير حول الرقابة الداخلية

¹ محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 32-35.

² حديدوش زهراء، عثمان يمينية، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

وهو تقرير يقدم من تقييم نظام الرقابة الداخلية، بهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام، وهو في الغالب

تقرير مختصر يبين بوضوح نقاط الضعف المكتشفة والأخطار الناتجة عن ذلك مع اقتراح الحلول الممكنة.

4- تأشيرة محافظ الحسابات

تتمثل في تقرير حول النطاط الإعلامية التي تصدرها الشركات المقيمة في البورصة كلجئوها إلى قرض إلزامي.

5- تقرير حول الحسابات المجمعة

هو تقرير يشرح فيه رأيه حول عملية التجميع على مستوى المجمع أو على مستوى المؤسسة.¹

¹ حديدوش زهراء، عثمانى يمينة، مرجع سبق ذكره، ص: 126.

خلاصة الفصل

لقد عرفت مهنة المراجع في الجزائر عدة تحولات، وهي تعتبر ذات تجربة فنية مقارنة بدول أخرى، خاصة وأن الجزائر لم تعرف تنظيما حقيقيا للمهنة إلا بصدور القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومن خلال تتبعنا لتطور مهنة المراجعة في الجزائر تبين لنا أن بعد الاستقلال كان لا يوجد تنظيم للمهنة وبالتالي مورست وفقا للقوانين الفرنسي.

المشرع الجزائري لم يتناول مهنة المراجعة إلا سنة 1969 ثم 1970 م حيث تناول فقط المراجعة لدى المؤسسات العمومية المختلطة وبقي على حاله حتى صدور سنة 1991 أول قانون جزائري ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات .

وقد عرفت المهنة بعض المشاكل ، خلال العشرية الأولى من القرن 21، أين عرفت المهنة عدة انقسامات بين أعضائها وظهور هيئات موازية للهيئات القائمة و هو الأمر الذي أدى إلى صدور قانون 10-01 الصادر في جوان 2010 أين أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة التابع رسميا للسلطة العمومية صلاحيات ومهام واسعة لتنظيم المراجعة في الجزائر، وهو المنظم لمهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

تمهيد:

لكون المراجعة المالية هي عملية تطبيقية أكثر منها نظرية وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد استبيان رآى المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة في الجزائر والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور أساسية تخص كل من وقع تنظيم المراجعة الدولية و استطلاع إمكانية لحاق الجزائر بالركب الدولي.

وباعتبار أنى معايير المراجعة هي عبارة عن إرشادات عملية، فإن فئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المراجعين)، الأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان بغية عدم إغفال أراء هذه الفئة، من خلال تخصيص جزء لا بأس به من الاستمارات الموزعة على خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر، تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية وتم بناؤه بالتسلسل ووفق للمراحل التي مر بها الطالب، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية، مراحل بناء أداة الدراسة ومن ثم معالجة وتحليل النتائج، فكان الشكل العام للفصل كالاتي:

✓ **المبحث الاول:** مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.

✓ **المبحث الثاني:** إعداد الاستبيان وتوزيعه.

✓ **المبحث الثالث:** تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية.

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

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي والعملية، فكان الحيازة لشهادة علمية في المحاسبة والتدقيق بالنسبة للمهنيين فكان مجتمع الدراسة ممثلاً بأربع فئات:

- الفئة الأولى: طلبة مستر تخصص محاسبة وتدقيق.

- الفئة الثانية: أساتذة جامعيين.

- الفئة الثالثة: محافظي الحسابات.

- الفئة الرابعة: خبراء محاسبة.

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

المطلب الثاني: عينة الدراسة.

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظراً لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة، سواء بالرفض أو لتماطل فحاول الطالب التماسي مع عدد الاستثمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراسة، كما حاول الطالب التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة والمهنيين من جهة أخرى، واعتمد في توصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة التسليم المباشر، البريد الإلكتروني، أو بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب التدقيق.

قام الطالب بتوزيع 100 استمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة، تماشياً مع المشاكل التي واجهها أثناء مرحلة تحصيل الاستثمارات، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم 1: الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان.

البيان	التكرار	النسبة
الاستثمارات الموزعة	100	%100
الاستثمارات المسترجعة	80	%80
الاستثمارات المفقودة أو المهملة	20	%20
الاستثمارات الملغاة	09	%09
الاستثمارات الواردة بعد الأجل	06	%06
الاستثمارات الصالحة للدراسة	65	%65

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

الملاحظ من خلال الجدول رقم 1، أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ 100 استمارة، والتي استخلص منها 65 استمارة صالحة للدراسة، أما الباقي فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل وانتهاء فترة الدراسة، أو سبب كونها فقدت، كما تم إلغاء 9 استثمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية والعملية المحددة في الاستمارة، وتم استبعاد 6 استثمارات بسبب استلامها بعد أجل الدراسة، وشروع الطالب في تحليل النتائج.

المطلب الثالث: حدود و صعوبات الدراسة.

سوف نتطرق في هذا المطلب ال حدود الدراسة والصعوبات التي واجهت الطالب

الفرع الأول: حدود الدراسة.

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1- الحدود المكانية:

الغرض من هذه الدراسة هو استبانة مدى ملائمة ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية ISA، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية، وشملت عدة ولايات بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة، وكذلك لرفض الكثيرين التجاوب مع الدراسة في بعض المناطق خاصة مع المهنيين.

2- الحدود الزمنية:

امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 2015/04/10 م إلى 2015/ 05/17 م.

3- الحدود البشرية:

شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة والتدقيق.

4- الحدود الموضوعية:

من واقع تنظيم المراجعة في الجزائر و المراجعة الدولية.

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة.

رغم أهمية الموضوع وحدائمه وتزامنه مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان، ورغم سعي الطالب لتحقيق نتائج موضوعية لم تخلوا الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي.

- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة، خاصة من المهنيين وهو ما نلاحظه من خلال الجدول رقم 01 كون الاستثمارات المرتجعة هي 65 من أصل 100 موزعة.

- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم إطلاع جديد عليه.

- كان على الطالب اشتراك الأكاديميين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق، وهو ما ألزمه التنقل بين العديد من الجامعات.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتوزيع بياناته

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

المطلب الأول: إعداد الاستبيان.

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

-اعتمد الطالب في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، كونه لا يستطيع توضيح

الالتباسات التي قد تنشأ نتيجة استخدامه قنوات توزيع مختلفة (البريد الإلكتروني، و سطاء ... الخ).

-توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصول الثلاثة الأولى.

-اعتماد طريقة الإجابة المغلقة لعدة أسباب من بينها.

- كون طرح عدة إجابات يزيد من حجم الاستبيان، ما يؤدي إلى الملل من المجيبين (أفراد العينة) ويخلق نوعان من التكليف ما يجعل إجاباتهم عشوائية.

- محاولة طرح أكبر عدد ممكن من الأسئلة.

- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة به.

- أحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة، حذف، تغيير) بعد استشارة أساتذة في التخصص.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الإستبيان إلى جزئين:

1- الجزء الأول: يشمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

2- الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور تشكل في مجملها 16 سؤالا.

- المحور الأول: ضم 5 أسئلة حول واقع تنظيم المراجعة في الجزائر.

- المحور الثاني: ضم 05 أسئلة وتناول صعوبات ومعوقات مهنة المراجعة في الجزائر.

- المحور الثالث: ضم 6 أسئلة خصصت للجزائر والمراجعة الدولية.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت likert scale من 05 درجات بغية معرفة الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان فستعملنا مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم 02: مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: مُجَدَّ عبد الفتاح الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

للتأكد من صدق الاستبيان و قدرته على تحقيق الهدف من ورائه، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH، فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0.817 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها

تقترَب من الواحد، فمعامل **ALPHA CRONBACH** ينحصر عادة بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال ليضمن إلى صدق أداة الدراسة.

المطلب الثالث: تفريغ البيانات.

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى معالجة نتائج الاستبيان وتفريغ بياناته

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان.

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قام الطالب بتجميع البيانات المحصلة، وتفريغها في كل من برنامج **Excel**، وبرنامج **spss20**، حسب طبيعة المعلومة.

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة تم إعداد مجموعة جداول ثم استخلاصها بالاعتماد على برنامج **Excel 2007**، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحاً أكثر وتسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل بالنسبة لمحاور الاستبيان ثلاث ثم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج **spss20** الذي ينتج جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية ... الخ، وهي الأساليب التي استخدمها الطالب وفق ما يلي:

- التكرارات و النسب المئوية:

بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة، وتوجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

- المتوسطات الحسابية:

باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتحاد العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الأربعة والمتوسط الحسابي لكل محور.

- الانحرافات المعيارية:

لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي تم احتساب الانحراف المعياري لذل عبارة من المحاور الأربعة والانحراف الإجمالي للمحور.

الفرع الثاني:

1- المؤهل العلمي:

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

جدول 03: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

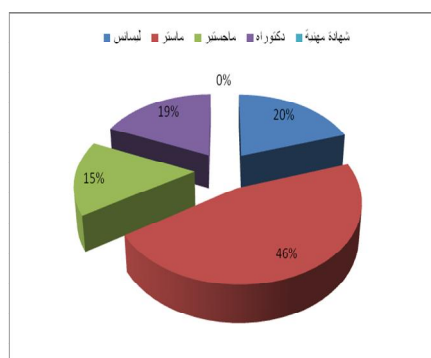
النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
20 %	13	ليسانس
46%	30	ماستر
15%	10	ماجستير
19%	12	دكتوراه
0%	0	شهادة مهنية
100%	65	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم 03 الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 20% بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير 15%، نسبة الحاصلين على درجة دكتوراه 19%، أما نسبة الحاصلين و لمحضرين لشهادة ماستر كانت 46% .

الملاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين والمحضرين لشهادة ماستر كونهم يمثلون شريحة كبيرة تغطي وظيفتي (محافظ حسابات، طلبة ماستر)، ثم يليها نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس كونها ممثلة في جل شريحة المهنيين وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم 01، تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 03.

2- الوظيفة الحالية:

كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف أفراد عينة الدراسة وفق الوظيفة الحالية كما هو مبين في الجدول التالي:

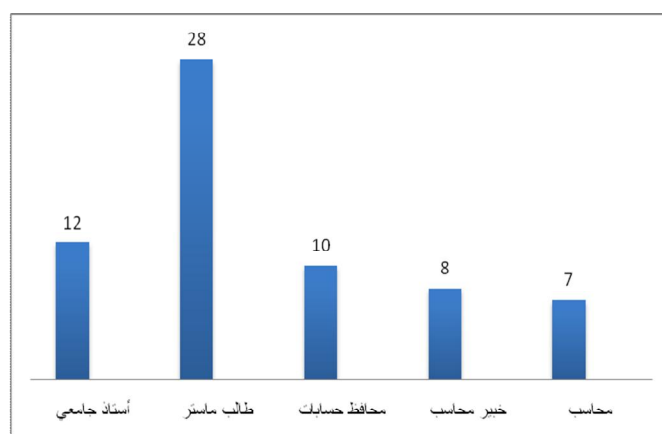
جدول رقم 04: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية:

النسبة %		التكرار	الوظيفة الحالية		
61.53%	18.46%	40	12	أستاذ جامعي	الأكاديمين
	43.07%		28	طالب ماستر	
38.44%	15.38%	25	10	محافظ حسابات	المهنيين
	12.30%		8	خبير محاسب	
	10.76%		7	محاسب	
100%	100%	65	65		المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

يبين لنا الجدول رقم 4 توزيع أفراد عينة دراسة حسب الوظيفة الحالية حيث نلاحظ أن أكبر نسبة هي لطلبة الماستر 43.07 % وبالنسبة للأساتذة الجامعيين 18.46 % نسبة محافظ حسابات 15.38 %، خبير محاسب 12.30 % وبالنسبة للمحاسبين كانت 10.76 % والملاحظ أن نسبة الأكاديميين والمهنيين كانت متقاربة نوعاً ما وهو ما اعتمده الطالب قصد عدم تعليق آراء طرف على آخر، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم 02: تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 04.

كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف أفراد العينة وفق سنوات الخبرة كما هو مبين في الجدول التالي:

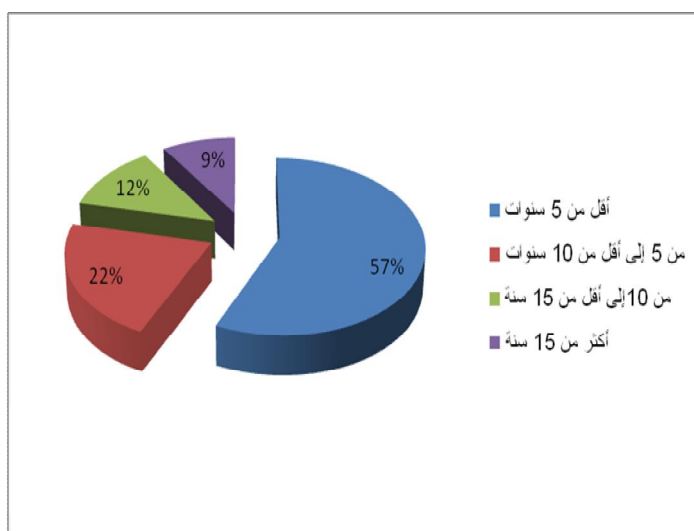
الجدول 05: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

النسبة %	التكرار	البيان
57%	37	أقل من 5 سنوات
22%	14	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
12%	08	من 10 إلى أقل من 15 سنة
9%	06	أكثر من 15 سنة
100%	65	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

يوضح لنا الجدول رقم 5 توزيع أفراد العينة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوفرة لديهم فنجد أن نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات يمثلون 57% وهي تشكل أكبر نسبة كونها تتضمن فئة طلبة الماستر باعتبارهم معدومي الخبرة، غير أن إختيارهم كان بسبب دراستهم النظرية للتحويلات في مجال المحاسبة والمراجعة التي يشهدها العالم والجزائر حديثا، وهو ما قد لا يتوفر عند ذوي الخبرة المهنية، 22% بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات، و 12% لما بين 10 و 15 سنة، و 9% بالنسبة للأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 15 سنة، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم 03: تمثيل أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول 05.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

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

المطلب الأول: واقع تنظيم المراجعة في الجزائر.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسات على لأسئلة التي تخص واقع تنظيم المراجعة في الجزائر كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 06: نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع تنظيم المراجعة في الجزائر.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
يتم تعيين مراجع الحسابات في الجزائر من طرف مجلس الإدارة	1.83	1.12	موافق تماما
يعين المراجع في الجزائر على أساس المؤهل العلمي و الخبرة	1.74	1.1	موافق
أهم مرحلة في برنامج المراجعة هي فحص نظام الرقابة الداخلية	1.62	0.930	موافق
يتم تحديد آخر المراجع الخارجي وفقا لسلم أتعاب محافظ الحسابات	1.80	1.12	موافق
المراجعة في الجزائر هي مفروضة على شركات المساهمة	2.23	1.5	موافق تماما
المتوسط العام لمحور واقع تنظيم المراجعة في الجزائر	1.84	0.76	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 06، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة التامة على كل العبارات التي يحتويها جدول رقم 6 الذي يخص تنظيم المراجعة في الجزائر، فكان المتوسط الحسابي 1.84 و الذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1.81، 2.6) و التي تشير إلى درجة إجابة موافق تماما، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.76 و هي قيمة ترجع لتجانس الإجابات و التوفيق بينها ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

يتم تعيين مراجع الحسابات في الجزائر من طرف مجلس الإدارة.

لقد تحصلت العبارة يتم تعيين مراجع الحسابات في الجزائر من طرف مجلس الإدارة على متوسط حسابي قدره 1.83 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الخماسي (1.81، 2.6) والتي تعبر عن إجابة موافق تماما، تجسد

ذلك أيضا في الانحراف المعياري 1.12، وهذا دلالة على أن أفراد عينة الدراسة على اطلاع بالقانون 01/10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد الذي حدد الجهات المخولة بتعيين المراجع في الجزائر.

يعين المراجع في الجزائر على أساس المؤهل العلمي والخبرة.

لقد تحصلت عبارة يعين المراجع على أساس المؤهل العلمي والخبرة على متوسط حسابي 1.74 الذي يقع ضمن الخانة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي (1، 1.8) والتي تعبر عن الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري 1.1 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات، والتي تنحصر بشكل كبير بين الاقتراحين الأول والثاني ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة وهذا أمر معقول لأنه يجب أن يكون للمراجع مؤهل علمي وخبرة كافية حتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة بكفاءة وفعالية وقد حدد المشرع الجزائري المؤهل العلمي للمراجع في القانون 01/10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد.

أهم مرحلة في برنامج المراجعة هي فحص نظام الرقابة الداخلية

وافق أغلبية أفراد عينة الدراسة على أن أهم مرحلة في برنامج المراجعة هو فحص نظام الرقابة الداخلية، وقد تحصلت على متوسط حسابي 1.62 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة بموافق كونه يقع ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي (1، 1.8)، وانحراف معياري 0.93. وهذا لكون الرقابة الداخلية هي نقطة انطلاق المراجع في عمله كونها وسيلة تعتمد عليها المؤسسة في منع الغش وكشف الأخطاء.

يتم تحديد أجر المراجع الخارجي وفق لسلم أتعاب محافظ الحسابات

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 1.8 وهو يقع ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي التي تعبر على إجابة موافق، وكان الانحراف المعياري 1.12، هذا يدل على اتفاق عينة الدراسة على أن أجر المراجع يحدد وفق سلم أتعاب محافظ الحسابات، وقد حدد المشرع الجزائري هذا في القانون 01/10.

المراجعة في الجزائر هي مفروضة على شركات المساهمة.

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2.23 الذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1.81، 2.6) التي تعبر على إجابة موافق تماما، وانحراف معياري 1.5 هذا لان أفراد عينة الدراسة وافقوا على العبارة لان في مثل هذه الشركات يكون الشركاء والمساهمين في حاجة إلى تقرير المراجع ليؤكد صدق وصحة القوائم المالية.

المطلب الثاني: صعوبات ومعوقات مهنة المراجعة في الجزائر.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص صعوبات ومعوقات مهنة المراجعة في الجزائر كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 07: نتائج الاستبيان المتعلقة بصعوبات ومعوقات المراجعة في الجزائر.

المؤشرات الإحصائية			العبارة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة	
1.21	1.83	موافق تماما	- تواجه المراجعة في الجزائر صعوبات
1	1.75	موافق	- من أهم الصعوبات التي تواجه المراجعة هي المحسوبة و الضغوطات الكبيرة
1.07	1.95	موافق تماما	- مهنة المراجعة في الجزائر تحظى بالقبول العام.
1.20	3.20	غير موافق	- الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الجزائرية هي ذات جودة عالية مقارنة مع المكاتب الدولية الأخرى.
1.26	2.28	موافق تماما	- هناك نقص في التكوين المهني للمراجعين.
0.49	2.20	موافق تماما	- المتوسط العام لمحور صعوبات و معوقات المراجعة في الجزائر.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج SPSS

من الجدول رقم 07 نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على اغلب العبارات التي نصت في محور صعوبات ومعوقات المراجعة في الجزائر، فكان المتوسط الحسابي 2.20 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي، (1.81، 2.6) والتي تشير إلى درجة إجابة موافق تماما، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.49 و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتتركزها حول الإجابة الأولى والثانية ما يدل على رضا عينة الدراسة.

تواجه مهنة المراجعة في الجزائر صعوبات:

تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي 1.83 ويندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1.81، 2.6) فإن الاتجاه العام لعينة الدراسة يشر على إجابة موافق تماما، وكان الانحراف المعياري 1.21، ومنه نلاحظ أن الجزائر تواجه العديد من الصعوبات في الواقع التطبيقي هذا باتفاق أفراد عينة الدراسة .

من أهم الصعوبات التي تواجه المراجعة هي المحسوبة و الضغوطات الكبيرة.

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة 1.75 الذي يندرج ضمن الخانة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي الذي يشير إلى إجابة موافق ، وكان الانحراف المعياري 1، الأمر الذي يدل على أن المراجعة في الجزائر تواجه العديد صعوبات من أهمها المحسوبة والضغوطات أثناء تأديتهم لمهام المراجعة، والتي تجعل عمل المراجع يفتقد للمصداقية.

مهنة المراجعة تحظى بالقبول العام.

تحصلت هذه الفرضية المقترحة على متوسط حسابي 1.95 وهو يندرج ضمن الخانة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1.81، 2.6) الذي يشير إلى إجابة موافق تماما ، كما كان الانحراف المعياري 1.07 ، ومنه نلاحظ أنافرا عينة الدراسة اقروا أن المراجعة في الجزائر لا تحظى بالقبول العام وهذا راجع لعدم فهم دور المراجع من طرف المتعاملين الاقتصاديين وغياب الشفافية.

الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الجزائرية هي ذات جودة عالية مقارنة مع المكاتب الدولية الأخرى.

كان المتوسط الحسابي 3.2 الذي يقع ضمن الخانة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي أي أن الاتجاه العام للإجابة هو غير موافق، و كان الانحراف المعياري 1.20، لأنه يمكن القول بأن عمل المراجع ذات جودة إذا كان المراجع يتمتع بمجموعة من الصفات منها النزاهة، الاستقلالية... ولهذا اقر أفراد عينة الدراسة بأن المراجعة غير ذات جودة عالية.

هناك نقص في التكوين المهني للمراجعين.

لقد تحصلت عبارة هناك نقص في التكوين المهني للمراجعين على متوسط حسابي 2.28 وهو يقع ضمن الخانة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي أي أن الاتجاه العام لعينة الدراسة هو موافق تماما ، فحين كان الانحراف المعياري 1.26 نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة أكدوا أن هناك نقص في التكوين المهني للمراجعين وذلك بسبب عدم وجود معاهد متخصصة تقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين.

المطلب الثالث: الجزائر و المراجع الدولية.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الجزائر والمراجعة الدولية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 08: نتائج الاستبيان المتعلقة بالجزائر والمراجعة الدولية.

المؤشرات الإدماجية			العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق تماما	1.56	2.55	- ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن المراجعة وفق المعايير الدولية.
موافق	0.94	1.66	- من الضروري تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.
موافق تماما	1.38	2.15	- معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.
غير موافق	1.41	2.71	- معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.
موافق	1.22	1.77	- في حال توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون لذلك أثر على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.
موافق تماما	1.28	1.83	- اشترطت الجزائر لمتطلبات التعليم و الخبرة الدولية تحسن من مستوى أداء مراجعيها.
موافق تماما	0.43	2.11	- المتوسط العام للمحور الجزائر و المراجعة الدولية.

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

نلاحظ من خلال الجدول السابق رقم 8 إجماع أفراد عينة الدراسة على الموافقة على اغلب العبارات التي تخص المحور الثالث المتعلق بالجزائر والمراجعة الدولية ويظهر ذلك في المتوسط الحسابي (1.81، 2.6) التي تعبر عن الإجابة موافق تماما، وانحراف معياري 0.43 يدل على التوافق والتجانس بين آراء أفراد العينة وتمركزها حول الاقتراح الأول والثاني أي رضا غالبية أفراد العينة.

ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن المراجعة وفق المعايير الدولية

يظهر المتوسط الحسابي لهذه الفرضية 2.55 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1.81، 2.6) أي أن الاتجاه العام لأجوبة عينة الدراسة موافق تماما وانحراف معياري 1.56، أي اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن المراجعة وفق المعايير الدولية، وهذا لعدم تكيف المعايير المحلية مع المعايير الدولية للمراجعة، ونتج عنه اختلاف طبيعة الاقتصاد الوطني ومركباته.

من ضروري تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.

من خلال نتائج الأجوبة على هذه الفرضية المقترحة كان المتوسط الحسابي 1.66 محصور في الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي (1، 1.8) أي موافق ، وانحراف معياري 0.94 يرجع إلى أنه رغم إجابة الأغلبية من أفراد عينة الدراسة بموافق إلى الإجابات الأخرى توزعت بين الافتراض الأخرى، ومنه فان أفراد عينة الدراسة أكدوا على انه من الضروري مواكبة التطورات الحاصلة في الساحة الدولية فيما يخص هذه المهنة.

معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر:

كان المتوسط الحسابي لعبارة معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر، 2.15 أي أن الاتجاه العام لعينة الدراسة الذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1.81، 2.6) والتي تدل على الإجابة بموافق تماما ، وانحراف معياري 1.38 ، ومنه نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة اجمعوا على أن معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل رقي بمهنة المراجعة في الجزائر إلى المستويات الدولية وتحسين الممارسات المهنية.

معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في الوقت الراهن.

حصلت هذه العبارة على متوسط حسابي 2.71 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.61، 3.4) التي تعبر عن إجابة غير موافق، وانحراف معياري 1.41 وهذا نتيجة توزع الإجابات بين الاقتراحات المقدمة، ومنه فلن أغلبية أفراد عينة الدراسة اقروا بان المعايير الدولية غير قابلة للتطبيق في الوقت الراهن.

في حال توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون لذلك أثر على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.

كان المتوسط الحسابي 1.77 و الذي يقع ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي (1، 1.8) والذي يشير إلى إجابة موافق وانحراف معياري 1.22 لتوزع الإجابة بين الاقتراح الأول و الثاني ، أي تفاق أفراد عينة الدراسة على أن توجه الجزائر نحو المعايير الدولية سوف يكون له اثر ايجابي على انفتاحها على الاقتصاد الدولي وقد يعزز هذا الاتجاه إلى المعايير الدولية فتح الباب أمام الشركات متعددة الجنسيات و الاستثمار الفردي الأجنبي لان غياب التوحيد يشكل عائق أمام إمكانية تطور الاستثمار الأجنبي في الاقتصاد الوطني.

اشتراط الجزائر لمتطلبات التعليم والخبرة الدولية يحسن من مستوى أداء المراجعين :

بالرجوع للمتوسط الحسابي لهذه العبارة 1.83 نجد أن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة هو موافق تماما، لأن المتوسط الحسابي يندرج ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت التي تدل على إجابة موافق تماما ، فحين كان الانحراف المعياري 1.28 أي أن أفراد العينة أكدوا أن تبني الجزائر لمتطلبات التعليم والخبرة الدولية تفتح المجال لرفع مستوى المراجعين الذي قد يمر بإعداد دورات تكوينية في الخارج مثلا.

خلاصة الفصل:

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في الاستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف مؤهلاتهم وخبراتهم، خلصت هذه الدراسة إلى.

فقد تم الاتفاق على أنه يتم تعيين مراجع الحسابات من طرف مجلس الإدارة وعلى أنه يتم تعيينه على أساس الخبرة والمؤهل العلمي وأن أجره يحدد على أساس سلم أتعاب محافظ الحسابات، بالإضافة إلى أنهم أقرروا بأن المراجعة الداخلية هي مفروضة على شركات المساهمة وأغلب أفراد عينة الدراسة اتفقوا على هذا من خلال إجاباتهم التي انحصرت في الأغلب بين موافق وموافق تماما.

ارتأى أفراد عينة الدراسة بأن المراجعة في الجزائر تواجه صعوبات وأن أهمها المحسوبة والضغطات الكبيرة واتفقوا على أن الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الجزائرية هي لبست ذات جودة عالية مقارنة مع المكاتب الدولية لأن هناك نقص في التكوين المهني للمراجعين.

كما أجمع أفراد عينة الدراسة على أنه من الضروري تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي كما أقرروا بأن معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر، أما فيما يخص توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون لذلك إثر على انفتاحها على الاقتصاد الدولي أجمع أفراد عينة الدراسة على ذلك كما اتفقوا على أن اشتراط المتطلبات التعليم والخبرة الدولية يحسن من مستوى أداء المراجعين وانفتاحها على الاقتصاد الولي.

الملحق 03: عرض نتائج الاستبيان.

1. المحور الأول: واقع تنظيم المراجعة في الجزائر.

رقم المحور	الأسئلة	التكرار النسبة	الإجابات				التكرار النسبة
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	
المحور الأول	السؤال الأول	ت	23	49.2	6.2	4.6	4.6
		%	35.4	32	3	4	100
	السؤال الثاني	ت	20	36	4	3	2
		%	30.8	55.4	6.2	4.6	100
	السؤال الثالث	ت	24	36	3	2	0
		%	36.9	55.4	4.6	3.1	100
	السؤال الرابع	ت	23	33	4	2	3
		%	35.4	50.8	6.2	3.1	100
	السؤال الخامس	ت	14	31	10	4	6
		%	21.5	47.7	15.4	6.2	100

2- المحور الثاني: صعوبات و معوقات مهنة المراجعة في الجزائر.

رقم المحور	الأسئلة	التكرار النسبة	الإجابات				التكرار النسبة
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	
المحور الثاني	السؤال الأول	ت	24	33	7	1	0
		%	36.9	50.8	10.8	1.5	100
	السؤال الثاني	ت	29	30	4	2	0
		%	44.6	46.2	6.2	3.1	100
	السؤال الثالث	ت	21	27	3	12	2
		%	32.3	41.5	4.6	18.5	100

65	17	22	10	8	8	ت	السؤال الرابع	
100	26.2	33.8	15.4	12.3	12.3	%		
65	7	12	5	23	18	ت	السؤال الخامس	
100	10.8	18.5	7.7	35.4	27.7	%		

2- المحور الرابع: الجزائر و المراجعة الدولية.

رقم المحور	الأسئلة	التكرار النسبة	الإجابات				التكرار النسبة	الأسئلة	رقم المحور
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
المحور الثالث	السؤال الأول	ت	3	28	12	16	6	65	
		%	4.6	43.1	18.5	2.46	9.2	100	
	السؤال الثاني	ت	28	33	3	0	1	65	
		%	43.1	50.8	4.6	0	1.5	100	
	السؤال الثالث	ت	17	29	8	7	4	65	
		%	26.2	44.6	12.3	10.8	6.2	100	
	السؤال الرابع	ت	10	19	9	16	11	65	
		%	15.4	29.2	13.8	24.6	16.9	100	
	السؤال الخامس	ت	20	37	6	0	2	65	
		%	30.8	56.9	9.2	0	3.1	100	
	السؤال السادس	ت	20	36	7	0	2	65	
		%	30.8	55.4	10.8	0	3.1	100	

المؤشرات الإحصائية			
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	
الاتجاه العام للعيينة			
موافق	1.21	1.83	- تواجه المراجعة في الجزائر صعوبات
موافق تماما	1	1.75	- من أهم الصعوبات التي تواجه المراجعة هي المحسوبة و الضغوطات الكبيرة
موافق	1.07	1.95	- مهنة المراجعة في الجزائر تحظى بالقبول العام.
محايد	1.20	3.20	- الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الجزائرية هي ذات جودة عالية مقارنة مع المكاتب الدولية الأخرى.
موافق	1.26	2.28	- هناك نقص في التكوين المهني للمراجعين.
موافق	0.49	2.20	- المتوسط العام لمحور صعوبات و معيقات المراجعة في الجزائر.

خاتمة :

إن التطور السريع الذي شاهده المراجعة على مستوى الوظائف حول لها تبوأ مكانة عامة على الصعيد الدولي نظرا للحاجة إليها التي قابلت التوسع الاقتصادي و عوامل الاستثمار الحديثة، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج وكذا بغية توحيد الممارسات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود في المهنة من نظيراتها المتقدمة، فكانت هذه الضوابط السبيل لعدد دول العالم للرفي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في العديد من المناطق الجغرافية.

وكون الجزائر من الدول الحديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات المراجعة الدولية، وباعتبارها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشر أو غير مباشر، فهي مطالبة بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من هذه الأخيرة، قد تمر عبر تكوين مراجعيها من منطلق دولي، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتباطا أكبر للأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي قد يتوفر في معايير المراجعة الدولية.

1- نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض و تحليل مختلف الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوع مسبقا كما يلي:

أ. الفرضية الأولى :

تغطي المراجعة بمعايير عامة ومعايير خاصة تسهل عملية تنفيذها بكل مصداقية وموضوعية، من خلال العرض التفصيلي للتأهيل العلمي للمراجعة وما تحتويه من معايير عامة ومعايير خاصة، تم إثبات صحة هذه الفرضية، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه لعملية المراجعة والتزامه بقواعد وآداب السلوك المهني.

ب. الفرضية الثانية:

يتم تنفيذ مهنة المراجعة المالية وفق خطوات وإجراءات متعارف عليها من قبل مراجعي الحسابات، فمن خلال نتائج الاستبيان والعرض التفصيلي لمراحل عملية المراجعة تم التأكد من صحة هذه الفرضية والتي تبين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، بحيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة، وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية والإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة، وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة، وذلك في إطار معايير مراجعة متعارف عليها من قبل المراجعين.

ت. الفرضية الثالثة:

والتي تعلقت بضرورة تبني الجزائر لمعايير مراجعة دولية من اجل تنظيم مهنة المراجعة قد فرضت نفسها وحققنا بإجماع المستجوبين، لأن واقع الممارسة المهنية في الجزائر واستناد للدراسات سابقة يوحي ويؤكد أنه لا يوجد معايير واضحة ومحددة يستند إليها المراجع في مهمته، وقد خلصت نتائج اختبار هذه الفرضية إلى ضرورة تبني معايير دولية للمراجعة.

ث. الفرضية الرابعة:

والتي تعلقت بالصعوبات والضغوطات التي يواجهها مراجعو الحسابات في الجزائر أثناء ممارستهم لمهنة المراجعة، ومن خلال نتائج الاستبيان فقد ثبتت صحة هذه الفرضية، بإجماع معظم أفراد العينة المدروسة على أن مراجعو الحسابات يمارسون عملهم بصعوبات وتحت ضغوطات تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر.

ج. الفرضية الخامسة:

التي تعلقت بممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية، من خلال نتائج المحور الثالث من الاستبيان والتي تثبت صحة الفرضية، فإن معايير المراجعة الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي فيها قصور على مستوى معايير المراجعة الاهتمام بها، لذا تسعى الجزائر إلى وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها.

2- عرض نتائج الدراسة.

تناول موضوع بحثنا هذا دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار الفكري للمراجعة ومعاييرها الدولية كما تم التطرق إلى أهم الخطوات وإجراءات المراجعة، معتمدين من خلال ذلك لها كافي معمول به في الواقع المهني الجزائري من قوانين وأحكام تشريعية أو من خلال دراستنا الميدانية حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية في الجزائر، حيث تمنع هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسات المهنية في الجزائر من خلال معرفة طرق تعيين المراجع وعلى أي أساس وبمعرفة الصعوبات والمعوقات المهنية في الجزائر بالإضافة إلى مواكبة الجزائر للواقع الدولي، فقد تمكنا وبعد الدراسة الميدانية من الخروج بالاستنتاجات التالية:

1- إن المراجعة المالية جاءت بناء على الحاجة إليها، وتطورها كان نتيجة التطور الاقتصادي.

2- المراجعة الدولية جاءت كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات

3- إن المراجع في الجزائر يحدد من طرف مجلس الإدارة و يتم تعيينه على أساس الخبرة والمؤهل العلمي كما يتم تحديد أجره عن طريق سلم أتعاب محافظ الحسابات.

4- يتم تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وفق القوانين والتشريعات الصادرة عن الجريدة الرسمية فالقانون هو المسؤول عن تعيين مراجع الحسابات الذي تتوفر فيه شروط الخبرة والتأهيل العلمي والكفاءة المهنية وكذا تحديد ماله من حقوق وواجبات.

5- إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على المشاكل التي تواجهها مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها، وقد ظهر من خلال البحث أن المراجعين يواجهون العديد من المصاعب في عملهم من أبرزها.

- النقص في التكوين المهني الكافي للمراجعين.

- الضغوطات الكبيرة التي تحد من استقلالية المراجع.

- التأخر في إصدار التعليمات و المذكرات المفسرة للقوانين و المراسيم.

6- من الضروري تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي لأنها هي الحل المثالي لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، والذي سوف يكون لها أثر على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.

7- ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية.

8- لم تطور المراجعة في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة في الساحة العالمية

3- توصيات واقتراحات.

من خلال دراستنا لواقع المراجعة في الجزائر، وكذا من خلال التطرق لمعايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى الأحكام التي تنظم مهنة المراجعة في الجزائر، وبالتالي أمكن لنا الخروج بالاقترحات التالية:

- أخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين.

- حث مكاتب المراجعة على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر.

- وضع القوانين و المعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة.

- تثقيف تعريف المستثمرين و غيرهم من مستخدمي البيانات المالية حول تقرير مراجع الحسابات ومدى وطبيعة عمل المراجع، وتعريف مستخدمي البيانات المالية بأن المراجع لا يقوم بفحص سجلات المؤسسة بنسبة 100% ولا يضمن دقة السجلات المالية و لإنجاح المؤسسة المستقبلي.

- ربط الجامعة وكفاءتها المكلفة بتنظيم المهنة.

4- أفاق البحث

تناول البحث ممارسة المراجعة المالية في الجزائر و طورها وترقيتها إلى المستوى المقبول دوليا ومواكبة التطورات والتحديات التي تواجهها الجزائر، خاصة مع سعيها للدخول لاقتصاد السوق وانفتاحها على الاقتصاد العالمي، ومنه يمكن طرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة.

- مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية.
- دراسة مقارنة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولي.
- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

- 1- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر، عمان 2008.
- 2- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 09، دار صفاء للنشر، 2009.
- 3- احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء، الاردن، 2005.
- 4- أشتوي عبد السلام، مراجعة المعايير والإجراءات، الطبعة 4، دار النهضة العربية، لبنان 1996 .
- 5- أمين السيد احمد لطفي، مراجعة لأغراض مختلفة، دار الجامعة، مصر 2005.
- 6- حاتم مُجد الشيشني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007 .
- 7- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، عمان، 1999 .
- 8- حسين دحدوح حسين، يوسف قاضي، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007 .
- 9- حسين دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة في الإطار النظري والإجراءات العملية، الأردن، 2009.
- 10- حسين قاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، عمان، 2000.
- 11- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، والتوزيع، الأردن، 2004.
- 12- خالد راغب الخطيب و خليل مُجد الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، الأردن، 1998.
- 13- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم مراجعة الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل، الأردن، 2009 .

- 14- داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء 1، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002 .
- 15- داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء 2 الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002 .
- 16- زهرة عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر، الأردن 2009
- 17- سامي الوقاد، خالد الخطيب، موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات، جامعة البتراء الخاصة، الأردن، 2006.
- 18- عبد الصمد نجم الجعفري، اباد راشد القريشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية
- 19- احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2006 .
- 20- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة دار الشباب الجامعة، مصر 1993.
- 21- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986.
- 22- عبد الوهاب علي، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 23- عبيد بن سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000.
- 24- عبيد سعد شريم، لطفي حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز أمين للنشر والتوزيع، اليمن 2007 .
- 25- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، طبعة 2، دار المسيرة، الأردن، 2009 .
- 26- القاضي حسين، دحدود حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999 .
- 27- محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المراجعات الجامعية، الجزائر، 2006 .
- 28- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الجديد، مصر، 2007.

- 29- مُجَدُّ بوتيْن، المراجعة ومراقبة الحسابات ،الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- 30- مُجَدُّ بوتيْن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،الطبعة 2 ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2005 .
- 31- مُجَدُّ سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ،دار الجامعة، الإسكندرية، 1998 .
- 32- مُجَدُّ سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية للمفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، دار الجامعة ؟،الإسكندرية، 2002.
- 33- مُجَدُّ فاضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات ،دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،الأردن، 2009.
- 34- محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، الطبعة 2 مكتبة الجلاء، الجديدة للنشر، مصر، 2000،
- 35- محمود مُجَدُّ عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في قوائم المالية، منشأة المعارف للنشر والتوزيع،الإسكندرية، 2003.
- 36- منصور احمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ،دار الجامعة، مصر، 2003-2004،
- 37- منصور احمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة قي المراجعة، دار الجامعة، مصر، 2002- 2003.
- 38- هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر ،الأردن، 2006.
- 39- هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة 3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006

- 40-هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية،الطبعة الثالثة،دار وائل للنشر،الأردن،2006.
- 41-وجدي حامد حجازي،المعايير الدولية للمراجعة،دار التعليم الجامعي،مصر،2010.
- 42-وليم توماس ،المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر ،السعودية، 1997.
- 43-يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة مكتبة الجلاء الجديدة ،المنصورة ، 2001 .
- 44-يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر،الأردن،2007.

ثانيا:الكتب باللغة الفرنسية

- 45-Alain MIKOL, **les audits financiers, comprendre les mécanismes du contrôle légal** , édition d'organisation,1999.
- 46-Réda KHELASSI ,**l'audit Interne, Audit opérationnel** ,Homa, Alger ,2005.
- 47-Tahar Hadj SADOK , **le commissaire aux comptes**, Dahlabe, Algérie, 2007.

الأطروحات والمذكرات

- 48-حديوش زهراء عثمانى يمينة، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير جامعة البويرة، الجزائر، 2012.
- 49-شعبان لطفي،المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين يسر المؤسسة ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2004 .
- 50-عمر أشريف، مدى ملائمة المعايير في للواقع المهني الجزائري، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002.
- 51-كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي الجديد ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ،معهد العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3 ،الجزائر، 2010 .
- 52-لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنية في الجزائر،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة ،الجزائر، 2009 .

53- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير تخصص مالية محاسبة ، جامعة المدية ، 2008 .

النصوص التشريعية والتنظيمية

54-الأمر 59-75 ، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، المؤرخ في 1993/04/25 ، مكرر 7-9.

55-الأمر 69-75 ، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، المؤرخ في 1993/04/28 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 27 1993، المادة 715 مكرر 4.

56- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 28 المؤرخ بتاريخ 1991/5/1 .

57- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 المؤرخ بتاريخ 2010/9/1.

58- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 10 - 01 المؤرخ ، في 2010/06/29 العدد 42.

59- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 3 المؤرخ في 1992.

60- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 ، في تاريخ 1999/03/24.

61 قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لسنة 1970 المادة 38.

62- القانون رقم 05-05 مؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 52 2005 المادة 12.

63- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 2009/12/30 المادة 44 المعدلة للمادة 12 من القانون 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 .

64- المادة رقم 47 من الأمر 71.82 المجود في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في 1971/12/29.

65 المادة 715 مكرر 4 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

66- المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الجريدة الرسمية رقم 24 .

67- القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية منشورات بيزني الجزائر 2010/2009 المادة 715 مكرر 16 ص 256

الملتقيات والمداخلات

68- حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 1 جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2004 .

69- رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حكومة الشركات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 13، العدد الأول، عمان، 2005.

70- رشا حمادة، دور مدقق الحسابات وبالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة، نشر المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13 / 01 / 2003.

71- عمور جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة. يومي 11/12 أكتوبر 2010.

المواقع الالكترونية

72- <http://www.compta.com>

Fiche de renseignement

Mes dames et messieurs les enseignants a l'université et fonctionnaires libérales

Le chercheur réalise une étude sur le terrain intitulée de l'audit financière en Algérie suivant les normes de l'audit internationales IAS, et collecte avis des enseignants, les experts comptables, les commissaires aux comptes, et ce dans le cadre d'une recherche académique pour l'obtention d'un Master comptabilité et audits de l'université de bouira.

Informations générale sur l'échantillon d'étude :

Veuillez mettre une croix (x) devant la réponse qui vous convient.

1-Niveau d'études :

() Licence () Master ou magister () doctorat () Diplôme

2-Fonction actuelle :

() Enseignant universitaire () Expert comptable () commissaires aux comptes
() Comptable

3-Expérience professionnelle :

() Moins cinq ans () De 5 a 15ans () De 10 a 15ans () Plus 15ans

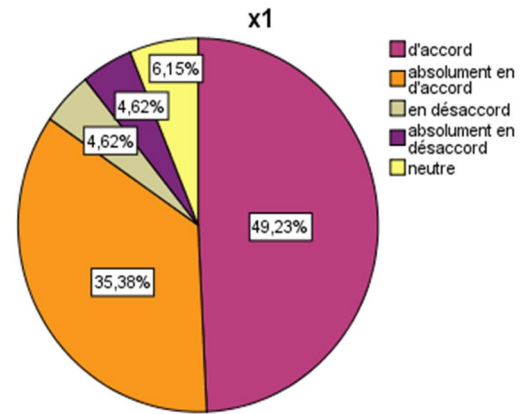
Chapitre 1 : Réalité de l'organisation de l'audit en Algérie	D'accord	Absolument nt d'accord	En désaccord	Absolument En désaccord	Neutre
1-Le choix des auditeurs de compte en est effectué par conseil de l'administration					
2-L'auditeur en Algérie est chois selon son niveau d'études ou l'expérience Professional					
3-l'tape principale du programme d'audite est l'analyse du système de contrôle interne					
4-l'auditeur est payé selon le barème du commissaire aux comptes					
5-l'audit en Algérie est obligatoire pour les entreprises(SPA)					

Chapitre 2 : Difficulté est entraves de la fonction d'audit en Algérie	D'accord	Absolument nt d'accord	En désaccord	Absolument En désaccord	Neutre
1-La fonction d'audit rencontre des difficultés					
2-les plus grandes difficultés rencontrées sont la bureaucratie et les pressions subis de la direction					
3-La fonction d'audit en Algérie connaît une appréciation générale					
4-Les services rendus par les bureaux algériens d'audit sont meilleures que leurs homologues international					
5-Ilya un manque de formation pour les auditeurs professionnels					

Chapitre 3 :L'Algérie et l'audit international	D'accord	Absolument nt d'accord	En désaccord	Absolument En désaccord	Neutre
1-La pratique de l'audit en Algérie est différente de la pratique de l'audit selon les normes internationales					
2- Il est primordial d'ajuster l'audit en Algérie a l'audit international					
3 –Les normes internationales d'audit est la solution pour améliorer la réalité de l'exercice professionnel en Algérie					
4-Les normes internationales d'audit sont applicables en Algérie dans les circonstances actuelles					
5 –l'orientation de L'Algérie vers l'audit international affectera on ouverture sur le commerce international					
6-Les études et l'expertise internationale améliorera le niveau d'efficacité des auditeurs alggériens					

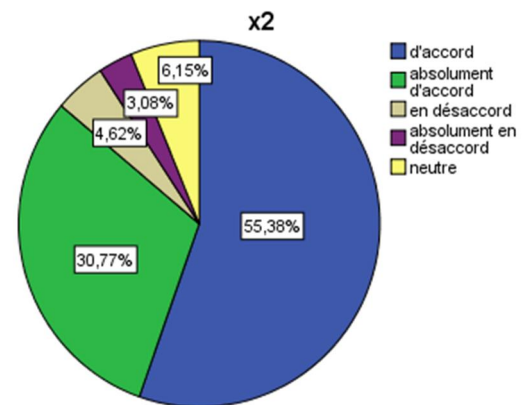
Question :x1

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	32	49,2	49,2	49,2
	absolument en d'accord	23	35,4	35,4	84,6
	en désaccord	3	4,6	4,6	89,2
	absolument en désaccord	3	4,6	4,6	93,8
	neutre	4	6,2	6,2	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



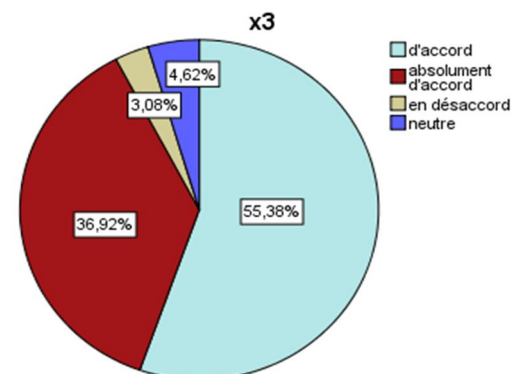
Question :X2

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	36	55,4	55,4	55,4
	absolument d'accord	20	30,8	30,8	86,2
	en désaccord	3	4,6	4,6	90,8
	absolument en désaccord	2	3,1	3,1	93,8
	neutre	4	6,2	6,2	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



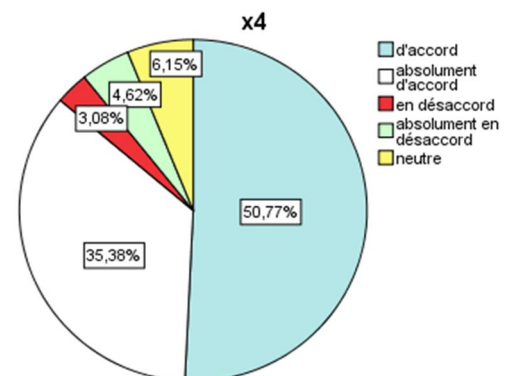
Question : X3

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	36	55,4	55,4	55,4
	absolument d'accord	24	36,9	36,9	92,3
	en désaccord	2	3,1	3,1	95,4
	neutre	3	4,6	4,6	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



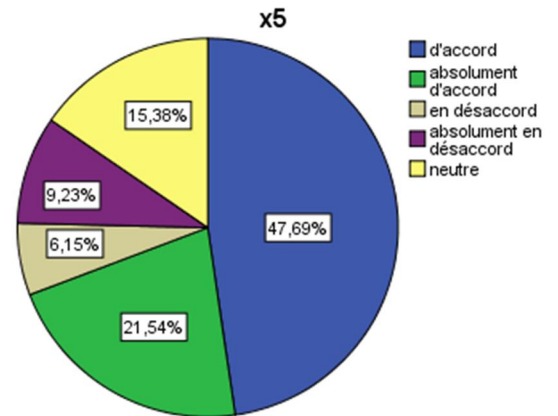
Question :X4

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	33	50,8	50,8	50,8
	absolument d'accord	23	35,4	35,4	86,2
	en désaccord	2	3,1	3,1	89,2
	absolument en désaccord	3	4,6	4,6	93,8
	neutre	4	6,2	6,2	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



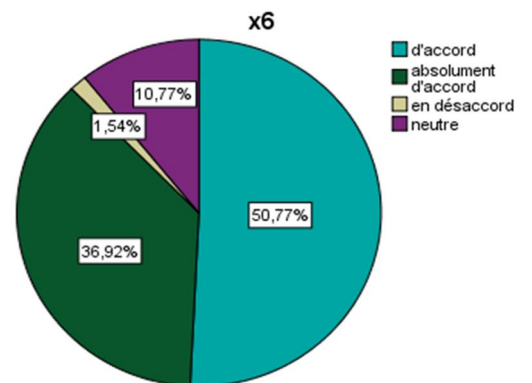
Question :X5

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	31	47,7	47,7	47,7
	absolument d'accord	14	21,5	21,5	69,2
	en désaccord	4	6,2	6,2	75,4
	absolument en désaccord	6	9,2	9,2	84,6
	neutre	10	15,4	15,4	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



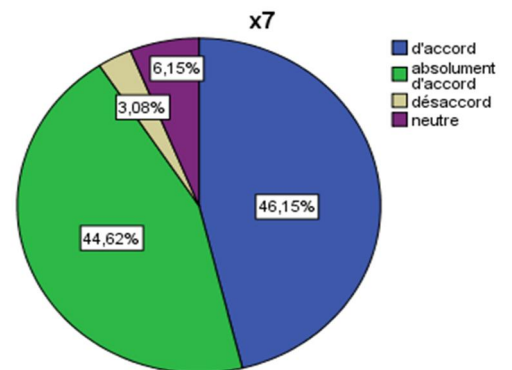
Question : X6

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	33	50,8	50,8	50,8
	absolument d'accord	24	36,9	36,9	87,7
	en désaccord	1	1,5	1,5	89,2
	neutre	7	10,8	10,8	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



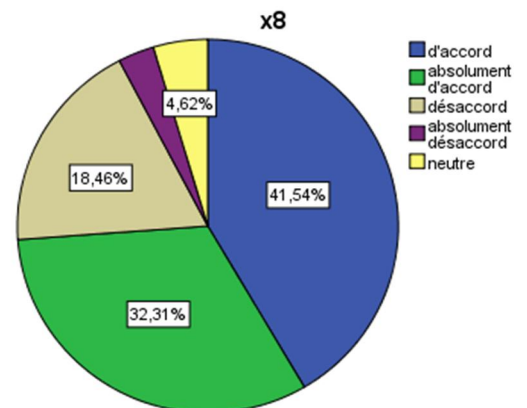
Question : X7

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	30	46,2	46,2	46,2
	absolument d'accord	29	44,6	44,6	90,8
	désaccord	2	3,1	3,1	93,8
	neutre	4	6,2	6,2	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



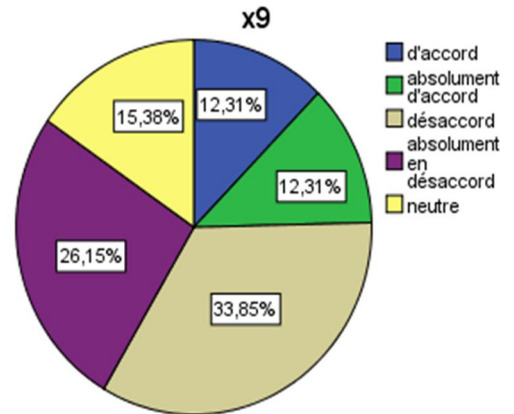
Question : X8

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	27	41,5	41,5	41,5
	absolument d'accord	21	32,3	32,3	73,8
	désaccord	12	18,5	18,5	92,3
	absolument désaccord	2	3,1	3,1	95,4
	neutre	3	4,6	4,6	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



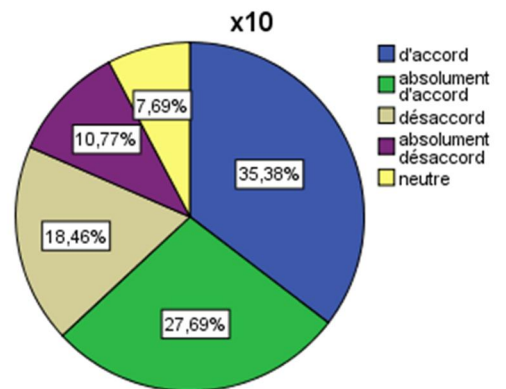
Question :X9

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	8	12,3	12,3	12,3
	absolument d'accord	8	12,3	12,3	24,6
	désaccord	22	33,8	33,8	58,5
	absolument en désaccord	17	26,2	26,2	84,6
	neutre	10	15,4	15,4	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



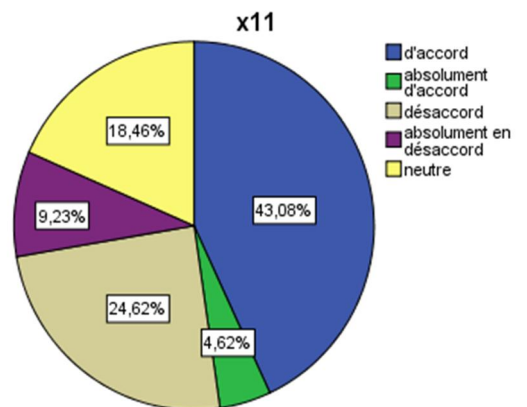
Question : X10

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	23	35,4	35,4	35,4
	absolument d'accord	18	27,7	27,7	63,1
	désaccord	12	18,5	18,5	81,5
	absolument désaccord	7	10,8	10,8	92,3
	neutre	5	7,7	7,7	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



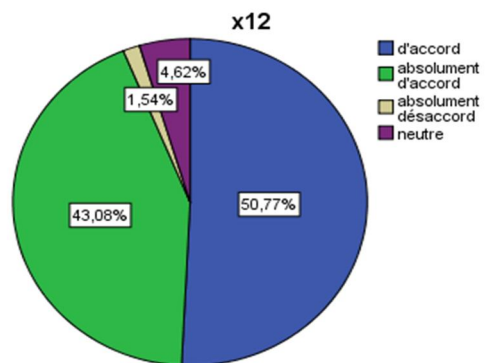
Question :X11

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	28	43,1	43,1	43,1
	absolument d'accord	3	4,6	4,6	47,7
	désaccord	16	24,6	24,6	72,3
	absolument en désaccord	6	9,2	9,2	81,5
	neutre	12	18,5	18,5	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



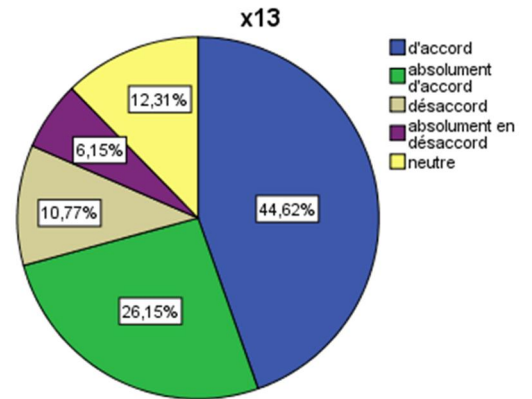
Question :X12

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	33	50,8	50,8	50,8
	absolument d'accord	28	43,1	43,1	93,8
	absolument désaccord	1	1,5	1,5	95,4
	neutre	3	4,6	4,6	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



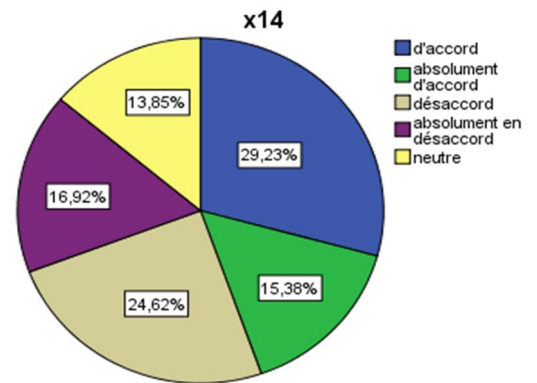
Question :X13

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	29	44,6	44,6	44,6
	absolument d'accord	17	26,2	26,2	70,8
	désaccord	7	10,8	10,8	81,5
	absolument en désaccord	4	6,2	6,2	87,7
	neutre	8	12,3	12,3	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



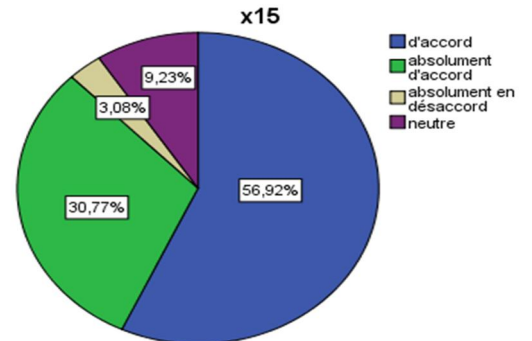
Question :X14

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	19	29,2	29,2	29,2
	absolument d'accord	10	15,4	15,4	44,6
	désaccord	16	24,6	24,6	69,2
	absolument en désaccord	11	16,9	16,9	86,2
	neutre	9	13,8	13,8	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



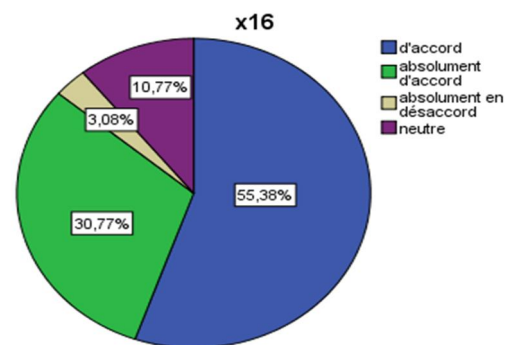
Question : X15

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	37	56,9	56,9	56,9
	absolument d'accord	20	30,8	30,8	87,7
	absolument en désaccord	2	3,1	3,1	90,8
	neutre	6	9,2	9,2	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



Question :X16

		ffectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	36	55,4	55,4	55,4
	absolument d'accord	20	30,8	30,8	86,2
	absolument en désaccord	2	3,1	3,1	89,2
	neutre	7	10,8	10,8	100,0
	Total	65	100,0	100,0	



Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x1	65	1	5	1,83	1,126
x2	65	1	5	1,74	1,108
x3	65	1	5	1,62	,930
x4	65	1	5	1,80	1,121
x5	65	1	5	2,23	1,508
x6	65	1	5	1,83	1,219
x7	65	1	5	1,75	1,000
x8	65	1	5	1,97	1,075
x9	65	1	5	3,20	1,214
x10	65	1	5	2,28	1,269
x11	65	1	5	2,55	1,562
x12	65	1	5	1,66	,940
x13	65	1	5	2,15	1,383
x14	65	1	5	2,71	1,411
x15	65	1	5	1,77	1,222
x16	65	1	5	1,83	1,282
N valide (listwise)	65				

Statistiques récapitulatives d'élément					
X1 x2 x3 x4 x5	Moyenne	Minimum	Maximum	Ecart type	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	1,843	1,615	2,231	0,73	5

Statistiques récapitulatives d'élément					
X6 x7 x8 x9 x10	Moyenne	Minimum	Maximum	Ecart type	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,206	1,754	3,200	0,59	5

Statistiques récapitulatives d'élément					
X11 x12 x13 x14 x15 x16	Moyenne	Minimum	Maximum	Ecart type	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,113	1,662	2,708	0,43	6

Fiabilité

RELIABILITY

```
/VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 x11 x12 x13 x14 x15 x16
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Récapitulatif de traitement

observations

	N	%
Valide	65	100,0
Observations Exclues ^a	0	,0
Total	65	100,0

suppression par liste basée sur toutes les. variables
a procédure

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,817	16