

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية والمالية

التخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

مراجعة الحسابات في الجزائر على ضوء

المعايير الدولية للمراجعة

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ودراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين

تحت إشراف الأستاذ الدكتور

محمد براق

من إعداد الطالبة

فلة سفاخلو

مكان التربص: مكتب محافظ الحسابات - الجزائر-

فترة التربص: من 08 فيفري 2015 إلى: 08 مارس 2015

السنة الجامعية 2014 - 2015

كلمة شكر

الحمد لله الذي لا يبلغ مدحه القائلون، ولا يحصي نعماه العادون، ولا يؤدي حقه المجتهدون على عونه أن أكرمني لإتمام هذا البحث فليس عندي شيء، ولا مني شيء، ولا لي شيء، فالفضل والمنة والحمد لله وحده القائل في كتابه العزيز " **وَإِذْ تَأْذِنُ رِبِّكُمْ لَنْتُمْ لَكُمْ أَنْ تَزِيدَكُمْ** "

الآية 7 من سورة إبراهيم .

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

" **التحدث بنعمة الله شكر، وتركها كفر، ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله** "

حديث شريف

أتقدم بجزيل شكري وإمتناني إلى الأستاذ الدكتور محمد براق لقبوله الإشراف على هذا العمل وتأطيره العلمي وتوجيهاته القيمة وتحمله عناء التصحيح والمراجعة، فله فائق عبارات الإحترام والتقدير.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الدكتور عمار قدوري الذي لم ييخل عليا بالمعلومات الخاصة بالجانب المهني،

وختاماً كل الشكر إلى لجنة المناقشة على قبولها تقييم هذا العمل وإلى كل أساتذة المدرسة العليا للتجارة وكل من ساعد وساهم في هذا العمل من قريب أو من بعيد.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من ربّني على الطاعة و حسن الخلق إلى من سهرت الليالي
لمساندتي ، علمتني أن النجاح مثابرة و إرادة إلى قرة عيني : إليك أمي الغالية .
إلى صاحب القلب الصبور المتفائل بالخير ، رمز الإرادة و الصبر و الثبات و الاجتهاد ،
إلى الذي أفنى شبابه من أجلنا إلى مبعث افتخاري : إليك أبي الغالي .
إليكما معا أمي و أبي خالص محبتي و تقديري أطال الله في عمركما
إلى من تقاسمت معهم حنان الأم و رعاية الأب إخوتي .
و كل أفراد عائلتي دون استثناء
إلى كل من يعرفني وكان يدعوني من قريب أو من بعيد
إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي ، أحبكم في الله .

فلة

الفهرس العام

شكر و عرفان
الإهداء

I.....	الفهرس العام
V	قائمة الجداول
VI.....	قائمة الأشكال
VII.....	قائمة الملاحق
VIII.....	ملخص
أ- ج	المقدمة العامة
1.....	الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات وتنظيمها في الجزائر
2.....	المبحث الأول: طبيعة مراجعة الحسابات
2.....	المطلب الأول : مفهوم المراجعة
2.....	1. التطور التاريخي للمراجعة
3.....	2. تعريف المراجعة
4.....	المطلب الثاني: أهداف وأهمية مراجعة الحسابات
4.....	1. أهداف مراجعة الحسابات
6.....	2. أهمية مراجعة الحسابات
7.....	المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات
9.....	المبحث الثاني: المقومات النظرية للمراجعة الخارجية
9.....	المطلب الأول : الفروض و المبادئ
9.....	1. الفروض
10.....	2. المبادئ
12.....	المطلب الثاني: معايير المراجعة المقبولة عموما (GAAS)
12.....	1. المعايير الشخصية (العامة)
13.....	2. معايير العمل الميداني
13.....	3. معايير التقرير (تقرير المراجع)
14.....	المطلب الثالث: أدلة الإثبات
14.....	1. تعريف أدلة الإثبات

14.....	2.أنواع أدلة الإثبات
15.....	3.خصائص أدلة الإثبات
16.....	المبحث الثالث: تنظيم ممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر
16.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مراجعة الحسابات في الجزائر
16.....	1. الفترة بين 1969-1980
17.....	2. الفترة 1980-1988
17.....	3. الفترة ما بين 1991-2010
21.....	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة مراجعة الحسابات
21.....	1. المجلس الوطني للمحاسبة
21.....	2. التنظيمات المهنية
22.....	المطلب الثالث : الإطار القانوني للمراجعة الخارجية
22.....	1. الإستقلالية:
24.....	2. الكفاءة:
25.....	3. معيار العناية المهنية
25.....	4. التقرير
26.....	خلاصة الفصل الأول
27.....	الفصل الثاني: علاقة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة
28.....	المبحث الأول: مدخل إلى المعايير الدولية للمراجعة
28.....	المطلب الأول: مفهوم المعايير الدولية للمراجعة
28.....	1. نشأة المعايير الدولية للمراجعة
28.....	2. خصائص المعايير الدولية للمراجعة
29.....	3. أهمية وأهداف المعايير الدولية للمراجعة:
30.....	المطلب الثاني: لجنة المعايير الدولية للمراجعة
30.....	1. تقديم لجنة المعايير الدولية للمراجعة:
30.....	2. اصدار المعايير الدولية للمراجعة:

المطلب الثالث: تبويب المعايير الدولية للمراجعة.....	31
المبحث الثاني: توافق مراجعة الحسابات في الجزائر مع معايير الدولية للمراجعة.....	33
المطلب الأول : المعايير الخاصة بشخص مراجع الحسابات (المعايير العامة).....	34
1. تعيين المراجع.....	34
2. رقابة الجودة	34
3. التوثيق وحفظ الملفات	35
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني والإعتماد على عمل الغير	35
المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي وتقرير المراجعة.....	36
المبحث الثالث: إختلاف مراجعة الحسابات في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية.....	36
المطلب الأول : المعايير الخاصة بشخص مراجع الحسابات	37
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	39
المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي وتقرير المراجعة.....	52
خلاصة الفصل الثاني.....	58
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات وأراء مهنيين وأكاديميين.....	59
المبحث الأول: حالة سير عمل محافظ الحسابات.....	60
المطلب الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات	60
1. نبذة عن مكتب محافظ الحسابات	60
2. الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.....	61
المطلب الثاني : تعيين محافظ الحسابات والإعداد للمهمة	62
1. تعيين محافظ الحسابات	62
2. الإعداد للمهمة.....	63
المطلب الثالث : مراجعة الحسابات وإعداد التقرير	65
1. مراجعة الحسابات	65
2. إعداد التقرير	66
المبحث الثاني : عرض و وصف نتائج الاستبيان	68
المطلب الأول مكونات و منهجية الدراسة.....	68

68.....	1. مجتمع الدراسة:
68.....	2. عينة الدراسة:
69.....	المطلب الثاني: إعداد الاستبيان
69.....	1. تصميم الإستبيان
70.....	2. هيكل الاستبيان:
71.....	المطلب الثالث: تفرغ بيانات الاستبيان
71.....	1. معالجة نتائج الاستبيان.
72.....	2. عرض خصائص عينة الدراسة
78.....	المبحث الثالث: تحليل نتائج دراسة آراء بعض الأكاديميين والمهنيين
78.....	المطلب الأول: الخصائص المتعلقة بمحور واقع مراجعة الحسابات في الجزائر.
78.....	أولا : مراجعة الحسابات في الجزائر قبل الاصلاح
80.....	ثانيا : مراجعة الحسابات في الجزائر بعد الاصلاح.
83.....	المطلب الثاني: الخصائص المتعلقة بمحور معايير الدولية للمراجعة
83.....	1. الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة
84.....	2. نسبة الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة
84.....	3. أهمية ودور المعايير الدولية للمراجعة
	المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بمحور التوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة.
86.....	
91.....	خلاصة الفصل الثالث
92.....	الخاتمة العامة
95.....	المراجع
vii - i.....	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
2	التطور التاريخي للمراجعة	1
7	مقارنة أنواع المراجعة	2
19	الاختلافات بين القانون 08-91 والقانون 01-10	3
32	هيكل تبويب المعايير الدولية للمراجعة	4
69	الإحصائيات المتعلقة بإستمارة الإستبيان	5
70	مقياس ليكارت الرباعي	6
71	مقياس ليكارت الخماسي	7
72	توزيع أفراد العينة حسب النوع	8
73	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	9
75	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	10
76	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	11
77	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	12
79	نتائج الإستبيان المتعلقة بمراجعة الحسابات قبل الإصلاح	13
80	نتائج الإستبيان المتعلقة بمراجعة الحسابات بعد الإصلاح	14
81	نتائج الإستبيان المتعلقة بمراجعة الحسابات وارتكازها على إطار تشريعي	15
82	نتائج الإستبيان المتعلقة بتطور مراجعة الحسابات في الجزائر	16
82	نتائج الإستبيان المتعلقة بإصلاح منظومة مراجعي الحسابات في الجزائر	17
83	إطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة	18
84	درجة إطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة	19
84	نتائج الإستبيان المتعلقة بالفوائد من تطبيق المعايير الدولية للمراجعة	20
86	نتائج الاستبيان حول مدى توافق مراجعة الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.	21

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
73	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير النوع	1
74	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	2
75	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	3
76	تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	4
78	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة	5
83	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير الدولية للمراجعة	6

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	إستمارة الإستبيان	i
2	عرض نتائج الإستبيان الخاصة بكل محور	vii

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى عرض مراحل تطور مراجعة الحسابات في الجزائر في ظل التطورات الدولية الحاصلة، بالإضافة إلى عرض المعايير الدولية للمراجعة وتبيان دورها وأهميتها لمختلف الأطراف المستفيدة من عمل مراجع الحسابات، وفي الأخير القيام بدراسة ميدانية شملت مكتب محافظ الحسابات بالإضافة إلى دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة.

ولتحقيق الأهداف السابقة، اقتضى البحث دراسة مختلف الجوانب النظرية للمراجعة مع تسليط الضوء على واقع المراجعة في الجزائر، الهيئات المشرفة على المهنة والإطار التشريعي الذي تعتمد عليه مراجعة الحسابات في الجزائر. وتم استعراض المعايير الدولية للمراجعة والهدف من إصدارها.

وللوصول إلى الإجابة على إشكالية الدراسة وإختبار الفرضيات الموضوعية، تم القيام بتربص لدى مكتب محافظ الحسابات للتعرف على واقع المهنة، ودراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها التوصل إلى أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر لم يكن بشكل مناسب مع التغيرات الاقتصادية المتسارعة، بالإضافة إلى واقع المهنة في الجزائر يحتاج إلى إعادة تأهيل وانسجام مع الواقع الدولي.

الكلمات المفتاحية: مراجعة الحسابات، المعايير الدولية للمراجعة، تطور مراجعة الحسابات، واقع مراجعة الحسابات في الجزائر.

المقدمة العامة

المقدمة العامة

1. أهمية البحث وأسباب اختيار الموضوع

إزدادت أهمية المراجعة وأصبحت تهتم كل المتعاملين الاقتصاديين وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد أو المتوقعين، إذ يهتمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح بعيدة عن الغموض والتضليل، إلا أنه بعد حادثة الفساد المالي التي مست الشركات الكبرى سبب إخفاق أكبر مكاتب المراجعة في الكشف عن حالات الغش. الأمر الذي أدى بالمختصين والهيئات أو المنظمات الإقليمية والدولية المختصة في مجال المراجعة، إلى التوجه والعمل على تدويل معايير دولية لممارسة مهنة المراجعة، بمعنى وضع معايير دولية للمراجعة قابلة للتطبيق في كل أنحاء العالم.

لقيت هذه المعايير اهتماما دوليا نظرا إلى الحاجة الملحة والمستمرة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حق المراجعة، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المراجعة، ومن ثم تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين على المستوى الدولي للاقترب من الموضوعية قدر الإمكان.

وتسعى الجزائر جاهدة لمحاولة إدماج اقتصادها مع العالم، من خلال محاولتها المتكررة للانضمام للمنظمات الدولية خاصة المنظمة العالمية للتجارة وذلك بإصلاح منظومتها المحاسبية. وفي هذا الصدد، قامت الجزائر بالإصلاحات الاقتصادية بما يتوافق والاتجاه الاقتصادي الذي تتبناه الجزائر. ولعل أبرز متطلبات هذا التوجه تتمثل في تحديث أنظمة تسيير مؤسساتها (النظام المحاسبي) والمنظمات والهيئات المشرفة عليها في شكل يتماشى والاقتصاد الحر، وتعتبر الإصلاحات الأخيرة التي تمثلت في تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية، جعلت من الضروري على المنظمات المهنية الخاصة بالمراجعة التكيف معها وفق متطلبات تطبيق هذا النظام ومحاولة إحداث نوع من التوافق بين مهنة المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة.

ويعود سبب اختيار الموضوع لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل انتقالها للنظام المحاسبي والمالي، وبالتالي إبراز مدى ضرورة اتباع ذلك بالمعايير الدولية للمراجعة.

- الفضول الشديد والرغبة في اكتشاف ودراسة مجال مراجعة الحسابات، بطريقة شاملة وملمة بكل الجوانب.

- الرغبة في امتحان مهنة محافظ الحسابات مستقبلا.

2. أهداف البحث

من الأهداف التي يسعى إليها هذا البحث:

- التعرف على واقع مراجعة الحسابات في الجزائر وتنظيم المهنة في ظل الظروف الراهنة.
- إستعراض المعايير الدولية للمراجعة.
- التوصل إلى مقارنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة، وتحديد درجة التوافق بينهما.
- الإطلاع على آراء الفاعلين والممارسين والمهتمين بمراجعة الحسابات في الجزائر حول وضعية هذه الأخيرة، وإمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.

3. الإشكالية

على ضوء ما سبق، يمكن صياغة إشكالية موضوع المذكرة على النحو الموالي:

ما مدى توافق مراجعة الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة؟

وتتفرع هذه الإشكالية الأساسية إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو الإطار الفكري لمراجعة الحسابات؟
- ما هو مضمون المعايير الدولية للمراجعة؟
- هل يمكن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر؟

4. الفرضيات

للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة يعتمد على الفرضيات الآتية:

- مراجعة الحسابات تقنية فنية ذات تأصيل نظري، تأثرت بالتطورات الحديثة .

- المعايير الدولية للمراجعة إطار نظري ومنهجي يهدف إلى تحقيق توافق بين أساليب مراجعة الحسابات في كل الاقطار.

- لايمكن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر إلا بعد التكيف مع الواقع الدولي.

5. المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة

يتم الإعتماد على المنهج الوصفي في دراسة الجوانب النظرية لمراجعة الحسابات، والمنهج الوصفي وكذا التحليلي في الجوانب المرتبطة بالتوجهات الدولية نحو التنظيم والتوحيد والإطار العام للمعايير الدولية للمراجعة، بالإضافة إلى الأداة الإحصائية بالنسبة للدراسة التطبيقية.

6. خطة البحث

من أجل تحقيق أهداف الدراسة و الإجابة عن الأسئلة المطروحة تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول؛

يتناول الفصل الأول المعنون بالإطار النظري لمراجعة الحسابات وتنظيمها في الجزائر والذي يتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية، طبيعة مراجعة الحسابات من خلال مفهومها، أهميتها، أهدافها وأنواعها، المقومات النظرية لمراجعة الحسابات، وتنظيم ممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر.

أما الفصل الثاني المعنون بعلاقة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة، يتضمن ثلاثة مباحث رئيسية، يتناول المبحث الأول مدخل إلى المعايير الدولية للمراجعة من خلال عرض مفهوم المعايير الدولية للمراجعة، إصدارها و تبويبها، أما المبحث الثاني يتضمن توافق مراجعة الحسابات في الجزائر مع معايير الدولية للمراجعة، والمبحث الثالث اختلاف مراجعة الحسابات في الجزائر مع معايير الدولية للمراجعة.

والفصل الثالث دراسة ميدانية تتضمن دراسة مكتب محافظ الحسابات، بالإضافة الى دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة، عن طريق إعداد استمارة استبيان.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات وتنظيمها في الجزائر

الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الخارجية وتنظيمها في الجزائر

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتكتسب مكانتها كمهنة من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لإحتياجات الأفراد وأصحاب المصلحة في المجتمع. التطور الذي طرأ على البنية الاقتصادية والاجتماعية منذ العصور الوسطى حتى الوقت الحاضر قد انعكس بصورة واضحة على مفهوم المحاسبة.

أخذت مهنة المراجعة حيزا كبيرا من الإهتمام، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط ، إلا أنها و بحكم تشبعها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها، وكان لابد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

بناء على ما سبق يتم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلي:

- طبيعة مراجعة الحسابات؛

- المقومات النظرية للمراجعة الخارجية؛

- تنظيم ممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول: طبيعة مراجعة الحسابات

تأثرت مهنة المراجعة بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي أدته وتؤديته في تحقيق التقدم و النمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع، ومد العديد من الأطراف بالآراء ومصادقات حول القوائم المالية التي تعتبر قاعدة أساسية للقرارات المراد اتخاذها. لذلك، ساهمت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات، وحاولت تحديد إطار نظري يعطي أساس قوي يصون مهنة المراجعة. وهو كالاتي:

المطلب الأول : مفهوم المراجعة

يمكن تقديم مفهوم المراجعة كما يلي:

1. التطور التاريخي للمراجعة

ركز الأكاديميون والمهنيون بمختلف مستوياتهم في العديد من الدول على تطوير معايير المراجعة أو إجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية مراجع الحسابات القانونية وإحتياجات مستخدمي التقارير المالية. لذلك، مرت المراجعة بالمراحل الآتية والموضحة من خلال الجدول أدناه:

الجدول (01) : التطور التاريخي للمراجعة.

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمون.	شخص مهني في المحاسبة أو القانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
1900م إلى 1970م	الحكومة، المساهمون والبنوك.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تحديد مدى صحة القوائم المالية.
1970م إلى 1990م	الحكومات، هيئات أخرى و المساهمون.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.

بعد 1990م	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي.
-----------	-----------------------------------	--	--

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص 07.

يظهر من خلال الجدول أعلاه، إن التطور التاريخي للمراجعة غنمت على مكافحة الغش والتلاعب بالمعلومات المقدمة بمختلف أنواعه، نظرا لانعكاسه السلبي على تعامل المؤسسة مع مختلف المستفيدين من قوائمها المالية. وقد تم التركيز عبر الزمن على حماية مصالح المستخدمين بتأكيد مصداقية القوائم المالية من خلال تدعيم نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

2. تعريف المراجعة

المراجعة بمعناها المهني تعني عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المؤسسة فحصا فنيا إنتقائيا محايدا للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية.¹

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) المراجعة على أنها عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي، تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و تبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.²

وعرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها تسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.

من خلال التعاريف السابقة، تركز المراجعة على النقاط التالية:³

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 07.

² أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2004 ، ص 18.

³ مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2000، ص 65.

- **الفحص**، ويقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق**، يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، و على مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
- **التقرير**، ويراد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ويمكن القول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية مراجعة الحسابات

تتمثل أهداف وأهمية المراجعة فمالي:

1. أهداف مراجعة الحسابات

يمكن تقسيم أهداف المراجعة الى مجموعتين، أهداف عامة وفرعية.

1.1 الأهداف العامة

- يتحقق الهدف العام للمراجعة عن طريق الفحص الدقيق للمستندات، السجلات، الحسابات، الوثائق المثبتة والبراهين. وبالتالي، فإن مراجع الحسابات يهدف من خلال عمله إلى ما يلي:¹
- **الوجود والتحقق**، ويسعى المراجع إلى التأكد من أن جميع العناصر المسجلة في القوائم المالية موجودة وجودا ماديا فعليا في تاريخ الميزانية وليست أرصدة وهمية.
- **التقييم**، وهو التأكد من تقييم كل العمليات والأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كتقييم الاستثمارات والمخزونات وطرق حساب الاهتلاكات، كما أن التقييم الصحيح من شأنه أن يضمن تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، الالتزام بالمبادئ و ثبات الطرق المحاسبية.
- **الملكية والمديونية**، يعمل المراجع على التأكد من أن كل الأصول هي ملكية للمؤسسة، وكل الخصوم هي التزام عليها.

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مراجع سيق ذكره** ، 2006 ، ص ص: 16 - 19 .

- الشمولية والكمال، ويقصد بها أن كل ما هو ملك للمؤسسة وكل ما حدث أثناء السنة المالية موضوع الفحص مسجل، وللوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة البيانات المثبتة في الدفاتر وتجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

- العرض والإفصاح، وتهدف المراجعة إلى التأكد من تقييم المعلومات المحاسبية بشكل يؤدي إلى اعتبارها قابلة للعرض و تفصح عن حقيقة المؤسسة.

- إبداء الرأي الفني، ويسعى المراجع إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المطبق دون إصدار أي قرار أو حكم.

2.1 الأهداف الفرعية

إضافة إلى الأهداف العامة للمراجعة، توجد أهداف فرعية تتمثل في الآتي¹:

- إكتشاف عمليات الغش والتزوير ومنعها، حيث كان إكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المراجع قديما غاية في حد ذاتها، إلا أنها حاليا هدف فرعي حيث يسعى المراجع إلى إكتشاف عمليات الغش والإختلاس المخفية من طرف الادارة، ويجب عليه التبليغ عنها إلى الجهات المعنية، مع العلم أن المراجع غير مسؤول عن إكتشاف عمليات التواطؤ.

- تحسين التسيير، ويحق للمراجع أن يعطي رأيه وأن يقدم نصائح في حدود مهمته، حيث إن تقديم الملاحظات والتوجيهات سيؤدي إلى تحسين التسيير، وعلى المراجع القانوني عدم التدخل في التسيير ولا يشارك في اتخاذ قرارات التسيير، بعكس ما هو عليه الحال لدى المراجع التعاقدية الذي له حق التدخل في التسيير، مما يجعله يبتعد شيئا فشيئا عن المراجع المالي الذي يهدف إلى إعطاء الرأي حول الحسابات، مما قد يمس بحيادته واستقلاليته.

ومن الأهداف الفرعية المترتبة عن عملية المراجعة إكتشاف الأخطاء والتقليل منها حيث يسعى المراجع من خلال عمله إلى إكتشاف الأخطاء الموجودة في البيانات المحاسبية والقوائم، التقارير المالية التي تؤدي إلى إعطاء صورة مضللة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2008 ، ص 20.

2. أهمية مراجعة الحسابات

تعتبر المعلومات الناتجة عن مراجعة الحسابات مهمة ومفيدة لعدة أطراف نتيجة الصبغة الإثباتية التي تتمتع بها، ونظرا لكونها مصادق عليها من طرف شخص مستقل ومحاييد عن المؤسسة، و بالتالي، فإن تقرير مراجع الحسابات يخدم عدة أطراف منها؛¹

1.2 إدارة المؤسسة

يقع على عاتق الإدارة إتخاذ قرارات مهمة جب أن تكون دقيقة وموضوعية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة. ولذلك، فإن الإدارة تحتاج على قاعدة معلومات ذات صبغة قانونية وتتسم بالملاءمة والمصادقية ويمكن الوثوق بها.

2.2 المساهمون

تساعد مراجعة الحسابات المساهمين على الإطلاع على كل ما يجري في المؤسسة وتقدم نوعا من الإطمئنان على ممتلكاتهم، وتفيد في ضمان إستخدام الموارد بصفة مثلى وبكفاءة عالية.

3.2 الموردون

تسمح مراجعة الحسابات للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة تعاملهم معها، فإذا كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة وهي قادرة على الوفاء بالتزاماتها في الأجل المحددة يوسع الموردون نطاق التعامل معها و تكون درجة الثقة أكبر.

4.2 إدارة الضرائب

تساعد مراجعة الحسابات مصلحة الضرائب على التأكد من المعطيات المقدمة من مديرية المحاسبة والتي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي و قيمة الضرائب. فالمراجعة تعطي صورة واضحة وصحيحة عن المركز المالي ونتائج المؤسسة، مما يساعدها على التنظيم الفني الدقيق للضريبة، وهو مايسمح من التحصيل الفعلي و التقليل من الغش والتهرب الضريبيين.

¹ يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2007، ص: 8.

5.2 نقابة العمال

تساعد مراجعة الحسابات نقابة العمال في التعرف على الصورة الحقيقية للمؤسسة (خاصة المالية) وبالتالي المطالبة بالحقوق اللازمة للعمال من منطق صحيح، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد تقوم نقابة العمال بالمطالبة برفع الأجور.

6.2 أهمية المراجعة الخارجية في تسيير الموارد المتاحة (النظرية التحفيزية)

عملية مراجعة الحسابات تؤدي إلى التوصل إلى نقاط الضعف في التسيير، ويقوم المراجع بتقديم نصائح وتوصيات وإقتراحات من شأنها رفع درجة الكفاءة الإدارية، وبالتالي استخدام الموارد المتاحة إستخداما أفضل.

المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات

تنقسم مراجعة الحسابات الى ثلاثة أنواع:¹

المراجعة القانونية؛ أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

المراجعة التعاقدية؛ يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

الخبرة القضائية؛ يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة.

و يمكن مقارنة أنواع مراجعة الحسابات وحصرها في الجدول الآتي:

الجدول (02): مقارنة أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة

¹ محمد بوتيتن، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 27

إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية	المصادقة على شرعية وصحة الحسابات	المصادقة على شرعية وصحة الحسابات، مراجعة معلومات مجلس الإدارة	الهدف
مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها	مهمة محدودة حسب الاتفاقية	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	التدخل
تامة	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	الاستقلالية
ينبغي احترامه	يحترم مبدئيا	يجب احترامه تماما	مبدأ عدم التدخل في التسيير
القاضي مكلف بالقضية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	إرسال التقارير إلى
التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في الجمعية العامة للخبراء	شروط ممارسة المهنة
غير موجود	لا	نعم	إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية
بحسب النتائج مبدئيا	بحسب الوسائل أو النتائج أو نوع المهمة	بحسب الوسائل	الالتزام
مدنية، جنائية وتأديبية	مدنية، جنائية وتأديبية	مدنية، جنائية وتأديبية	المسئولية
من طرف القاضي المشرف على الخبرات	محددة في عقد العمل	مهمة تأسيسية بطلب من المؤسسة	التسريح
اقتراح من خبير أو يحدد من طرف القاضي	محدد في العقد	قانون رسمي	الأتعاب
طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية	تقييم الإجراءات تقييم الرقابة الداخلية مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة العمل المتبعة

المبحث الثاني: المقومات النظرية لمراجعة الحسابات

تعتبر مهنة المراجعة من المهن التي تحتاج إلى ثقة المستفيدين من خدماتها بشكل خاص وثقة المجتمع بشكل عام كمهنة مناط بها إضفاء الثقة بالقوائم المالية، وحتى تستطيع المراجعة كسب ثقة الجميع فهي تحتاج إلى تنظيم عملها بطريقة تضمن جودة الأداء لجميع الممارسين، ولتحقيق هذا الهدف تعتمد المهنة على مجموعة من الفروض تحكم الإجراءات والطرق المستخدمة في عملية الفحص والتحقيق، كما تسترشد بالمعايير التي تصدرها الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بعملية المراجعة.

المطلب الأول: الفروض والمبادئ

من خلال هذا المطلب سيتم عرض مختلف الفروض والمبادئ الخاصة بمراجعة الحسابات

1. الفروض

يمكن تعريف الفرض " بأنها قاعدة تحظى بقبول عام، و تعبر عن التطبيق العملي، و تستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك"¹. لذلك، بذلت العديد من المحاولات البحثية لوضع إطار نظري للمراجعة، ويوجد إتفاق بين الباحثين على أن هناك فروضا عملية يمكن أن تبني عليها المراجعة، و فيما يلي أهم الفروض.²

1.1 فرض عدم التأكد

ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد.

2.1 فرض إستقلال المراجع

وذلك لأن المراجع عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، و يعتمد فرض استقلال المراجع على نوعين أساسيين من المقومات هما:

- المقومات الذاتية، وهي التي تتعلق بشخص المراجع و تكوينه العلمي و الخلفي و خبرته العملية.

¹ أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص: 49.

² نفس المرجع أعلاه، ص ص: 50 - 51.

- المقومات الموضوعية، و هي ما تتضمنه التشريعات، و ما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد و ضمانات.

ويفسر هذا الفرض حق المراجع في الاطلاع على الدفاتر، السجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

3.1 فرض توافر تأهيل خاص للمراجع

وذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة، فإن المراجع عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدرا علميا و عمليا كاف لأداء مهمته.

4.1 فرض الصدق في محتويات التقرير

ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المراجع ولايستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها.

2. مبادئ مراجعة الحسابات

هناك مجموعتان من المبادئ العملية للمراجعة، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانها (التحقق، التقرير) وبناء على ذلك، فإن المبادئ العلمية للمراجعة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:¹

1.2 المبادئ المرتبطة بركن التحقق (الفحص)

يمكن تلخيص المبادئ المرتبطة بركن التحقق فيما يلي:

1.1.2 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتمة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، 2012، ص ص: 51 – 53.

2.1.2 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري

ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير.

3.1.2 مبدأ الموضوعية في الفحص

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4.1.2 مبدأ فحص مدى الكفاية الانسانية

و يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي المؤشر من نظام للقيادة، السلطة، الحوافز، الاتصال والمشاركة.

2.2 المبادئ المرتبطة بركن التقرير

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن التقرير فيما يلي:

1.2.2 مبدأ كفاية الإتصال

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2.2.2 مبدأ الإفصاح

يتضمن هذا المبدأ مراعاة المراجع أن يفصح عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات، الدفاتر والسجلات .

3.2.2 مبدأ الانصاف

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4.2.2 مبدأ السببية

يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثاني: معايير المراجعة المقبولة عموماً

(GAAS) Standards Generally Accepted Auditing

لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بواسطة مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) قائمة بمعايير المراجعة، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات رئيسية هي :¹

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية؛

- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني؛

- المجموعة الثالثة: معايير التقرير.

وقد تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير توضح على النحو الموالي :

1. المعايير الشخصية (العامة)

وتوصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي، وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير:

- **المعيار الأول**، يجب أن تتم المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين.

¹ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره، 2012، ص ص: 53 - 56.

- **المعيار الثاني،** حيث يجب أن تتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني و يتضمن هذا المعيار أبعاد ثلاثة هي إعداد برنامج المراجعة، التحقق وإعداد التقرير.
- **المعيار الثالث،** يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

2. معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة، و الإجراءات الفنية، كما تبرز هذه المعايير أهمية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، و من ثم تحديد حجم الاختبارات، وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير هي :

- **المعيار الرابع،** يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم، ويركز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المراجع، وتوقيت القيام بالمراجعة، وتوقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

- **المعيار الخامس،** يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.

- **المعيار السادس،** يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص، الملاحظة، الإستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في البيانات المالية محل المراجعة.

3. معايير التقرير (تقرير المراجع)

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمراجع، و تشمل على أربعة معايير هي :

- **المعيار السابع،** يجب أن يحدد التقرير ما اذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما.

- **المعيار الثامن،** يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية و الفترة السابقة عليها.

- **المعيار التاسع،** ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كاف.

- **المعيار العاشر،** يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه في القوائم المالية ككل او على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم

المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته .

المطلب الثالث: أدلة الإثبات

تناول هذا المطلب تعريف أدلة الإثبات، أنواعها وخصائصها.

1. تعريف أدلة الإثبات

تعرف أدلة الإثبات على أنها المعلومات والحقائق التي يستند إليها مراجع الحسابات لتحديد ما إذا كانت الحسابات صادقة تعكس الواقع، وتتفق مع المعايير التي تستخدم للحكم على شرعيتها¹، وقد تعرف بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير مراجع الحسابات في مدى مطابقة المعلومات المالية للواقع.²

2. أنواع أدلة الإثبات

يمكن تقسيم أدلة الإثبات في مراجعة الحسابات بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع رئيسية:³

1.1. أدلة إثبات تم إعدادها من طرف المؤسسة محل المراجعة

تشمل دفاتر وسجلات المؤسسة التي يتم إعداد القوائم المالية على أساسها، وكذا المستندات الداخلية المؤيدة للعمليات مثل فواتير البيع، الطلبات، سندات خروج ودخول البضاعة من وإلى المخازن، سندات الاستلام، كشوف المرتبات والأجور، أذون صرف وتحصيل النقدية، الشيكات، أوامر تحويل الأموال، بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية.

2.2. أدلة إثبات واردة للمؤسسة من أطراف خارجية

تشمل المستندات الخارجية الواردة من أطراف خارجية تتعامل مع المؤسسة موضوع المراجعة مثل فواتير الشراء، كشوف حساب البنك، بوليصات التأمين...

¹ منصور أحمد البدوي وشحاتة السيد شحاتة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص13.

² وليم توماس وامرسون هنكي، تعريب حجاج حامد وبن سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 2006، ص311.

³ محمد عبد الماجيد بوركيب، مراجعة الحسابات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2011/2012، ص29.

3.2. أدلة إثبات يحصل عليها مراجع الحسابات بشكل مستقل

تشمل الشهادات والإقرارات الواردة من جهات تتعامل مع المؤسسة، يمكن لمراجع الحسابات الحصول عليها بشكل مباشر كالمصادقات والمعلومات القضائية، بالإضافة إلى العمليات الحسابية التي يقوم بها أو أحد مساعديه، نتائج الجرد الفعلي للأصول المادية، المعلومات الناتجة عن المراجعة التحليلية، الاستفسارات وأداء بعض اختبارات الفهم والتطابق.

3. خصائص أدلة الإثبات

لكي يتمكن مراجع الحسابات من الاعتماد على أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها، يجب أن تتميز بالخصائص الآتية:

1.3. الكافية

يعني أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مراجع الحسابات بالقدر الكافي والضروري لتبرير رأيه الفني حول شرعية وصدق الحسابات، ونظرا إلى أن عملية المراجعة تتم غالبا باستخدام العينات، فإنه يتطلب من مراجع الحسابات تحديد حجم العينة الذي يحقق تدعيم وتبرير كافي لرأيه¹. الكافية إذن تعتبر قياسا لكمية أدلة الإثبات وهي تعتمد على التقدير الشخصي لمراجع الحسابات وفقا لظروف المؤسسة موضع المراجعة.

2.3. الملاءمة

يقصد بملاءمة أدلة الإثبات قياس نوعية الأدلة، حيث يتطلب الأمر أن تكون ذات علاقة وصلة وثيقة بأهداف المراجعة، إلى جانب موثوقيتها (مصادقيتها) ودرجة الاعتماد عليها، حسب اختلاف مصدرها وطريقة الحصول عليها، في إستنتاج رأي منطقي محايد حول شرعية وصدق الحسابات²، وبما أن الأدلة تختلف من حيث موثوقيتها ودرجة الاعتماد عليها، كان من الضروري وضع أسس معينة مبنية على الإعتبارات المالية للمفاضلة بين الأدلة وحجيتها³:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، 2001/2000، ص: 177.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 79 – 80.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص: 131 – 132.

- صلاحية الوسيلة، أو أسلوب الحصول على أدلة الإثبات، فالوجود الفعلي يستلزم الجرد العملي والإقرارات الخارجية تستلزم المصادقات، ولكل أسلوب قواعد وأحكام إذا لم تراعى فقد الدليل قوته وحجيته.

- مصدر الدليل، حيث إن الأدلة الخارجية عن المؤسسة أكثر ثقة مقارنة بالأدلة الداخلية، التي تتوقف قوتها وحجيته على جودة وقوة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

- كيفية الحصول على الدليل، حيث القاعدة هنا أن الأدلة التي يحصل عليها مراجع الحسابات بنفسه تكون أقوى من تلك التي يحصل عليها من الغير.

- التوقيت المناسب، قد تكون الأدلة قوية الحج

ية ودرجة الاعتماد عليها كبيرة، إلا أنها تفقد دلالتها وقوتها تلك إذا تم الحصول عليها في وقت لا يتناسب مع تاريخ الفحص.

- مدى توافر الثقة في المصادر الخارجية، إذ تتوقف قوة الأدلة ودرجة الاعتماد عليها على مدى إستقلال المصادر الخارجية للأدلة وعدم تحيزها لإدارة المؤسسة.

المبحث الثالث: تنظيم ممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر

يهدف هذا المبحث لتعريف وتقديم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر، من خلال إستعراض أهم مراحل تطورها والقوانين التي تحكمها وتنظمها، مع الإشارة إلى الجهات المهنية المتخصصة في الجزائر.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مراجعة الحسابات في الجزائر

لقد تم تقسيم تطور مراجعة الحسابات في الجزائر إلى ثلاث مراحل، وذلك كالآتي :

1. الفترة بين 1969-1980

بدأ التأريخ للمراجعة الخارجية في الجزائر في سنة 1969¹، وتحديدًا بواسطة الأمر رقم 107-69 المؤرخ في 1969/12/31 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة

¹ Samir Hadj Ali, "Le Commissaire Aux Comptes Caractéristique Et Missions", **Revue Algérienne de Comptabilité Et Audit**, Société Nationale de Comptabilité, N°03, Alger, 3eme Trimestre , 1994, P10 .

الشركات الوطنية¹، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

وصدر بعدها المرسوم 173-70 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة. وبقيت المراجعة الخارجية مقتصرة على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، وكان دورها مقتصرا في رقابة المراجعين من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك.

2. الفترة 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول، انكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جيدا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، أو مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة. ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة المراجعة الخارجية، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30، المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية ، أين تتم مراقبة صحتها و قانونيتها و مصداقيتها".

3. الفترة ما بين 1991-2010

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل إحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح

¹ N- E Saadi Et A.Mazouz, La Pratique De Commissariat Aux Comptes En Algérie, Edition SNC, Alger, P27.

مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات، وهو ما نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27.

1.3 عرض القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

يتكون القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من 12 فصلا تدرج تحته 84 مادة ، يمكن تفصيلها فيما يلي:

- أحكام عامة متضمنة المواد من 1 إلى 6.
- أحكام مشتركة للمهنة الثلاث متضمنة المواد من 7 إلى 13.
- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين متضمنة المواد من 14 إلى 17.
- ممارسة مهنة الخبير المحاسب متضمنة المواد من 18 إلى 21.
- ممارسة مهنة محافظ الحسابات متضمنة المواد من 22 إلى 40.
- ممارسة مهنة المحاسب المعتمد متضمنة المواد من 41 إلى 45.
- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات و المحاسبة متضمنة المواد من 46 إلى 56.
- مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد متضمنة المواد من 59 إلى 63.
- حالات التنافي و الموانع متضمنة المواد من 64 إلى 74.
- أحكام مختلفة متضمنة المواد من 75 إلى 79.
- أحكام انتقالية متضمنة المواد من 80 إلى 81.
- أحكام نهائية متضمنة المواد من 82 إلى 84.

2.3 الاختلافات بين القانون رقم 08-91 و القانون رقم 10-01

يمكن تلخيص الاختلافات في الجدول الآتي:

الجدول (03) الاختلافات بين القانون رقم 08-91 و القانون رقم 10-01

معيار التفرقة	القانون رقم 08-91	القانون رقم 10-01
من حيث التعريف الخاص بالمراجع القانوني:	هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية.	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات:	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير. - يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها. - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار واستغلال المؤسسة.	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير. - يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها. - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار واستغلال المؤسسة.
من حيث شروط التسجيل:	-توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا - التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظ	- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها. -التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبية أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي

الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.	
من حيث الهيئة التابعة لها:	كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة:	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.
من حيث الاهتمام بالجودة	لم ترد بخصوصه مواد	يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل اقصاه خمسة عشر يوما.
من حيث التربصات:	تجري تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	تجري تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتجري تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتجري تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المصدر: محمد سيد، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01، الملتقى

الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة، الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة مراجعة الحسابات

نص القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وتنظيمات مهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) ، وفيما يلي سوف يتم التطرق لهذه الهيئات:

1. المجلس الوطني للمحاسبة:

بموجب القانون أعلاه لا سيما المادة 04 منه، يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الإعتدال والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. و يضم المجلس ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، و هي كالآتي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية.

- لجنة الاعتماد.

- لجنة التكوين.

- لجنة الانضباط والتحكيم.

- لجنة مراقبة النوعية.

2. التنظيمات المهنية:

ينص القانون 01-10 على إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، و يتم إنتخاب المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يتمتع المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب. أما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وفي الأخير المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تضم الأشخاص المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

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

- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها.
- تمثل مصالح المهنة إزاء الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.
- ويعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

المطلب الثالث : الإطار القانوني لمراجعة الحسابات

يتم عرض الإطار القانوني لمراجعة الحسابات إنطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة، سواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو مختلف القوانين و المراسيم التنفيذية، وذلك لتوضيح طبيعة الجوانب المعالجة في إطار المراجعة من وجهة نظر المشرع الجزائري.

1. الإستقلالية

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا الآتية:

1.1 الزاوية الأخلاقية

تشمل على ضرورة تحلي المراجع بالآتي:¹

- مبدأ الحياد .
- مبدأ الاخلاص.
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

¹ A Couret & J.Igalens & H.Penan , La certification : collection que sais-je ? , Paris, 1995, p96.

2.1 الزاوية المادية

تم إبراز حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة على النحو الموالي:¹

- الأقارب و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا أما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا دائمين في الإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

3.1 الزاوية المهنية

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

كما أشارت المادة 26 و 27 من القانون رقم 01-10 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، كما أرفق هذا التعيين بمدده القصوى، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

كما تناولت المادة 37 من قانون 01-10 أتعاب محافظ الحسابات التي تقوم بتحديد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 المؤرخ 1996/04/15.

2. الكفاءة

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسيين هما:

1.2 التأهيل العلمي:

إشترطت النصوص الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي:¹

المجموعة الأولى :

- ليسانس في العلوم المالية.
 - ليسانس في فرع المالية و المحاسبة للمدرسة العليا للتجارة.
 - الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.
- 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.

2.2 التأهيل العملي

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين المولين:

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

¹ القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999، ص 185.

3. معيار العناية المهنية

نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على مستويات العناية المهنية المطلوبة إنطلاقاً من رحابة المسؤوليات المهنية للمراجع، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثهم على المراجعة في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلّة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة.

كما أجاز المشرع لمحافظ الحسابات الآتي:¹

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

4. التقرير:

تبعاً للنصوص الجزائرية، فإنه يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة التي ينبغي أن تبرر قانوناً.

كما أجازت المادة 715 مكرر 10 لمحافظ الحسابات أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السير 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.

¹ SAMIR HADJ ALI, op-cit, Alger, 1994, p 26 .

خلاصة الفصل الأول

تعتبر المراجعة الخارجية فحص انتقادي منهجي، يعتمد أساسا على جمع وتقييم أدلة الإثبات بهدف إبداء الرأي حول توافق القوائم المالية مع التشريعات السارية، اللوائح المعمول بها والمبادئ المحاسبية، وتطابقها مع واقع النشاط، وتبليغ هذا الرأي للأطراف المعنية، ولأنها وسيلة وليست غاية، فقد نشأت مراجعة الحسابات وتطورت على مراحل مختلفة ومتتالية كمردود طبيعي وحتمي لتطور العوامل والظروف الإقتصادية، القانونية والاجتماعية السائدة عبر العصور، كما زادت أهميتها بصورة موازية لهذه التطورات، مع توسع دائرة وحجم الاستفادة من خدماتها.

وحتى تكتسب ثقة مختلف تلك الأطراف المستفيدة من خدماتها، تقوم مراجعة الحسابات على مجموعة من الفروض تحكم إطارها العملي، والتي يسلم بها الممارس قبل الشروع في أداء مهمته، كما أنه يسترشد بالمعايير المهنية في تنفيذ عملية المراجعة.

ونظرا للظروف التي أثرت شكل كبير على المراجعة ، كان لزاما على الهيئات المحلية والدولية إيجاد حلول واقتراحات مناسبة التي تسمح باسترجاع الثقة وتطوير مراجعة الحسابات نظريا ومهنيا.

ويظهر جليا أن التوجه الى التوحيد وتضييق الهوة بين الممارسات المهنية للمراجعين الخارجيين في مختلف الأقطار أضحت ضرورة حتمية، وهو ما يلاحظ على الإتجاه العام المتبع من طرف الهيئات والمنظمات الدولية بإصدار معايير موحدة تلقى القبول العام في العالم بعيدا عن الحدود الجغرافية، كما أن الهيئات والمنظمات المحلية تسعى هي كذلك إلى توحيد ممارستها ومعاييرها وتقريبها من المنهج الدولي المتفق عليه.

الفصل الثاني: علاقة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة

الفصل الثاني: علاقة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة

تقوم المراجعة في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، وتتفاوت هذه الأحكام تفاوتاً كبيراً من شخص إلى آخر تبعاً لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني والمتطلبات الأخلاقية التي ينطلق منها، وبناء على ذلك فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يخص عمليات المراجعة أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم.

وبزيادة الانفتاح الدولي والتوجه نحو العولمة، قامت الهيئات الدولية المهتمة بالمراجعة بصياغة معايير دولية تلقى القبول العام، وتعرضت المعايير الدولية للمراجعة لكثير من البحوث والدراسات من جانب المهنيين والأكاديميين والمهتمين بالمراجعة بشكل عام. وقد استهدفت تلك البحوث تحديد المقصود بتلك المعايير ووضع التفسيرات الصحيحة والملائمة لها والتغلب على مشاكل التطبيق العملي لها من جهة، ومن جهة أخرى فقد ظهرت دراسات وبحوث أخرى تعمل على تطوير تلك المعايير وتوسيعها.

وعلى ضوء ذلك يتم القيام بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- مدخل إلى المعايير الدولية للمراجعة؛
- توافق مراجعة الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة؛
- إختلاف مراجعة الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.

المبحث الأول: مدخل إلى المعايير الدولية للمراجعة

تعتبر المعايير الدولية للمراجعة البعد الدولي لنظرية مراجعة الحسابات، كما تعبر عن التوجه السائد في مختلف المجالات الفنية التي تختلف ممارستها دوليا، وبفعل العولمة والتطور التكنولوجي الكبير والمتسارع أصبح وجود إطار نظري موحد وعالمي ضروري للمراجعة الخارجية كنظرية ومهنة.

المطلب الأول: مفهوم المعايير الدولية للمراجعة

تحتوي المعايير الدولية للمراجعة على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية.¹

1. نشأة المعايير الدولية للمراجعة

المعايير الدولية للمراجعة هي قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء اليها عند قصور المعايير المحلية.²

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والمراجعة، تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين 1977/10/07 بموجب إتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة.³

وقد انبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للمراجعة والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الاتحاد⁴ ، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988.

2. خصائص المعايير الدولية للمراجعة

تمتاز المعايير الدولية بعدة خصائص منها:⁵

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المراجعين، وإن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والإختلاف و القرب من الموضوعية.

¹ أحمد دحدوح حسين ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى، 2009، ص 66.

² عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية ، الإدارة العامة للبحوث ، الرياض ، الطبعة الأولى، 1994، ص33.

³ أمين عبد الله خالد ، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2006 ، ص95.

⁴ Bernard GERMOND, Audit financier, Dunod ,Paris, France , 1991, p45.

⁵ عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سبق ذكره ، ص35.

- إستخدمت اللجنة لفظ "إرشادات المراجعة الدولية" بدلا من "المعايير الدولية للمراجعة"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم للإسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.

- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

4. أهمية وأهداف المعايير الدولية للمراجعة

يمكن تلخيص أهمية المعايير الدولية للمراجعة فيما يلي:

1.4 أهمية المعايير الدولية للمراجعة

للمعايير الدولية أهمية كبيرة بالنسبة للمراجعين ومستخدمي تقاريرهم على حد سواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة المراجعة وسد حاجاتهم من جهة، وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى وتستفيد عدة جهات من هذه المعايير كجمعيات المهنيين والمنظمات التي تضم المحاسبين والمراجعين والنفقات، والجامعات، المعاهد ومختلف المؤسسات التكوينية، المحللون الماليون، الصحف والمجلات المهنية المتخصصة، الباحثون والطلبة في مجال المحاسبة والمراجعة، أقسام المراجعة الداخلية في مختلف المؤسسات ، ومصالح الضرائب... إلخ¹.

2.4 أهداف المعايير الدولية للمراجعة:

تسعى المعايير الدولية إلى تحقيق الأهداف الموالية:²

- معالجة إحتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية ومصالحة للمقارنة والتحليل المالي.
- زيادة فعالية تقرير المراجع وجودته لكون المعايير الدولية للمراجعة غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو إقتصادية أو إجتماعية.
- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال إتخاذ القرارات الإستثمارية.

¹ حازم هاشم الألوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، دار الجامعة المفتوحة، طرابلس ، ليبيا ، 2003 ، الجزء الأول، ص99.

² عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سبق ذكره ، ص35.

- وجود المعايير الدولية للمراجعة جنبا إلى جنب مع المعايير المحاسبية الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الإعتبارات الدولية أكثر من إعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

المطلب الثاني: لجنة المعايير الدولية للمراجعة

خصص هذا المطلب لتقديم لجنة المعايير الدولية للمراجعة، طريقة إصدارها وتبويبها.

1. تقديم لجنة المعايير الدولية للمراجعة

انبثقت لجنة المعايير الدولية للمراجعة من إتحاد المحاسبين الدولي*، وقد أعطيت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الإتحاد¹.

ويتم إختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس (05) سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة².

2. إصدار المعايير الدولية للمراجعة

إن الهدف الأساسي من إصدار معايير المراجعة الدولية، هو وجود مستويات مهنية للمراجعين وما يرتبط من خدمات قابلة للتطبيق عالميا، وعادة يتم إتباع الخطوات الآتية عند إصدار معيار دولي³:

- يتم تكوين لجنة نوعية لإختبار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعقدة.

- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار.

- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.

¹ محمود السيد ناغي، المراجعة: إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، الطبعة الثانية، 1992، ص137.

* هو منظمة عالمية للمحاسبة تأسس سنة 1977، حيث تخدم المصلحة العامة بتعزيز مهمة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال انشاء معايير و التشجيع على اعتمادها.

² محمود السيد ناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة : تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، الطبعة الأولى، 2000، ص71.

³ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 157.

- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.
- تتسلم لجنة المراجعة الدولية تعليقات وراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.
- يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

المطلب الثالث: تبويب المعايير الدولية للمراجعة

لقد تم إصدار المعايير الدولية للمراجعة في فترات زمنية متتالية حسب الأهمية النسبية، ثم أعيد تبويبها طبقا لإرتباطاتها بمراحل عملية المراجعة.

بناء على ذلك أصبح هناك رقمان لكل معيار، أحدهما طبقا لتاريخ صدور والثاني طبقا لموضوع المعيار، حيث يأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من (1) والتبويب الثاني يأخذ ترقيما يبدأ من (200)، وقبل 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها ولكن بعد هذا التاريخ تم تبويب المعايير الى سبعة (7) أبواب رئيسية وتم إعطاء رمز لكل باب من هذه الأبواب من 200 إلى 800¹.

ويمكن تمثيلها في ثلاث مجموعات وهي²:

- المعايير العامة (الشخصية)، والتي تشمل على التأهيل العلمي و العملي، الإستقلالية والحياد وبذل العناية المهنية.
 - معايير العمل الميداني، وتتمثل في التخطيط والإشراف على أعمال المساعدين، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.
 - معايير إعداد التقرير، التي تتمثل في مدى إحترام المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، تحديد الظروف التي تؤدي إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من دورة لأخرى (إن وجدت) ، توضيح مستويات الإفصاح وإبداء الرأي.
- ويتم توضيح ذلك في الجدول الموالي:

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص34.

² جمال عمورة، ضرورة لصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة، الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص9.

الجدول رقم (04) هيكل تبويب المعايير الدولية للمراجعة

رمز المعيار	الصنف وعنوان المعيار
299-200	معايير المسؤوليات
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة.
210	الإتفاق حول أجال وشرط مهمة المراجعة او شروط التكليف بالمراجعة.
220	رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.
230	توثيق المراجعة.
240	مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش أثناء مراجعة القوائم المالية.
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية.
260	الإتصال مع مسؤولي المؤسسة أو الحوكمة.
265	الإتصال مع القائمين على الحكومة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.
399-300	معايير التخطيط
300	تخطيط مراجعة القوائم المالية.
315	معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
330	إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر.
499-400	معايير نظام الرقابة الداخلية
402	العوامل الواجب أخذها بعين الإعتبار عند مراجعة مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية.
450	تقييم الإنحرافات المكتشفة اثناء المراجعة.
599-500	معايير أدلة الإثبات
500	أدلة الإثبات
501	أدلة الإثبات-إعتبارات خاصة لبنود محددة.
505	مصادقات خارجية.
510	التكليف بالمرجعة لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية.
520	الإجراءات التحليلية
530	العينات في عملية المراجعة.
540	مراجعة التقديرات بما فيها التقديرات المعتمدة على القيم العادلة.

550	الأطراف ذات العلاقة.
560	الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال.
570	إستمراية الإستغلال أو النشاط.
580	التصريحات المكتوبة (إقرارات الإدارة).
600-699	معايير الاستفادة من عمل آخرين
600	مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها إستعمال أعمال مراجعي الفروع- اعتبارات خاصة.
610	إستعمال أعمال المراجعين الداخليين.
620	إستعمال المراجع لأعمال الخبير.
700-799	معايير إستنتاجات المراجعة وإصدار التقارير.
700	الرأي والتقرير حول القوائم المالية.
705	التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المراجع المستقل.
706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل.
710	المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة.
720	مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها.
800-899	معايير تتعلق بمجالات متخصصة
800	مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص- إعتبرات خاصة.
805	مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية - إعتبرات خاصة.
810	مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية.

المصدر : بالإعتماد على مداخلة الدكتور جمال عمورة ، ضرورة لصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة، الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ،يومي 13-14 ديسمبر 2011،

المبحث الثاني: توافق مراجعة الحسابات مع معايير الدولية للمراجعة

من خلال قراءة النصوص التشريعية لمهنة المراجعة في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة، كانت هناك نقاط توافق بين النصوص التشريعية لمهنة المراجعة والمعايير الدولية للمراجعة يتم توضيحها في المطالب الآتية.

المطلب الأول : المعايير الخاصة بشخص مراجع الحسابات (المعايير العامة)

تناول المطلب المعايير الخاصة بتعيين المراجع، رقابة الجودة وحفظ وتوثيق البيانات.

1. تعيين المراجع

ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعنيه وكذا خطاب التكليف.

وهو ماجاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ، ومن أهم متطلباته¹ :

- الالتزام بقواعد السلوك المهني للمراجعين الصادر عن الإتحاد المحاسبين الدولي مثل الإستقلالية ، الأمانة، الموضوعية، العناية المهنية، السرية...إلخ

- تنفيذ عملية المراجعة وفق المعايير الدولية.

- تخطيط وأداء عملية المراجعة بطريقة تتضمن شكوكا مهنية، مدركا بأن الظروف قد توجد أسبابا تدعو إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة جوهرية.

والمعيار 210 الإتفاق حول أجال وشروط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة، وكان الغرض منه تجنب أي سوء تفاهم متعلق بمهمة المراجعة من خلال كتابة كتاب التكليف قبل المباشرة بالمهمة، والذي يحتوي بشكل عام على الهدف من المراجعة، مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية، نطاق المراجعة، شكل التقرير، الإشارة إلى المخاطر المقبولة، والإطلاع غير المشروط على السجلات والمعلومات ذات العلاقة بالمراجعة والتي يتم طلبها².

2. رقابة الجودة:

نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية ، وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة بمايلي:

¹ أمين السيد احمد لفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007 ، ص10.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، 2012، ص255.

- سياسات وإجراءات مؤسسة المراجعة بشكل عام؛ بحيث يلتزم عليها تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة أعمال المراجعة قد تمت حسب المعايير الدولية أو الممارسات الوطنية المناسبة¹.

- الإجراءات الخاصة بالأعمال التي يتم إحالة مسؤوليتها إلى المساعدين في المراجعة الفردية؛ على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع سياسات وإجراءات المؤسسة بالشكل الملائم لكل عملية مراجعة، ويجب عليه التأكد من الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال الموكلة لهم وأن هذه الأعمال سوف تؤدي بالعناية المطلوبة².

3. التوثيق وحفظ الملفات

نص القانون رقم 01-10 في مادته 40 على ضرورة الإحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لإنهاء العهدة ، وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق.

الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بعملية مراجعة القوائم المالية، ويعني التوثيق حسب هذا المعيار أوراق العمل الأساسية المعدة من طرف المراجع أو التي يتم الحصول عليها والإحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة³.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني والإعتماد على عمل الغير

تحديد مهام المراجع الأساسي أو (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي:

وهو مانصت عليه المواد 30، 46، 47، 48، 49 من القانون رقم 01-10 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها إستعمال أعمال مراجعي الفروع -اعتبارات خاصة. يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير إرشادات في حالة إستفادة المراجع المسؤول عن مراجعة القوائم المالية للمؤسسة من عمل مراجع آخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن القوائم المالية للمؤسسة.

وجاء بالمفاهيم الآتية:

- المراجع الاساسي، هو المراجع المسؤول في تقديم تقرير عن القوائم المالية لمؤسسة معينة.

¹هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره، 2004، ص 35.

² نفس المرجع أعلاه ، ص38.

³ أمين السيد احمد لطفي ، مرجع سبق ذكره، 2007، ص225.

المراجع الآخر، هو المراجع الذي تتحدد مسؤوليته في تقديم تقرير حول المعلومات المالية لأحد الأجزاء والتي يستظهر ضمن القوائم المالية التي سيراجعها المراجع الأساسي¹.

المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي وتقرير المراجعة

من بين ما نص عليه القانون رقم 10-01 لاسيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لإستمراية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الإستمراية الذي يوفر إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للقوائم المالية المتعلقة بملاءمة فرض الإستمراية كأساس لإعداد القوائم المالية. وعلى المراجع مراعاة ملاءمة فرض الإستمراية عند تخطيط وإجاز إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها، مع العلم أن تقرير المراجع لا يعتبر ضمانا لإستمراية المؤسسة في المستقبل. وعلى المراجع مراعاة مخاطر كون فرض الإستمراية لم يعد ملائما، هذه المخاطر تكتشف عن طريق إجراءات تأتي من القوائم المالية أو من مصادر أخرى، ومن أمثلتها مؤشرات مالية، مؤشرات تشغيلية، مؤشرات أخرى (متطلبات رأس المال، تغييرات في التشريع أو السياسات الحكومية)².

كذلك التقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الإتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية. يهدف هذا المعيار لإبلاغ القائمين على الحوكمة والإدارة بالشكل المناسب عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المراجع أثناء المراجعة، والتي في الرأي المهني للمراجع انها ذات اهمية كافية لتستحق عنايتهم.

المبحث الثالث: إختلاف مراجعة الحسابات مع معايير المراجعة الدولية

لا تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة.

¹ أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة ، سلسلة كتب ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان،

2009 ، ص 88

² أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 149.

المطلب الأول : المعايير الخاصة بشخص مراجع الحسابات

يتناول المطلب الاول المعايير الخاصة بمراجع الحسابات، توضح على النحو الموالي:

1. المعيار 240 مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش اثناء مراجعة القوائم المالية

إهتم المعيار بالترقية بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير ، كتسجيل عمليات وهمية ، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات ، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات... الخ . بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد ، والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية ، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات ، الاستخدام الخاطئ عن جهل للمعايير المحاسبية... الخ¹.

على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفق المعايير الدولية ، إلا أن هناك بعض الأخطاء لا يمكن اكتشافها ، وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش اكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ ، كون الغش قد يتضمن خططا منظمة ومتقنة بغرض إخفائه مثل التزوير والتعمد بعدم تسجيل العمليات ، وقد تكون محاولات الإخفاء هذه أكثر صعوبة في اكتشافها إذا ما صاحبها التواطؤ² .

وفي حالة أن عملية المراجعة لم تكشف دليل يثبت الغش ، على المراجع أن يقبل بان الإقرارات المعطاة من الإدارة صادقة ، وان يقبل أن السجلات والمستندات حقيقية³ .

أما في حال وجد المراجع ظروفًا تشير إلى احتمال وجود تضليل في القوائم المالية ، وفي حالة اعتقاده بإمكانية أن يكون لهذا التضليل أثرا جوهريا في التقارير المالية ، يتوجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية يعتمد نطاقها على حكمه بالنسبة إلى :⁴

- نوع الغش أو الخطأ المؤثر .

- احتمال حدوث الغش أو الخطأ.

¹ محمود السيد الناعي ، مرجع سبق ذكره ، 1992، ص ص146

² احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، 2012، ص 37

³ .داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره ، ص 139

⁴ حسين دحدوح و حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، 2009، ص 219

- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية .

2. المعيار رقم 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية.

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

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ، و تقييم نتائج المراجعة وإعداد التقرير عنها ، يجب على المراجع أن يعي 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 والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية المراجعة.¹

تتباين القوانين واللوائح من بلد إلى بلد ، ولذلك فإن المعايير الوطنية الخاصة بالمحاسبة والمراجعة من المحتمل أن تكون أكثر تحديدا بالقوانين والأنظمة من تعلقها بالمراجعة² .

3. المعيار رقم 260 الاتصال مع مسئول المؤسسة او الحوكمة.

تتباين هياكل الحوكمة من بلد لآخر، و هو الأمر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد الأشخاص الملائمين، و يعتمد المراجع على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الأشخاص آخذا بعين الاعتبار هيكل حوكمة المؤسسة و ظروف الارتباط و أي 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 الحوكمة ، كالمؤسسات الفردية و المؤسسات الحكومية ... الخ .

تتضمن الأمور ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين على المراجع توصيلها عادة ما يلي :³

- النطاق الشامل لعملية المراجعة .

¹ محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، 1992، ص 163

² أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكد الدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 349

³ حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 597

- السياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها ، وأثرها على القوائم المالية .
- المخاطر الجوهرية و المحتملة ، وأثرها على القوائم المالية .
- تسويات المراجعة المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها .
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط .
- الاختلافات الموجودة بين المراجع و الإدارة، و مدى جوهرية هذه الاختلافات .

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

يتضمن المطلب الثاني معايير العمل الميداني الخاصة بمراجع الحسابات، ويتم عرضها كآلاتي:

1.المعيار رقم 300 التخطيط

- هدف هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير ارشادات لتخطيط عملية المراجعة، بالإضافة إلى أن التخطيط هو وضع استراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة.¹
- كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة المراجعة ، ومنها:²
- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة ، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التي تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الإدارة .
 - الدراية بالنظام المحاسبي والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعمليات.
 - تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية .
 - تحديد أهداف ونطاق المراجعة لكل المجالات .
 - وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات المراجعة المخططة وتوقيتها .
 - التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمراجعين المساعدين ومواقع العمل .

¹ داود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، دار المنشورات الحقوقية ، بيروت ، الطبعة الثانية، 2002 ،ص 45.

² حسين القاضي و حسين دحدوح ، مراجع سيق نذكره ، 2009، ص 215

يجب اعادة النظر في خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة كلما دعت الضرورة لذلك، بسبب التغييرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات المراجعة ، كما يجب تسجيل اسباب التغييرات الهامة.¹

2.المعيار رقم 315 معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية.

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

يشير معيار المراجعة الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني :²

" العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي :

- موثوقية تقديم التقارير المالية .

- فاعلية وكفاءة العمليات .

- الإمتثال للقوانين والأنظمة المطبقة. "

كما أشار إلى أنه يجب على المراجع الحصول على فهم لبيئة الرقابة ، والتي تشمل ما يلي:

- الرقابة ومهام الإدارة .

- مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما تعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة .

- أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة ،النظام والهيكل.

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 لكيفي تحديد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارتها .

¹ محمود السيد ناغي ، مرجع سبق ذكره ، 2000، ص 196،

² احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، 2008 ، ص ص 115-119.

3. المعيار رقم 320 الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة

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 أو تقديمه بصورة خاطئة ، وبالتالي فإن الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة ."¹

على المراجع أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما:²

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية .

عند تصميم خطة المراجعة فإن المراجع يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية 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 نسبيا ، فإنه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.³

كما توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر المراجعة، أي كلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر المراجعة والعكس،⁴ ويأخذ المراجع بالحسبان العلاقة العكسية بينهما عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات .

4. المعيار رقم 330 اجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر

يجب أن يراعي المراجع المستويات المقدرة للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة (مخاطر الأخطاء الجوهرية) عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة ، لتخفيض مخاطر عدم

¹ حماد طارق عبد العال ، مرجع سبق ذكره ، 2004، ص 677

² داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره ، ص 79

³ حماد طارق عبد العال ، مرجع سبق ذكره ، 2004، ص ص 677

⁴ محمود السيد الناغي ، مرجع سبق ذكره ، 2000، ص 145

اكتشاف المعلومات الخاطئة الجوهرية في القوائم المالية إلى مستوى مقبول . بشكل خاص ، أشار المعيار إلى الآتي¹ :

- يجب على المراجع تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية .

- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المراجع تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة .

كما تضمن المعيار الإشارة إلى الآتي² :

- كلما كان تقييم المراجع للمخاطر أعلى فإنه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المراجع للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل أكبر .

- وتبعاً لذلك ، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، فإن على المراجع تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة مراجعة موثوقة ومناسبة بشكل أكبر أو أدلة مراجعة أكثر إقناعاً عند مستوى الإثبات ، وفي هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالاً في توفير أدلة مراجعة كافية ومناسبة .

- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشأن تأكيد خاص ببيان مالي .

4. المعيار رقم 402 العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند مراجعة مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية³.

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب) ، وفي هذه الحالة فإن بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة

¹ احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، 2009 ، ص 65

² نفس المرجع أعلاه ، ص 66.

³ حماد طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره ، 2004 ، ص ص 205 - 207.

بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل، وقد تؤثر على هيكل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به .

لذلك على المراجع تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية المراجعة، وذلك 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 .

5.المعيار رقم 450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة

من متطلبات المعيار: ¹

- تجميع البيانات الخاطئة المحددة.
- دراسة البيانات الخاطئة المحدد خلال تقدم عملية المراجعة، وذلك من خلال تحديد اذا ما كانت استراتيجية المراجعة العامة و خطة المراجعة بحاجة الى المراجعة.
- الإبلاغ عن البيانات الخاطئة و تصحيحها.
- تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الأردن، طبعة عام 2010، الجزء الاول، ص380.

- الاقرار الخطي ، يطلب المراجع اقراراً خطياً من الادارة ، وحيثما كان ملائماً، من المسؤولين عن الحوكمة بشأن ما إذا كان يعتقدون ان تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهريّة، منفردة او مجتمعة، على البيانات المالية ككل.

- التوثيق و يجب أن يضمن المراجع مايلي:

أ. القيمة التي تعبر البيانات الخاطئة غير مهمة اذا كانت أقل منها.

ب. كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية المراجعة وما اذا تم تصحيحها.

ج. استنتاج المراجع فيما اذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهريّة ، منفردة او مجتمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.

6.المعيار رقم 500 أدلة الإثبات

يجب على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني،¹ وتعني الكفاية قياس كمية أدلة المراجعة ، بينما تعني الملاءمة قياس نوعية أدلة المراجعة، وبالتالي تحديد مدى الإعتماد عليها في تأكيدات معينة.²

يقصد بدليل إثبات المراجعة كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.³

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:⁴

بين هذا المعيار الإجراءات المتبعة من قبل مراجع الحسابات للحصول على أدلة الإثبات وحصرها في الأساليب الموالية :

الفحص ، هو أن يقوم المراجع بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية .

الاستفسار والمصادقة ، يعني ذلك أن يقوم المراجع بالبحث عن المعلومات من أشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات.

¹ أحمد حلمي جمعه ، مرجع سبق ذكره ، 2012، ص59

² نفس المرجع أعلاه ، ص185

³ حماد طارق عبد العال ، مرجع سبق ذكره ، 2004، ص276

⁴ نفس المرجع أعلاه ، ص195

الإجراءات التحليلية ، هي أن يحصل المراجع على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.

الملاحظة ، و هي قيام المراجع بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

الإحتساب ، حيث يقوم المراجع بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق.

7. المعيار رقم 505 مصادقات خارجية

المصادقة الخارجية أدلة مراجعة تم الحصول عليها كرد خطي مباشر من طرف ثالث على المراجع بصورة ورقية او الكترونية او بأي صورة اخرى.

عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المراجع الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية ، والتي تشمل مايلي:¹

- تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها.
- اختيار الطرف المصادق الملائم.
- تصميم طلبات المصادقة، بما فيها تحديد أنه تم معالجة الطلبات بالشكل الملائم وتحتوي على معلومات الارجاع للردود التي سيتم ارسالها إلى المراجع .
- ارسال الطلبات، بما فيها متابعة الطلبات حيثما أمكن، إلى الطرف المصادق.

8. المعيار رقم 510 التكلفة بالمراجعة لأول مرة، الأرصدة الافتتاحية

يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة القوائم المالية التي ترجع لأول مرة او عندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراجع آخر.

على المراجع عند التكلفة بالمراجعة لأول مرة أن يحصل على ادلة اثبات كافية وملاءمة بأن:²

- الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن اخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية للسنة محل المراجعة.
- الأرصدة الختامية تم ترحيلها الى قوائم هذه السنة بشكل صحيح، أو تم تعديلها إذا كان ذلك مناسباً.
- السياسات المحاسبية تم تطبيقها بثبات، وإذا تم تغييرها فانها قد أخذت بعين الإعتبار وأُفصح عنها.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص421.

² احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، 2012، ص229.

9. المعيار رقم 520 الاجراءات التحليلية

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتعليقات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها.¹

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثلاً:²

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة .

- النتائج المرتقبة للوحدة مثل الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المراجع كتقدير الإستهلاك .

- المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة .

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات :³

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

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

10. المعيار رقم 530 العينات في عملية المراجعة

يقصد بعينة المراجعة تطبيق إجراءات المراجعة على اقل من 100 % من البنود المكونة لرصيد حساب 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 المراجعة التي ينبغي تحقيقها وإجراءات المراجعة التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف .⁴

¹ منصور احمد البديوي و شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002-2003 ، ص 189.

² احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 257

³ نفس المرجع اعلاه، ص 259.

⁴ حسين القاضي و مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية - الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 ، الطبعة الأولى، ص 270

تصميم العينة وحجمها واختيار البنود للاختبار:¹

- عند تصميم عينة المراجعة، يأخذ المراجع بعين الاعتبار الهدف من إجراء المراجعة وخصائص المجموعة التي ستؤخذ منها العينة.

- يحدد المراجع حجم عينة كافية لتقليل مخاطر أخذ العينات الى مستوى منخفض مقبول.

- يختار المراجع بنود العينة بطريقة تمنح كل وحدة من وحدات العينات فرصة الاختبار.

11. المعيار رقم 540 مراجعة التقديرات بما فيها التقديرات المعتمدة على القيم العادلة

يهدف المعيار لوضع معايير وتوفير ارشادات لمراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وليس المقصود بهذا المعيار تطبيقه لفحص المعلومات المالية المستقبلية.

تعتمد درجة السهولة أو التعقيد في التقدير المحاسبي على طبيعة العنصر ، ويتم عمل التقديرات المحاسبية على أساس النظام المحاسبي في المؤسسة أو بإستعمال معادلات مبنية على الخبرة (النسب المعيارية)² ، وعلى المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة عما اذا كان التقدير المحاسبي معقولا في ظل الظروف المحيطة وأن الإفصاح عنه تم بشكل مناسب، وذلك عن طريق استعمال عدة أساليب لمراجعة التقديرات المحاسبية منها:³

- فحص الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات .

- استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة (قد يعده هو أو يحصل عليه).

- مراجعة الأحداث اللاحقة التي تبين مدى سلامة تقديرات الإدارة .

12. المعيار رقم 550 الأطراف ذات العلاقة

تعتبر الأطراف ذات علاقة، في حالة تمكن أحد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية .

على المراجع مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسماء كافة

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع يبق ذكره، ص484

² احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص16.

³ حسين القاضي و مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 242

الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم ، وعلى المراجع انجاز الإجراءات التالية لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات¹ :

- الإستفسار من الإدارة عن الأطراف المرتبطة .
- الإستفسار عن ارتباط المدراء أو المسؤولين بمؤسسات أخرى .
- مراجعة سجلات أسماء المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين ، وان كان مناسبا الحصول على كشف بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل الأسهم .
- مراجعة أوراق عمل السنة السابقة للحصول على أسماء الأطراف المرتبطة .
- الإستفسار من المراجعين الحاليين المشاركين بالمراجعة أو المراجعين السابقين عن معلوماتهم بأطراف إضافيين ذوي علاقة .
- مراجعة إقرارات المؤسسة الضريبية .

13. المعيار رقم 560 الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال

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

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى :³

الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع

يجب على المراجع أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بان جميع الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها فيها تم تحديدها.

الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع ولكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية

لا يوجد على المراجع أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق بالقوائم

¹ محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ، منشأة المعارف للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 207

² حسين دحدوح و حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 144

³ احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، 2012، ص ص 108-114

المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الإدارة ، وفي حالة حدث ذلك أي معرفته من الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه اتخاذ الإجراء المناسب في ظل تلك الظروف والذي قد يتبع بتقرير مراجعة جديد .

الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المراجع لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم المالية ، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير والتي كان من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف ، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات.

14. المعيار 580 التصريحات المكتوبة (إقرارات الإدارة)

على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويطمأنى مع الإطار المناسب للتقارير المالية ، وأنها قامت بالمصادقة عليها ، ويستطيع المراجع الحصول على دليل إقرار الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية.

خلال عملية المراجعة تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المراجع إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة ، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للقوائم المالية فإن المراجع سوف يحتاج إلى :¹

- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة.
- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها .
- دراسة فيما إذا يتوقع من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات ان يكونوا ملمين بالأمور التفصيلية .

¹ حماد طارق عبد العال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 685-688.

لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلا على أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المراجع بأن من الممكن توفرها بشكل معقول، ويتعين على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى ان يستقصي أسباب ذلك ، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصادقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.

15. المعيار رقم 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع

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

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المراجع الأساسي بمراجعتها .
 - درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء .
 - مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم مراجعتها من قبل مراجع آخر.
 - القيام بالإجراءات الإضافية للمراجعة والمتعلقة بالأجزاء المراجعة من قبل المراجع الآخر.
- يجب على المراجع الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مراجع آخر ان يراعي الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة الخاصة ، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن عمل المراجع الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة ، على أن يعلم المراجع الآخر بما يلي:²
- متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة والجزء، وأن يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الإستقلال .
 - الاستفادة المتوقعة من عمل المراجع الآخر وتقريره والقيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما في مرحلة التخطيط الأولية للمراجعة ، ويجب أن يبلغ المراجع الرئيس المراجع الآخر ببعض الأمور، مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة، وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحا ، والبرنامج الزمني لإنهاء عملية المراجعة.

¹ احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، 2009، صص 89 - 90.

² حسين دحدوح ، حسين القاضي، مرجع سبق ذكره ، 2009، صص 142

- متطلبات المحاسبة والمراجعة والتقارير، والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها ، فضلا عن ذلك يمكن للمراجع الرئيس أن يناقش إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع الآخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المراجع الآخر.

يجب أن يتعاون المراجع الآخر مع المراجع الأساسي على أن يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المراجع الآخر. أما إذا لم يستطع المراجع الرئيسي الاستفادة من عمل المراجع الآخر، وكان غير قادر على انجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المراجع من قبل المراجع الآخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية المراجعة.¹

16. المعيار رقم 610 استعمال أعمال المراجعين الداخليين.

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

في حال توفر دلائل تشير بان المراجعة الداخلية مناسبة للمراجع الخارجي للقوائم المالية ، على المراجع الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز تقييم أولي لها بناء على عوامل مهمة هي:²

- مكانة المراجع الداخلي في التنظيم .
- مدى العمل المتاح للمراجع الداخلي، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات المراجع الداخلي ومدى دلالتها.
- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي (سياسة التوظيف والتدريب).
- العناية المهنية المناسبة (وجود برنامج للمراجعة الداخلية، أوراق عمل، الإشراف الفعال، والتوثيق).

¹ حسين دحوح ، حسين القاضي، مرجع سبق ذكره ، 2009، ص 371

² احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، 2009، ص 97

وتزداد فعالية التنسيق مع المراجعة الداخلية إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة ويحتاج المراجع الخارجي إلى إحاطته بتقارير المراجعة الداخلية ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وان يتم إخباره باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المراجع الخارجي .

17. المعيار رقم 620 استعمال المراجع لأعمال الخبير.

قد يحتاج المراجع خلال عملية المراجعة إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو ومن أمثلة ذلك ما يلي:¹

- بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني .
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول .
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة ، مثل التقييم الأكتواري في التأمين .
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز .
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الإفاقيات والقوانين والأنظمة .

المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي وتقرير المراجعة

باعتباره آخر مرحلة من عملية المراجعة ، يصدر المراجع تقريره النهائي للأطراف الطالبة له ، وله في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للمراجعة وهي:

1. المعيار رقم 700 الرأي والتقرير حول القوائم المالية

- يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف:²
- عنوان التقرير (من الملائم استعمال مصطلح مراجع مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين).
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الإدارة).

¹ حماد طارق عبد العال ، مرجع سبق ذكره، 2004 ، ص ص 86-87.

² غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 120-122.

- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية وتشمل تحديد القوائم المالية المراجعة؛ و بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المراجع .

- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة) وتتضمن الإشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة، وصف العمل الذي قام المدقق بانجازه وأنه تضمن "فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل ". بالإضافة الى بياننا من المراجع بأن عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبدائه.

- فقرة الرأي ويجب أن ينص بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسباً فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

كذلك يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة ، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية. ويجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة .

أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو بكلاهما ، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية المراجعة.

يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المراجع بأن القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين .

يتضمن تقرير المراجع أحد الآراء الثلاث الموالية :

- الرأي المتحفظ ، عندما يخلص المراجع إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

- الرأي السلبي ، على المراجع ان يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص المراجع ، بعد ان يحصل على ادلة مراجعة كافية ومناسبة ، الى ان الاخطاء سواء اخذت على وحدة او ككل واحد جوهرية وواسعة النطاق ايضا في البيانات المالية.

- حجب الرأي، على المراجع ان يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع ادلة مراجعة كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص المراجع إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق.

2. المعيار رقم 705 التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المراجع المستقل

على المراجع حينما يعدل الرأي حول البيانات المالية ان، بالإضافة إلى المكون المحدد المطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي 700، يتضمن فقرة في تقرير المدقق تعطي وصفا حول المسألة التي دعت الى التعديل ، وعلى المراجع ان يضع هذه الفقرة مباشرة قبل فقرة الرأي في تقرير المراجع واستخدام العنوان التالي "اساس الرأي المتحفظ" او "اساس الرأي السلبي" او اساس حجب الرأي" حسب المناسب.¹

إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية) فعلى المراجع ان يضمن في فقرة اساس التعديل وصفا وتعدادا للآثار المالية للخطأ ما لم يكن ذلك غير قابل للتطبيق. وإذا كان تعداد الآثار المالية غير قابل للتطبيق فعلى المراجع ان يفصح عن ذلك في فقرة أساس التعديل.

إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بالإفصاحات السردية فعلى المراجع ان يضمن في فقرة اساس التعديل شرحا حول الكيفية التي ترد بها الاخطاء في البيانات المالية.

3. المعيار رقم 706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل

إذا رأى المراجع ان من الضروري شد انتباه المستخدمين لأمر معروض او مفصح عنه في البيانات المالية والذي ، بنظر المراجع، جعلته اهميته اساسيا لفهم المستخدمين للبيانات المالية ، فعندها ينبغي على المراجع ادراج فقرة تأكيد في تقرير المراجع شريطة حصوله على ادلة مراجعة ملائمة وكافية بان الامر غير خاطئ بشكل جوهري في البيانات المالية . وينبغي ان تشير مثل هذه الفقرة فقط الى المعلومات المعروضة او المفصح عنها في البيانات المالية.²

عندما يقوم المراجع بإدراج فقرة التأكيد في تقريره ، ينبغي :

- إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المراجع.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 670.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 690.

- استخدام العنوان "تأكيد أمر أو "عنوان مناسب آخر.

- 'دراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان، في البيانات المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمر بالكامل.

إذا رأى المراجع أن من الضروري الإشارة إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والذي يتعلق ، بنظر المراجع، بفهم المستخدمين لعملية المراجعة أو مسؤوليات المراجع وتقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك ، فينبغي على المراجع القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقريره تحت عنوان "أمر آخر" أو عنوان مناسب آخر.

4. المعيار رقم 710 المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة

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

- مسؤوليات المراجع عن الأرقام المتناظرة* والتقرير عنها¹؛ يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة ، علما بأن مدى إجراءات مراجعة الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية ، و هي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم .

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مراجع آخر أو غير مراجعة ، فعلى المراجع الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعايير المراجعة الدولي 510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية) ، وفي حال اطلاع المراجع على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بمراجعة السنة الحالية فعليه القيام بانجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف.

- مسؤولية المراجع بشأن القوائم المالية المقارنة والتقرير عنها²؛ يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات أطر التقارير المالية المناسبة ، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقرير:

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

¹ احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، 2009 ، ص ص 115 - 119.

² نفس المرجع أعلاه ، ص 119 .

- ما إذ كانت السياسات المحاسبية للفتترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة .

- ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة.

5. المعيار رقم 720 مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها.

يجب أن يحصل المراجع على المعلومات الأخرى في وقت مناسب أي قبل تاريخ تقريره، ولا توجد أي مسؤولية معينة على المراجع لتحديد كون المعلومات الأخرى قد تم اضهارها بشكل مناسب.

التناقضات الهامة، في حالة تحديد المراجع لتناقضات هامة بعد قراءته للمعلومات الأخرى عليه تحديد فيما إذا كانت هذه المعلومات أو القوائم المالية في حاجة الى تعديل.

وفي حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى ورفضت المؤسسة القيام بهذا التعديل يجب على المراجع دراسة تضمين تقريره بفقرة توكيدية لهذا الامر شارحا التناقض الهام ، واتخاذ اجراءات اخرى كعدم ابداء الرأي ، الانسحاب من المهمة...¹

أخطاء جوهرية بالحقائق، قد يطلع المراجع عند قراءة المعلومات الأخرى على خطأ جوهري واضح للحقائق ، اي ان هذه المعلومات التي لا علاقة لها بالأمور الظاهرة في القوائم المالية التي تم مراجعتها قد تم بيانها وعرضها بشكل خاطئ ، وفي هذه الحالة على المراجع مناقشة الامر مع الادارة وعندما لا يزول هذا الشك على المراجع ان يطلب من الإدارة بان تتشاور مع طرف ثالث مؤهل كالمستشار القانوني للمؤسسة.

6. المعيار رقم 800 مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص- اعتبارات خاصة

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات

الخاصة بما في ذلك :²

- القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما .

¹ احمد نور واخرون ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2007، ص265.

² محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سيق ذكره ، 2002، صص 147-148.

- 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 واضحا له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها ، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله، وان يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه .

7. المعيار رقم 805 عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي- اعتبارات خاصة.

يتناول هذا المعيار الإعتبارات الخاصة لدى تطبيق معايير المراجعة الدولية المذكورة على مراجعة بيان مالي مفرد أو مكون أو حساب أو بند محدد في بيان مالي. يمكن اعداد البيان المالي المفرد أو المكون أو الحساب أو البند المحدد في بيان مالي وفقا لاطار الاهداف العامة أو الخاصة.¹

8. المعيار رقم 810 عمليات اعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة².

يتناول المعيار الدولي للمراجعة رقم 810 مسؤوليات المراجع المتعلقة بعملية لإعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المراجعة وفقا لمعايير الدولية للمراجعة من قبل المراجع نفسه. أهداف المراجع الواردة في المعيار:

- تحديد ما اذا كان من المناسب قبول عملية إعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة.

- اذا تمت المشاركة في إعداد تقارير حول البيانات المالية الملخصة، يجب تكوين رأي حول البيانات المالية الملخصة بناءا على تقييم الاستنتاجات المستقاة من الادلة التي تم الحصول عليها، والتعبير عن ذلك الرأي تعبيرا صريحا من خلال تقرير خطي يصف أيضا أساس ذلك الرأي.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ذكره ، 2010، ص763.

² نفس المرجع أعلاه ، ص 783.

خلاصة الفصل الثاني

لمعايير الدولية للمراجعة هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من قبل المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية ولا تمنع اية دولة من اصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها من ناحية اخرى.

وجاءت هذه المعايير لتقليل التفاوت وتضييق الهوة بين الممارسات المهنية والأطر النظرية للمراجعة بين الدول ، وذلك عن طريق تقديم معايير او ادلة دولية تلقى القبول العام وتخدم مصلحة المراجعين والمستفيدين من اعمالهم هلى حد سواء.

وفي ظل الظروف الراهنة والتي تلزم الدول بالخروج من عزلتها والتفتح على العالم الخارجي ، زاد الاهتمام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ، وصار من الضروري الأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للمراجعة من طرف كل دولة تزيد اقتحام الأسواق العالمية وذلك لما يميز هذه المعايير من تسهيل لعملية التواصل والاستفادة من المعلومات وتقليل التكلفة و الوقت اللازم للترجمة وتعديل تقارير المراجعين.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ودراسة آراء مهنيين وأكاديميين

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ودراسة آراء مهنيين وأكاديميين

قصد الوصول إلى تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس في الفصول السابقة، والوصول إلى نتائج تمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعية، تم القيام بدراسة ميدانية تبين تطور مراجعة الحسابات في الجزائر، الشكل العام لهذه الأخيرة، ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة.

وللقيام بدراسة ميدانية موضوعية، كجزء أول من الدراسة كان هناك تدريب عند مكتب محافظ الحسابات وذلك لمعرفة واقع مراجعة الحسابات من الجهة التطبيقية بالإضافة إلى استعمال منهج المسح عن طريق استمارة استبيان، للحصول على آراء بعض المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة.

يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية كمايلي:

- حالة سير عمل محافظ الحسابات
- عرض و تفريغ بيانات الاستبيان
- تحليل نتائج دراسة آراء بعض الأكاديميين والمهنيين

المبحث الأول: حالة سير عمل محافظ الحسابات

سيتم من خلال هذا المبحث عرض مكتب محافظ الحسابات، ثم كيفية تعيين محافظ الحسابات والتوجيه للمهمة، ومن ثم الانتقال الى مراجعة الحسابات وإعداد التقرير.

المطلب الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات

يتناول المطلب الأول، تعريف مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة، وذلك كما يلي:

1. نبذة عن مكتب محافظ الحسابات

تم إنشاء مكتب الخبرة المحاسبية والتنظيم والجباية بتاريخ 01 جانفي 1989، وهذا بعد حصول مديره السيد مقلاتي إنشاء الله على قرار التصريح بممارسة مهنة الخبير المحاسب، وفي سنة 1992 تحصل على شهادة العضوية كخبير محاسب ومحافظ حسابات في المجلس الوطني لمنظمة الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وفيما يلي أهم الخبرات المهنية لمدير المكتب:

- من 1967 إلى 1968 مساعد في مديرية المالية لبنك الجزائر المركزي.
- من 1968 إلى 1978 رئيس مصلحة المالية في مؤسسة سونلغاز.
- من 1979 إلى 1980 مدير مالي للشركة الجزائرية - الفرنسية .
- من 1980 إلى 1983 مدير المالية الرئيسي في المؤسسة الوطنية .
- من 1983 إلى 1988 مدير تقني ومستشار أول في مجلس المحاسبة.
- من 1989 إلى هذا اليوم خبير محاسب ومحافظ حسابات.

ويتولى المكتب المهام الموالية:

- التدقيق المالي والمحاسبي لكل أنواع المؤسسات.
- الاستشارات الجبائية وحفاظة الحسابات.
- المسك المحاسبي والمراجعة التعاقدية القانونية للحسابات.
- تنظيم وتجهيز أنظمة وإجراءات التسيير.
- المساعدة في إنشاء و تصفية الشركات.

2. الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

يتكون مكتب محافظ الحسابات مما يلي:

- **الخبير المحاسب**، هو شخص مهني يحترف المحاسبة يقوم بعمليات المسك، الضبط، المراقبة ويقوم محاسبة المؤسسات والهيئات القانونية، كما ينشئ الميزانيات وحسابات النتائج لها.

- **المعاون الرئيسي للخبير**، يسهر على تنسيق المهام بين مجموع المدققين ووضع وتطبيق التنظيم والتخطيط الهادف إلى انجاز الأشغال الموكلة للمكتب من طرف الزبائن (المؤسسات) وهذا مع احترام معايير المهنة.

- **المكتب التنفيذي**، تتكون من شخصين، ومهامهما كالآتي:

- **الأمانة**، إدارة وتنظيم كافة المراسلات، المكالمات الهاتفية وجدول المواقيت والمنشورات والمعلومات.

- **المديرة الإدارية**، التعيين وإدارة ملفات المتدربين، التكوين، الوسائل العامة، تحصيل الأتعاب، إدارة وسائل الإعلام الآلي وحفظ المعلومات.

- **فرع المراجعة**، يتكون من ستة مراجعين رئيسيين تتمحور مهامهم في مراجعة الأنظمة والإجراءات، مراقبة المراجعة الداخلية للمؤسسات، ومراقبة صحة عملياتها المحاسبية بهدف التوصل إلى رأي حول مدى مصداقية ودقة الحسابات.

- **فرع المسك المحاسبي**، يتكون من خبير محاسب نهائي وهو المسؤول عن الفرع ومحافظ حسابات كئائب له، ومجموعة من المحاسبين المعتمدين والمتربصين.

يتولى هذا الفرع المسك المحاسبي لمجموعة متنوعة من الزبائن والمؤسسات من حيث استقبال، تنظيم وترقيم الوثائق المحاسبية ثم التسجيل الآلي للعمليات المحاسبية ونقلها كتابة على الدفاتر القانونية، وإعداد التصريحات الضريبية وشبه الضريبية المختلفة وكشوف المقاربة البنكية والتحليل المالي للحسابات، وأخيرا طبع الوثائق المحاسبية والمالية (اليومية، ميزان المراجعة، الميزانية، حساب النتيجة).

فرع تنظيم وتسيير الاستثمارات (التثبيات)، يتكون هذا الفرع من مدقق رئيسي ومجموعة من المدققين المساعدين وتتمثل مهامهم في تطهير حسابات الاستثمارات وتسييرها من حيث التعداد، الجرد المعرف، وإنشاء رموز مقابلة لحسابات الاستثمارات، المقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي وتسوية الفروقات، وأخير إدخال قاعدة البيانات الخاصة بمجمل الاستثمارات في برمجيات لتتم المعالجة الآلية لعملية الجرد.

المطلب الثاني : تعيين محافظ الحسابات والإعداد للمهمة

من خلال هذا المطلب يتم عرض كيفية تعيين محافظ الحسابات، ومن ثم الإعداد للمهمة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر أمرا مهما بالنسبة لمحافظ الحسابات من أجل الإلمام بمعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها وكذلك تحديد نطاق المراجعة.

1.تعيين محافظ الحسابات

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند الإستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لا سيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل؛

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي، وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" و"إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا".

- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في

وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 18 يوما الموالية لقبوله التوكيل.

- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.
- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثاً أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيد في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

2. الإعداد للمهمة

- لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جداً لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.
- حجم وتعدد لكتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه.
- هذه الطريقة تتركز على الإجراءات الآتية:

- إجراءات الدخول إلى المهنة.

- التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

- فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

- مراقبة الحسابات.

1.2 التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية، المالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة و الهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة بمايلي:

- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.

- على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.

- تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، الهيكلية العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

2.2 فحص وتقييم المراقبة الداخلية

لمحافظ الحسابات إمكانيات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصادقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي فيما يخص شرعية ومصادقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

1.2.2 احترام الأشكال الشرعية والقانونية

من أجل احترام الأشكال الشرعية والقانونية، يجب على محافظ الحسابات مايلي:

- على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة ، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة .

- يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.

2.2.2 الفحص وتقدير المراقبة الداخلية

يمكن تلخيص كيفية فحص وتقدير المراقبة الداخلية، كمايلي:

- يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصادقية.

- الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين: يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة الإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها وإستراتيجياتها الخاصة، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستنبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي كيفية بحجم المؤسسات.

- تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات، تعريف المراقبات الداخلية التي يركز عليها، الكشف عن نسبة الغلط في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.

- إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

المطلب الثالث : مراجعة الحسابات وإعداد التقرير

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بإجراءات مراجعة الدفاتر والعمليات المحاسبية حيث ننفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا وذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية.

1. مراجعة الحسابات

يمكن شرح مراجعة الحسابات على النحو الموالي:

- إن إمتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.

- يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم اسناده إلى المراقبة ، المشاكل المتعرض لها الإشارة إليها ضرورة أثناء المراقبة.

- الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

- للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محافظ الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدتها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراءات ، فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب وتقسيمات، الفحص التحليلي.

- يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

- حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخصصة لنشاطه وحالته المالية.

- إن الميزانية، حسابات النتيجة المرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

2. إعداد التقرير

عند إنتهاء محافظ الحسابات من مهمة مراجعة حسابات المؤسسة، يقوم بإعداد التقرير العام والذي خصص للمصادقة على شرعية ومصادقية الحسابات السنوية. وهو يتضمن ما يلي:

- **عنوان التقرير**، يجب أن يتضمن تقرير المراجع عنوانا يميزه بأنه "تقرير مراجع مستقل".¹

- **الجهة الموجه إليها التقرير**، يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير وهو عادة ما يوجه إلى الشركة، أو مساهمها، أو مجلس الإدارة، ولقد جرت العادة على أن يوجه التقرير إلى المساهمين، وذلك على أساس أنه قد تم تعيين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العامة.

- **الفقرة التمهيدية (الافتتاحية)**، وهي الفقرة الأساسية الأولى من فقرات التقرير النمطي لمراجع

الحسابات، ويجب أن تتضمن هذه الفقرة إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم مراجعتها، والسنة التي تمت فيها المراجعة، وأن يوضح مراجع الحسابات في هذه الفقرة مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وأن مسؤولية مراجع الحسابات هي مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء الرأي فيها بناء على مراجعته لها.²

- **فقرة النطاق (أو المدى)**، وهي تصف في عبارات عامة ومركزة ما قام به المراجع، ودون ذكر أي تفصيلات، وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وتبين أيضاً أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري، وفي حالة وجود قيود جوهريّة على نطاق الفحص، فإنه

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ورجب السيد راشد ومحمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000، ص 389

² نفس المرجع أعلاه، ص 390

يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.¹

- **فقرة الرأي**، وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

- **الفقرة التوضيحية**، وهي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير حسب الظروف، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأي أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية. أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء المراجع لرأي نظيف، فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي.

- **توقيع المراجع**، يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع لمسؤولياته.

- **تاريخ التقرير**، يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العامة.

يقوم كذلك محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة لأنها جزء من مهمة محافظ الحسابات الرقابية لدى المؤسسة، والتقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات نذكر منها:

- التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.

- التقرير الخاص حول تفاصيل أعلى خمسة أجور.

- التقرير الخاص حول اتفاقيات المبرمة.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2000، ص 392

المبحث الثاني : عرض و وصف نتائج الاستبيان

الهدف من خلال هذا المبحث محاولة ترجمة البيانات المستخلصة من الواقع المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر لنتائج بحثية مفيدة لاستنتاج مدى تكيف ومسيرة المهنة لبيئة المعايير الدولية للمراجعة ، من خلال قائمة أسئلة شكلت استبيان بحثي الهدف من ورائه جمع البيانات الخام الأولية الملائمة للتحليل والمعالجة؛ وهذا بدءا بعرض الاستبيان ومجتمع الدراسة، أساليب توزيع الاستبيانات وإعادة جمعه والأساليب المستعملة لتحليل ومعالجة بياناته، ثم عرض ومناقشة ما خلص إليه كنتاج ميدانية.

المطلب الأول مكونات و منهجية الدراسة

من خلال المطلب الأول، يتم تناول مكونات ومنهجية الدراسة ، وذلك، من خلال:

1. مجتمع الدراسة

نظرا لكون الدراسة تهدف لدراسة التوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر(الجانب المهني للمراجعة) والمعايير الدولية للمراجعة (الجانب الأكاديمي للمراجعة) فقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين المتمثلة في الأساتذة الجامعيين وفئة المهنيين المتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين.

مع الأخذ بعين الاعتبار في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية ان يكون مفرداتها من بين الاشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم على تطور مراجعة الحسابات في الجزائر، وكذا مدى توافق هذه الأخيرة مع المعايير الدولية للمراجعة.

2. عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل، لذلك تمت الدراسة مع عدد الاستثمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤية مجتمع الدراسة، و إعتد في توصيل استمارات الاستبيان الى عينة الدراسة التسليم المباشر ، البريد الالكتروني ، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب المراجعة. تم توزيع 120 إستمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة، تماشيا مع المشاكل أثناء مرحلة تحصيل الاستثمارات، و يمكن توضيح ذلك في الجدول الآتي :

جدول رقم (5) الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان

النسبة	التكرار	البيان
%100	120	الاستثمارات الموزعة
%83	100	الاستثمارات المسترجعة
%8	9	الاستثمارات المفقودة أو المهملة
%3	4	الاستثمارات الملغاة
%6	7	الاستثمارات الواردة بعد الأجل
%67	80	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: بالإعتماد على إستثمارات الإستبيان

من خلال الجدول أعلاه، عدد الاستثمارات الموزعة بلغ 120 استثمارة، و التي إستخلص منها 80 استثمارة صالحة للدراسة، أما باقي الاستثمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل وإنهاء فترة الدراسة، أو بسبب كونها فقدت. كما تم إلغاء 4 إستثمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الاستثمارة . كما تم استبعاد 7 استثمارات بسبب استلامها بعد اجل الدراسة، و شروع الطالبة في تحليل النتائج .

المطلب الثاني: إعداد الاستبيان

سيتم عرض من خلال هذا المطلب، أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد إستمارة الإستبيان، بالإضافة الى مكوناته وطريقة تبويب الأسئلة.

1.تصميم الإستبيان

هناك جملة من النقاط يجب مراعاتها عند إعداد استمارة الاستبيان أهمها :

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة و واضحة لتفادي الإلتباس وسوء الفهم.
- ترتيب الأسئلة وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.
- احتواء الاستبيان على خليط من اسئلة مغلقة وشبه مغلقة (عدة اختيارات).

- إحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة ، حذف ، تغيير) بعد استشارة أساتذة في التخصص، وطرح استمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.

2. هيكل الاستبيان

تم تقسيم الإستبانة إلى جزأين :

الجزء الأول : تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى ثلاثة محاور تشكل في مجملها 20 سؤالاً .

- المحور الأول؛ ضم 8 أسئلة حول واقع مراجعة الحسابات في الجزائر.

- المحور الثاني؛ ضم 6 أسئلة ، تناول المعايير الدولية للمراجعة ؛ بغرض إسقاط الجوانب النظرية لهذه الأخيرة على الدراسة الميدانية والتأكد من صحة الفرضية الثانية للبحث.

- المحور الثالث؛ ضم 6 أسئلة خصصت للتوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة ، وذلك بغرض اثبات صحة أو نفي الفرضية الثالثة للبحث.

الجزء الثاني: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية لعينة الدراسة (النوع ، العمر، المؤهل العلمي ، الوظيفة الحالية ، الخبرة المهنية).

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

لقد تم إستعمال مقياس ليكارت الرباعي لمعرفة درجة إطلاع أفراد عينة الدراسة على المعايير الدولية للمراجعة كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (6) مقياس ليكارت الرباعي

التصنيف	ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية
الدرجة	1	2	3	4
المتوسط المرجح	(1.75 - 1)	(2.49 - 1,76)	(3.24 - 2.50)	(4 - 3.25)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي -الدليل التطبيقي للباحثين- ، الطبعة الأولى، دار وائل . للنشر، عمان ، 2006 ، ص 114.

في حين تم إستعمال مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الإستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه :

الجدول رقم (7) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة أو جيد جدا	موافق أو جيد	محايد أو مقبول	غير موافق أو سيء	غير موافق بشدة أو سيء جدا
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.79 - 1)	(2.59 - 1,80)	(3.39 - 2.60)	(4.19 - 3.40)	(5 - 4.20)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص115.

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

المطلب الثالث: تفريغ بيانات الاستبيان

تناول هذا المطلب معالجة نتائج الإستبيان بالإضافة إلى عرض خصائص عينة الدراسة.

1. معالجة نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان ، تم تجميع البيانات المحصلة وتفرغها في كل من برنامج EXCEL 2007 وبرنامج

Statistical Package For Social Sciences (SPSS) حسب طبيعة المعلومة .

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة ، تم إعداد مجموعة جداول تم إستخلاصها بالإعتماد على برنامج EXCEL 2007 وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال، تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل.

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

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

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

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

2. عرض خصائص عينة الدراسة

من خلال مايلي يتم عرض نوع عينة الدراسة

1.2 نوع العينة

لمعرفة نوع عينة الدراسة، تم عرض النتائج في الجدول الموالي:

جدول رقم (8) توزيع أفراد العينة حسب النوع

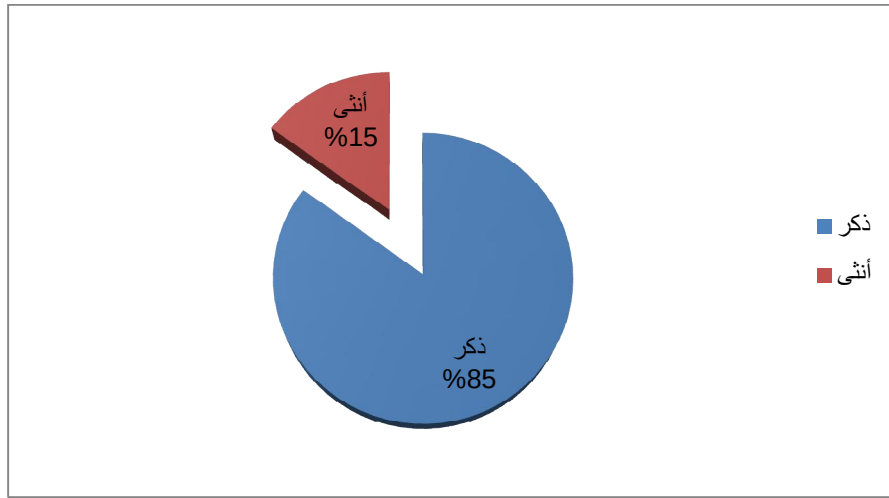
النوع	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	68	85%
انثى	12	15%
المجموع	80	100%

المصدر: بالإعتماد على مخرجات الإستبيان.

من خلال الجدول أعلاه يتضح توزيع النوع على عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الذكور 85 %، ونسبة الإناث 15% والتي تمثل 12 فرد من أفراد العينة إلى الأكاديميين من أساتذة، أما المهنيين فإن هذا النوع من التخصصات تسيطر عليه فئة الذكور، وهو ما يفسر النسبة المرتفعة 85%.

وفيمايلي تمثيل معطيات الجدول رقم (8)؛

الشكل 1 تمثيل عينة الدراسة حسب متغير النوع



المصدر: بالإعتماد على الجدول رقم (8)

2.2 العمر

بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (9) توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
من 19 الى اقل من 30 سنة	10	13%
من 30 الى اقل من 40 سنة	15	19%
من 40 الى اقل من 50 سنة	5	6%
اكثر من 50 سنة	50	63%
المجموع	80	100%

المصدر: بالإعتماد على مخرجات الاستبيان

يوضح الجدول أعلاه توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات السنية، ويمكن إستخلاص منه ما يلي :

- الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30 سنة يشكلون نسبة 13 % ، غالبيتهم محاسبين مع أقلية من أساتذة جامعيين.

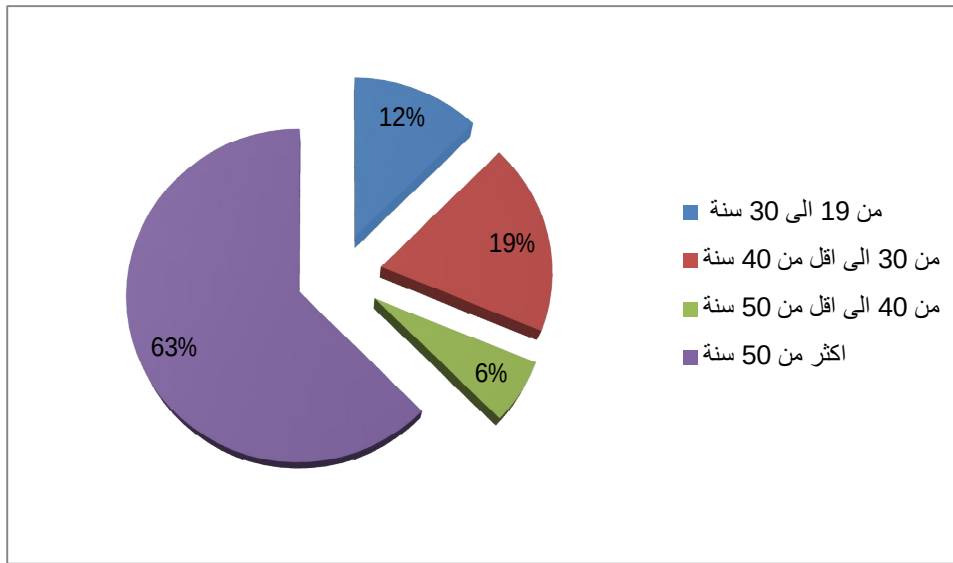
- نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة هي 19 % ، وهم في مجملهم من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات .

- نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة هي 9 % ، ممثلين في محافظي الحسابات.

- أما الفئة الخاصة بأكبر من 50 سنة فهم يمثلون ما نسبته 63 % و هم يمثلون اكبر نسبة كون غالبيتهم من أساتذة جامعيين و محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة.

ويمكن تمثيل عينة الدراسة على حسب متغير العمر كالآتي:

الشكل 2 تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: بالاعتماد على الجدول رقم (9)

3.2 المؤهل العلمي :

التكرارات والنسب التي تخص تصنيف أفراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم (10) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	21	26%
ماستر	3	4%
ماجستير	30	38%
دكتوراه	19	24%
شهادة مهنية	7	9%
المجموع	80	100%

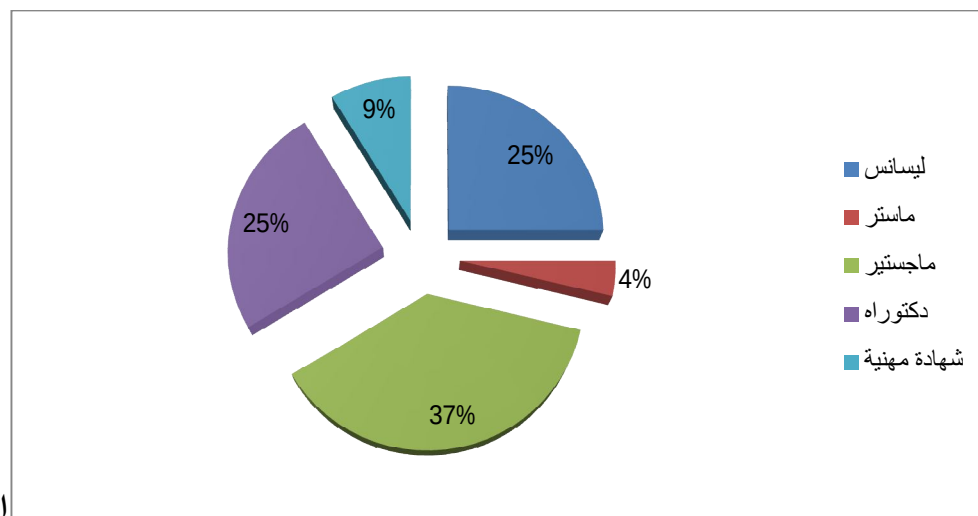
المصدر: بالإعتماد على مخرجات الإستبيان

يوضح الجدول رقم 6 الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 25 % ، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماستر 4% والماجستير 38 % ، ونسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه 25 % ، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 9%.

يلاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الماجستير كونهم يمثلون شريحة كبيرة تغطي الوظائف الثلاثة (أساتذة جامعيين ، خبراء محاسبة ، محافظي حسابات) ، تليها نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس كونها ممثلة في جل شريحة المهنيين.

وللإيضاح أكثر تم تمثيل معطيات الجدول كمايلي:

الشكل 3 تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: بالإعتماد على الجدول رقم (10)

4.2 الوظيفة الحالية

لمعرفة النسب المئوية الخاصة بالوظيفة الحالية لأفراد العينة، تم عرضها في الجدول أدناه:

الجدول رقم (11) توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	25	31%
خبير محاسب	13	16%
محافظ حسابات	27	34%
محاسب	15	19%
المجموع	80	100%

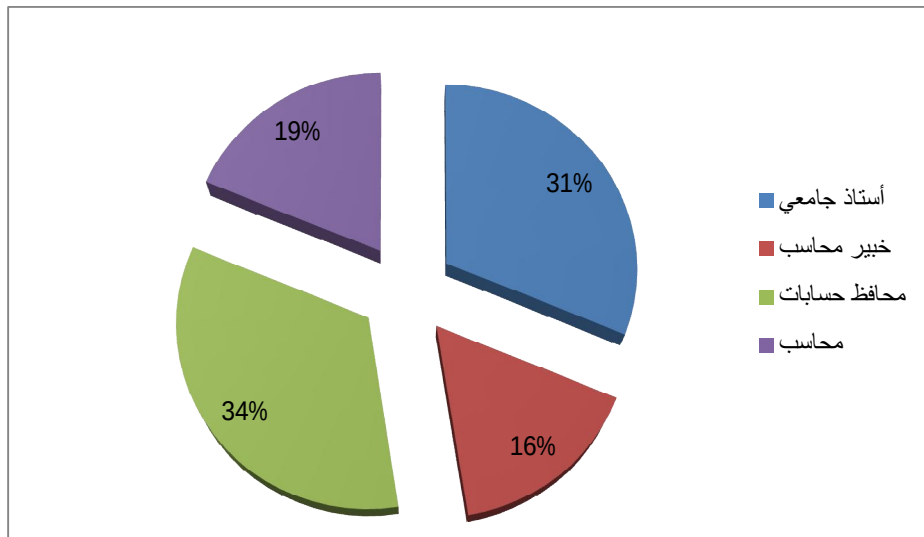
المصدر: بالإعتماد على مخرجات الإستبيان

من خلال الجدول أعلاه، تم توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة ، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين 31 %، ونسبة خبراء المحاسبة 16% بينما بلغت نسبة محافظي الحسابات 34% والمحاسبين 19%.

يلاحظ أن النسب كانت متقاربة بين المهنيين والأكاديميين، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين (الأكاديميين) 31 %، بينما كانت 34 % فيما يخص محافظي الحسابات (المهنيين).

من خلال الشكل أدناه يتضح أكثر توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية؛

الشكل 4 تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر: بالإعتماد على الجدول رقم (11)

5.2 الخبرة المهنية:

الجدول رقم (12) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	10	13%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	15	19%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	25	31%
أكثر من 15 سنة	30	38%
المجموع	80	100%

المصدر: : بالإعتماد على مخرجات الإستبيان

يوضح الجدول رقم 12 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم ؛

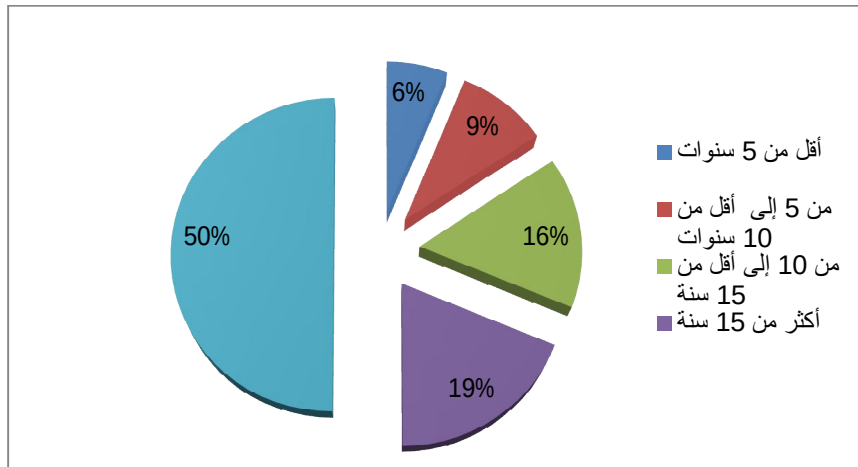
- نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون 13 % وهي تشكل أقل نسبة كونها تتضمن فئة المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين.

- بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات يمثلون 19% ، و 31% لمل بين 10 و 15 سنة، وهم يمثلون في مجملهم محافظي الحسابات .

- نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 15 سنة هي 38 % ، وهي تشكل أكبر نسبة كونها تتضمن فئة الأساتذة الجامعيين و خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات.

وفيما يلي الشكل رقم (5) تمثيل لعينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية:

الشكل 5 تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر : بالاعتماد على الجدول رقم (8)

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الإعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها ، والمتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان.

كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الإتجاه العام لإجابات أفراد العينة، وتم الإستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور.

المطلب الأول: الخصائص المتعلقة بمحور واقع مراجعة الحسابات في الجزائر

يتعلق المحور الأول بواقع مراجعة الحسابات في الجزائر، حيث تم تقسيم هذا المحور الى ثلاثة أجزاء فتعلق الجزء الأول بمراجعة الحسابات في الجزائر قبل الإصلاح، أما الجزء الثاني مراجعة الحسابات في الجزائر بعد الإصلاح بالإضافة الى ثلاث أسئلة حول واقع المهنة، تطور مراجعة الحسابات ، ضرورة اصلاح منظومة مراجعي الحسابات على التوالي.

1. مراجعة الحسابات في الجزائر قبل الإصلاح

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مراجعة الحسابات في الجزائر قبل الإصلاح مبين في الجدول الآتي :

الجدول رقم (13) نتائج الاستبيان المتعلقة بمراجعة الحسابات في الجزائر قبل الإصلاح.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
1. مارأيك في مضمون القانون 08-91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كنص تشريعي كامل.	0.43	2.76	مقبول
2. مارأيك بمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 08-91	0.62	3.35	مقبول
المتوسط العام لمراجعة الحسابات في الجزائر قبل الإصلاح	0.5	3.1	مقبول

المصدر: بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من الجدول أعلاه، يلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول القبول على كل من العبارات المتعلقة بواقع مراجعة الحسابات في الجزائر ، فكان المتوسط الحسابي 3.1 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.60- 3.39) والتي تشير إلى درجة إجابة مقبول ، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.5 ، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثالثة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

بالنسبة للسؤال 1: 76.3 % من افراد العينة أجابوا بمقبول على مضمون القانون رقم 08-91 وبلغ المتوسط الحسابي 2.76 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.60- 3.39)، بالإضافة الى الانحراف المعياري الذي بلغ 0.43 دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات وتمركزها حول الاقتراح الثالث أي قبول غالبية أفراد العينة.

بالنسبة للسؤال 2: 50 % من افراد العينة اجابوا بمقبول على واقع مراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 08-91 و 42.5% اجابوا بسيء، تجلّى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.35 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.60- 3.39) والتي تعبر عن الاجابة مقبول، بالإضافة الى الانحراف المعياري الذي بلغ 0.62 والذي يبين توزيع الاجابات بين المقياسين الثالث و الرابع .

2. مراجعة الحسابات في الجزائر بعد الإصلاح

الجدول رقم (14) نتائج الاستبيان المتعلقة بمراجعة الحسابات في الجزائر بعد الإصلاح.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
3. مارأيك في مضمون القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كنص تشريعي كامل.	0.68	2.81	مقبول
4. مارأيك بمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 01-10	0.58	2.90	مقبول
5. كيف تقيم تأثير عملية الإصلاح على مراجعة الحسابات في الجزائر ؟	0.29	3.09	مقبول
المتوسط العام لمراجعة الحسابات في الجزائر بعد الإصلاح	0.52	2.93	مقبول

المصدر: بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

الملاحظ من الجدول أعلاه، أن الاتجاه العام الكلي لأفراد عينة الدراسة فيما تعلق بالأسئلة التي تخص واقع مراجعة الحسابات في الجزائر بعد الإصلاح كان بالقبول، ويظهر ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي يمثل 2.93 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.60 - 3.39) والتي تشير إلى درجة إجابة مقبول، وانحراف معياري 0.52 يدل على تشتت ضعيف وتجانس في الأجوبة.

بالنسبة للسؤال 3: 51.3% من أفراد العينة أجابوا بمقبول حول مضمون القانون 01-10 فكان المتوسط الحسابي 2.81 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.60 - 3.39) والتي تعبر عن الإجابة مقبول، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.68 يرجع إلى تجانس وتوافق الأجوبة وتمركزها حول الإجابة الثالثة.

بالنسبة للسؤال 4: 63.8% اجابوا بمقبول حول واقع مراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 01-10 بالنسبة للمتوسط الحسابي 2,90 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.60- 3.39)، وانحراف معياري 0.58 يدل على تشتت ضعيف في الأجوبة.

بالنسبة للسؤال 5: 91.3% من أفراد العينة كانت اجابتهم بمقبول حول تقييم تأثير عملية الإصلاح على مراجعة الحسابات في الجزائر، وكان المتوسط الحسابي 3.09 الذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.60- 3.39) التي تعبر عن الإجابة مقبول، بالنسبة للانحراف المعياري 0.29 والذي يدل على التوافق والتجانس الكبيرين بين آراء أفراد العينة وتمركزها حول الاقتراح الثالث.

الجدول رقم (15) نتائج الاستبيان المتعلقة مراجعة الحسابات وارتكازها على اطار قانوني

المؤشرات الإحصائية			تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
6. مراجعة الحسابات في الجزائر تركز على إطار قانوني يوفر معايير مهنية كافية.	3.60	0.88	غير موافق

المصدر: بالإعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

بالنسبة للسؤال 6: 56.3% من أفراد العينة لم يوافقوا على ان مراجعة الحسابات في الجزائر تركز على إطار تشريعي يوفر معايير مهنية كافية، حيث نجد ان 17.5 % محايدون في الإجابة وبالنظر الى المتوسط الحسابي 3.60 الذي يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40- 4.19) وهذا ما يدل عن الاتجاه العام المتمركز في الإجابة الرابعة (غير موافق)، بالإضافة الى انحراف معياري مقدار بـ 0.88 الذي يدل على وجود تباين بين الإجابات.

الجدول رقم (16) نتائج الاستبيان المتعلقة بتطور مراجعة الحسابات في الجزائر

العبارة	المؤشرات الإحصائية		تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
7. تطورت مراجعة الحسابات في الجزائر بشكل مناسب تماشيا مع الظروف الاقتصادية الخاصة بكل مرحلة.	0.90	3.29	العبارة
الاتجاه العام للعينة	محايد		

المصدر: بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

بالنسبة للسؤال 7: 58.8% من افراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال و 30% من العينة يوافقون على تطور مراجعة الحسابات في الجزائر بشكل مناسب تماشيا مع الظروف الاقتصادية الخاصة بكل مرحلة. بالنظر الى المتوسط الحسابي 3.29 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي (2.60- 3.39) الاتجاه العام للعينة متمركز في الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف 0.9 فيدل على عدم تباين في الأجوبة.

الجدول رقم (17) نتائج الاستبيان المتعلقة بإصلاح منظومة مراجعي الحسابات في الجزائر

العبارة	المؤشرات الإحصائية		تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
8. من الضروري إصلاح منظومة مراجعي الحسابات في الجزائر تبعا للتطورات الدولية الحاصلة في المجال.	0.28	2.09	العبارة
الاتجاه العام للعينة	موافق		

المصدر: بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

بالنسبة للسؤال 8: 91.3% من أفراد العينة موافقون على إصلاح منظومة مراجعي الحسابات في الجزائر تبعا للتطورات الدولية الحاصلة في المجال، بالنظر الى المتوسط الحسابي لمقدر 2.09 وهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي (1.80- 2.59). الاتجاه العام للعينة متمركز في الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف 0.28 فيدل على التوافق والتجانس الكبيرين بين آراء أفراد العينة وتمركزها حول الاقتراح الثاني.

المطلب الثاني: الخصائص المتعلقة بمحور معايير الدولية للمراجعة

يتعلق المحور الثاني بمعايير الدولية للمراجعة، حيث يحتوي على ستة أسئلة تم تلخيص نتائجها وتحليلها كمايلي:

1. الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة

الجدول رقم(18) إطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة

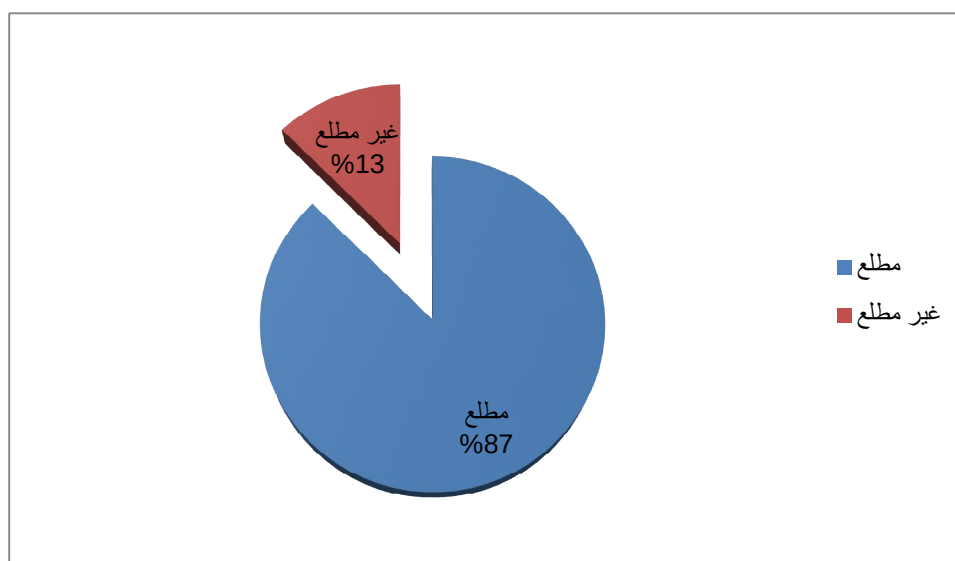
النسبة	التكرار	الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة
87.5	70	نعم
12.5	10	لا
100	80	المجموع

المصدر: بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أن ما نسبته 87.5 % من أفراد عينة الدراسة (70 فرد) مطلعون على معايير الدولية للمراجعة، يقابلهم 12.5 % غير مطلعين ، وهي نسبة مقبولة تجعل من نتائج الدراسة أكثر موضوعية ومصداقية .

والشكل أدناه يوضح توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة

الشكل 6 تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة.



المصدر: بالاعتماد على الجدول(14)

2. نسبة الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة

بعد إستبعاد الأفراد غير المطلعين على المعايير الدولية للمراجعة، كانت درجات اطلاع البقية عليها كما هو ممثل في الجدول الموالي :

الجدول رقم(19) درجة إطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة

المؤشرات الإحصائية			تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
10. درجة الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة	2.77	0.91	جيدة

المصدر: بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

بالنسبة للسؤال 10: 38.8% من أفراد عينة الدراسة لهم درجة اطلاع جيدة على المعايير الدولية للمراجعة و 25.9 % ذوي اطلاع مقبول في حين أن 23.5 % من أفراد العينة مطلعين سطحيًا و 5.9% مطلعين جدا على المعايير .

بالنظر إلى الإتجاه العام للعينة، يمثل المتوسط الحسابي 2.77 ويندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الرباعي (1,76- 2,49)، ما يدل على درجة إطلاع جيدة تسمح بإعتماد نتائج الإستبيان.

3. أهمية ودور المعايير الدولية للمراجعة

لمعرفة أهمية ودور المعايير الدولية للمراجعة يعتمد على نتائج الإستبيان كما يلي:

الجدول رقم(20) نتائج الاستبيان المتعلقة بالفوائد المتوقعة من تطبيق المعايير الدولية للمراجعة

المؤشرات الإحصائية			تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
11. المعايير الدولية للمراجعة تساعد على تحسين جودة المعلومة المحاسبية و المالية.	1,80	0.59	موافق
12. معايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين أداء مراجع الحسابات.	2.19	0.39	موافق
13. المعايير الدولية للمراجعة تساعد مستخدمي تقرير	2.36	0.48	موافق

			المراجعة على اتخاذ قرارات جيدة.
محايد	0.72	2.60	14. المعايير الدولية للمراجعة تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول.
موافق	0.55	2.24	المتوسط العام لمحور المعايير الدولية للمراجعة

المصدر: بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول أعلاه إجماع أفراد عينة الدراسة المطلعون على المعايير الدولية للمراجعة على الموافقة على العبارات التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، ويظهر كل ذلك في المتوسط الحسابي العام والذي يظهر بـ 2.24 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي (1,80- 2,59) التي تعبر عن الإجابة موافق ، وانحراف معياري 0.55 يدل على التوافق والتجانس بين آراء أفراد العينة وتمركزها حول الاقتراح الثاني أيرضا غالبية أفراد العينة.

بالنسبة للسؤال 11: 60% من أفراد العينة وافقوا على ان المعايير الدولية للمراجعة تعد من بين العوامل التي تسهم في تحسين جودة المعلومة المالية ، في حين أجاب 32% بموافق بشدة. ويظهر المتوسط الحسابي المقرب 1,80 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي (1,80- 2,59) أن الإتجاه العام لأجوبة العينة هي الإجابة موافق. وبدرجة ثبات عالية نظرا لكون الانحراف المعياري قد بلغ 0.59 ، ما يؤكد تقارب آراء العينة وانحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني ، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح .

بالنسبة للسؤال 12: أظهرت نتائج الأجوبة على هذه الفرضية المقترحة أن نسبة 81.3 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على أن تطبيق معايير المراجعة الدولية ينعكس بالإيجاب على مردودية المراجع ، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة نظرا للمتوسط الحسابي 2,19 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي (1,80- 2,59) للإجابة موافق، وانحراف معياري 0.39 يدل درجة تجانس كبيرة للإجابات وتمركزها في الإجابة الثانية.

بالنسبة للسؤال 13: أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 45 فردا من عينة الدراسة أي 64% أجابوا بموافق و 36% أجابوا بمحايد. وبالنظر الى المتوسط الحسابي 2.36 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي (1,80- 2,59) كان الاتجاه العام للعينة بإجابة موافق، وانحراف معياري 0.49 يدل على تجانس الأجوبة وتمركزها في الإجابة الثانية.

بالنسبة للسؤال 14: أظهرت هذه الفرضية المقترحة ان 47.5 % أجابوا بمحايد و 37.5% أجابوا بموافق على أن معايير المراجعة الدولية تقرب ممارسات المدققين بين الدول. فكان الاتجاه العام

لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2,60 محصورا في الفئة (2.60 – 3.39) وهي الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري 0.72 يرجع الى تجانس وتوافق الأجوبة وتمركزها حول الإجابة الثالثة .

المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بمحور التوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة.

يتعلق المحور الثالث بالتوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة، حيث يحتوي على ستة أسئلة تتعلق بتطور مراجعة الحسابات بشكل مناسب مع الواقع الدولي، وجود انسجام، ضرورة تحقيق توافق بينها وبين المعايير الدولية للمراجعة، إمكانية اعتبار المعايير الدولية الحل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، قابلية تطبيق هذه المعايير في الجزائر. تم تلخيص النتائج وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم(21) نتائج الاستبيان حول مدى توافق مراجعة الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.

المؤشرات الإحصائية			تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
15. مراجعة الحسابات في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة.	2.03	0.61	موافق
16. من الضروري تحقيق توافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة.	2.10	0.65	موافق
17. من الملائم تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.	2.85	0.98	محايد
18. تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بشكل مباشر من طرف الممارسين هو الحل لتطوير المهنة في الجزائر	2.64	0.72	محايد
19. تطبيق المعايير الدولية للمراجعة من خلال إعداد معايير وطنية ترتكز عليها هو الحل الملائم لتطوير المهنة في الجزائر	2.08	0,71	موافق

20. الجزائر خسرت فرصة كبيرة لتبني المعايير الدولية للمراجعة من خلال الإصلاح الذي جاء به القانون 10 - 01.	2,50	0,55	موافق
المتوسط العام لمحور التوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة.	2.36	0.70	موافق

المصدر: بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ مايلي:

بالنسبة للسؤال 15: 62.5% من أفراد العينة يوافقون على عدم تطور مراجعة الحسابات بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة. بالنظر الى المتوسط الحسابي 2.03 وهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي (1,80- 2.59) وهو مايدل عن الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركزة حول الإجابة الثانية (موافق). أما الانحراف المعياري 0.61 فيدل على عدم وجود تباين في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 16: 57.5% من افراد العينة يوافقون على تحقيق التوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة و 26.3% من أفراد العينة محايدون في الإجابة على السؤال. بالنظر الى المتوسط الحسابي 2.10 وهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي (1,80- 2.59) وهو مايدل عن الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركزة حول الإجابة الثانية (موافق). أما الانحراف المعياري 0.65 فيدل على عدم وجود تباين في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 17: 26.3% من افراد العينة يوافقون على تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر. و 43.8% من أفراد العينة محايدة في الإجابة على السؤال . بالنظر الى المتوسط الحسابي 2.85 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي (2.60- 3.39) وهو مايدل عن الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركزة حول الإجابة الثالثة (محايد). أما الانحراف المعياري 0.98 والذي يرجع للتشتت وعدم التجانس على مستوى الإجابات.

بالنسبة للسؤال 18 : 33.8 % ن أفراد العينة محايدون فب الأجابة على السؤال المتعلق بكون المعايير الدولية للمراجعة هو الحل لتطوير المهنة في الجزائر، اما النسبة الثانية 25% من أفراد العينة موافقون على كون المعايير الدولية للمراجعة هي الحل لتطوير المهنة في الجزائر. وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 2.64 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي (2.60- 3.39) وهو

مايدل عن الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركزة حول الإجابة الثالثة (محايد). أما الانحراف المعياري 0.72 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 19 : 49.4% من أفراد العينة يوافقون على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة من خلال إعداد معايير وطنية تركز عليها، اما 29.1% من أفراد العينة محايدة في الإجابة. بالنظر الى المتوسط الحسابي 2.08 وهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1,80- 2.59) وهو مايدل عن الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركزة حول الإجابة الثانية (موافق). أما الانحراف المعياري 0.71 فيدل على عدم وجود تباين في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 20: 63% من أفراد العينة يوافقون على ان الجزائر خسرت فرصة كبيرة لتبني المعايير الدولية للمراجعة من خلال الإصلاح الذي جاء به القانون 10 – 01. أما النسبة الثانية 37 % من أفراد العينة محايدون في الأجوبة. بالنظر الى المتوسط الحسابي 2.50 وهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1,80- 2.59) وهو مايدل عن الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركزة حول الإجابة الثانية (موافق). أما الانحراف المعياري 0.55 يدل على تجانس الأجوبة.

1. خلاصة النتائج المستخلصة من الاستبيان

من خلال النتائج المتوصل اليها من خلال الاستبيان وبعد دراسة مختلف المؤشرات الإحصائية، وبعد القيام بعملية إسقاط للجانب النظري على النتائج المتوصل اليها، تكون النتائج على النحو الموالي:

1.1. نتائج المحور الأول (واقع مراجعة الحسابات في الجزائر)

من الجدول رقم (9) إجابات أفراد العينة على الأسئلة المتعلقة بواقع مراجعة الحسابات قبل الإصلاح تتمركز حول الإجابة مقبول وهذا يعود الى عدة أسباب منها:

- قدم القوانين المنظمة للمهنة.

- عدم وجود تكوين لمراجعي الحسابات.

- ضعف أداء مراجعي الحسابات.

من الجدول (10) إجابات أفراد العينة على الأسئلة المتعلقة بواقع مراجعة الحسابات بعد الإصلاح تتمركز حول الإجابة مقبول وهذا يعود الى نفس الأسباب السابقة الذكر فلم يكن هناك جديد في القوانين المنظمة للمهنة.

من الجدول رقم (11) أجمع أفراد العينة على عدم ارتكاز مراجعة الحسابات على اطار تشريعي، حيث يلاحظ غياب لأي منظمة أو هيئة تهتم بالجانب النظري(المعايير) للمراجعة وهو مايساعد من تحسين أداء المراجعين، وتفعيل القرارات المتخذة من مصادقة مراجعي الحسابات المرتكزين على المعايير المحلية (المتكيفة مع المعايير الدولية للمراجعة).

من الجدول (12) فيما يخص تطور مراجعة الحسابات امتنع أفراد العينة عن الاجابة، وقد يعود هذا ربما بالدرجة الأولى إلى جهل طرف من أفراد عينة الدراسة لهذا التطور ومحتواه .

من الجدول (13) أغلبية أفراد العينة يوافقون على ضرورة إصلاح منظومة مراجعي الحسابات تبعا للتطورات الدولية الحاصلة في المجال، وهذا بسبب ضعف مراجعة الحسابات في الجزائر من حيث المنظمات المهنية، أداء المهنيين، قصور الأطار النظري المنظم للمهنة...،وبالتالي فإن إصلاح منظومة مراجعي الحسابات في الجزائر أمر ضروري يجب القيام به.

2.1. نتائج المحور الثاني (المعايير الدولية للمراجعة)

من الجدول (14) نسبة الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة كبيرة نسبيا، وهو مايدل على التكوين و الاطلاع المستمر لأفراد العينة على كل ما هو جديد في مجال المحاسبة والمراجعة وهو ما يؤكد سلامة العينة المختارة للإجابة على الاستبيان.

من الجدول (15) درجة اطلاع العينة بشكل عام جيدة، بالنسبة للموضوع وأيضا وجود نسبة معتبرة من الأكاديميين، وهذا المؤشر يدل على صدق الإجابات أكثر.

من الجدول (16) الاتجاه العام لعينة الدراسة مجيبون بموافق على الأسئلة الموجودة، فهم يجمعون على ان المعايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية، تساعد مراجع الحسابات على أداء مهمته بشكل أفضل، تساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ قرارات احسن.

تعود النظرة الموجبة لأفراد العينة للأهمية الكبيرة للمعايير الدولية للمراجعين ومستخدمي تقاريرهم على حد سواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقةالمجتمع في مهنة المراجعة وسد حاجاتهم من جهة، وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى.

3.1. نتائج المحور الثالث (توافق مراجعة الحسابات والمعايير الدولية للمراجعة)

من الجدول (17) أغلبية أفراد العينة يجمعون على عدم تطور مراجعة الحسابات في الجزائر بشكل يتناسب مع تطورات الواقع الدولي، وهذا يعود لوجود قدم وثبات سلبي للقوانين المنظمة للمهنة في الجزائر، في حين ان معظم الدول الرائدة في مجال المحاسبة والمراجعة تقوم بتحسين مستمر للقوانين والمتطلبات المهنية.

وبناء على ما سبق، يجد معظم أفراد العينة أنه من الضروري تكييف مراجعة الحسابات في الجزائر مع الواقع الدولي، وذلك بغرض خلق توافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة، وهذا ما يدعم الاتجاه العام لعينة الدراسة، والذي يؤكد على سلبية مراجعة الحسابات في الجزائر من حيث الاطار النظري والممارسات المهنية. الأمر الذي أدى بتوجه جزء من أفراد العينة على الاتفاق نسبيا على ضرورة تبني المعايير، وذلك دون اغفال الجزء المعتبر من أفراد العينة المحايدين على ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة.

كما يلاحظ من تحليل الاستبيان، أن عينة الدراسة يميلون الى الحياد في اعتبار المعايير الدولية للمراجعة هي الحل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، وهذا يعود الى كون تبني المعايير الدولية للمراجعة ليس كاف (لوحده) للنهوض بالمراجعة في الجزائر حيث يجب تدعيم تبني المعايير الدولية بمجموعة من الاجراءات مثل صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، إنشاء منظمات وهيئات مهنية فعالة، ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة للمهنة.

وأخيرا يرى معظم أفراد العينة أن الجزائر خسرت فرصة تبني المعايير الدولية للمراجعة من خلال الإصلاح الذي جاء به القانون 01-10، واختار جزء من أفراد العينة الحياد في ابداء رأيهم. وهذا يعود إلى أن الاهتمام بالمعايير الدولية للمراجعة لا يكفي لوحده للقول انها قابلة للتطبيق في الجزائر، حيث يجب اصلاح منظومة المراجعة بشكل عام هو السبيل لوضع قاعدة سليمة تسمح بتبني المعايير الدولية للمراجعة.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال هذا الفصل، الذي استهدف عينة من المهنيين و الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة، لم ترق مراجعة الحسابات في الجزائر إلى المستوى المطلوب خاصة بالمقارنة مع الواقع الدولي للمهنة، حيث أجمع المستجوبون على أن مراجعة الحسابات في الجزائر من ناحية الإطار النظري وأداء المهنيين بعيدة نسبيا عن المتطلبات الدولية، ويرجع هذا القصور لعدة أسباب تتمثل في خلط من ضعف الهيئات المشرفة على المهنة، ضعف أداء المراجعين، بالإضافة إلى أسباب أخرى.

كما لوحظ من خلال الدراسة الميدانية، وجود اجماع من أفراد العينة على الدور الكبير الذي تلعبه المعايير الدولية للمراجعة، حيث يستفيد منها كل من يستفيد من عمل المراجع. فالمعايير الدولية للمراجعة تساعد مراجع الحسابات على تحسين جودة عمله، تساهم في تحسين جودة مراجعة الحسابات، تساعد على تضيق الهوة بين الممارسات المهنية للمراجعين عبر الأقطار، بالإضافة إلى الرقي بالمراجعة على المستوى الدولي.

ومن خلال المحور الثالث للدراسة الميدانية، اجمع أفراد العينة على عدم وجود توافق بين واقع مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة، حيث يرون أن مراجعة الحسابات لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة.

كما أجمع المستجوبون على أنه من الضروري تكييف مراجعة الحسابات في الجزائر مع الواقع الدولي عن طريق تحقيق توافق بينها وبين المعايير الدولية للمراجعة، وذلك عن طريق تبني هذه الأخيرة، ورغم وجود حياد لعينة الدراسة حول قابلية تطبيق المعايير الدولية وامكانية اعتبارها الحل لتحسين واقع مراجعة الحسابات في الجزائر، إلا أن الدراسة الميدانية تؤكد ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.

الخاتمة العامة

الخاتمة

التطور السريع الذي شهدته مراجعة الحسابات على مستوى الوظائف حول لها تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي، نظرا للحاجة إليها التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة. فكانت هذه الضوابط السبيل للعديد من دول العالم للرقى بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في مناطق جغرافية عديدة .

الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات المراجعة الدولية، وكونها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشرا أو غير مباشر، 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 ارتياحا أكبر للأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي قد يتوفر في المعايير الدولية للمراجعة .

وفي هذا الإطار، سعيا من خلال هذا البحث إلى دراسة جانب من الجوانب المتعلقة بتطوير المحاسبة والمراجعة في الجزائر، وذلك عن طريق تسليط الضوء على مراجعة الحسابات في الجزائر من حيث التطور والواقع والمقارنة بالمستجدات الدولية، بالإضافة إلى دراسة مدى التوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة، حيث شملت الدراسة مختلف الجوانب النظرية المحيطة بمراجعة الحسابات، ثم عرض المعايير الدولية للمراجعة. ولدراسة التوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة، تم القيام بدراسة ميدانية شملت مكتب محافظ الحسابات بالإضافة إلى توزيع استمارات الاستبيان لمعرفة رأي بعض المهنيين والاكاديميين.

أهم نتائج الدراسة

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية لمراجعة الحسابات ودراسة تطورها في الجزائر وواقعها، بالإضافة إلى تباين دور وأهمية المعايير الدولية للمراجعة. ثم القيام بدراسة لأراء عينة من المهنيين والاكاديميين المختصين في المجال، تم التوصل إلى:

- تمثل مراجعة الحسابات تقنية رقابية يستفيد منها العديد من الأطراف. فهي تركز على إطار نظري يغطي مختلف جوانبها، وبحكم التطورات الحديثة في ظل مفهوم العولمة، أصبح من الضروري إرساء معايير تحقيق التوافق بين الممارسات المهنية عبر مختلف الدول. وهذا ما يتوافق والفرضية الأولى .

- لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الإقتصادية الدولية .

- تزيد المعايير الدولية للمراجعة من ثقة المجتمع في مهنة المراجعة وسد حاجاتهم المتزايدة وبالتالي تضيق فجوة التوقعات. ومنه يمكن القول أن المعايير هي إطار نظري ومنهجي يفيد جميع الأطراف المستفيدة من عمل مراجع الحسابات. مما سبق وبالإضافة الى النتائج المستنتجة من استبيان الدراسة الميدانية يثبت صحة الفرضية الثانية.

- إصلاح منظومة مراجعي الحسابات في الجزائر أمر ضروري يجب القيام به .

- وجود إهتمام من طرف المهنيين والأكاديميين في الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة.

- لم تتطور مراجعة الحسابات في الجزائر بشكل يتناسب مع التطورات الواقع الدولي، ولا يوجد إنسجام وتوافق للواقع الجزائري مع المتطلبات الدولية الحديثة. حيث إن جمود القوانين المنظمة لمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل التغيرات المتسارعة الحاصلة في المجال أدى إلى إبقاء المهنة في الجزائر بعيد عن الواقع الدولي، وبالتالي فإن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر أو التكيف معها ضروري ويحتاج إلى العديد من المتطلبات ولا يمكن تطبيقها في ظل الظروف الراهنة. من خلال ما سبق يمكن إثبات صحة الفرضية الثالثة.

أهم اقتراحات الدراسة

تتمثل جملة الإقتراحات الخاصة بهذه الدراسة في الآتي:

- إنشاء منظمات وهيئات فعالة، تهتم بوضع إطار نظري متكامل للمراجعة وتقوم بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة مراجعة الحسابات والتنافس مع مختلف الدول.

- ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة للمهنة.

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

- إقامة ملتقيات دورية للمراجعين، الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة ، بغرض تحسين جانب الممارسة.
- أن تتم صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية لاختصار الوقت والاستفادة من التحولات التي شهدتها أثناء مواكبتها للتطورات الاقتصادية الدولية.

آفاق الدراسة

- تناول البحث أهم الأسباب التي أدت إلى محاولة تقريب الممارسة دوليا، وأهم نتائج ذلك ممثلا في المعايير الدولية للمراجعة، مع عرض تفصيلي لهذه الأخيرة ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، باعتبار الانفتاح والتحويلات التي تشهدها، ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها:
- إنعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.
 - مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة.
 - الايجابيات المتوقعة من تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة.

قائمة المراجع

أولا . المراجع باللغة العربية

I . الكتب

1. جمعة (أحمد حلمي) ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000.
2. جمعة (أحمد حلمي) ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى، 2012
3. جمعة (أحمد حلمي) ، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة ، سلسلة كتب ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، 2009
4. دحدوح (أحمد حسين)، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى، 2009.
5. السيد (أمين أحمد لطفي)، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2004.
6. السيد (أمين أحمد لطفي)، معايير المراجعة والتأكد الدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 .
7. السيد (أمين أحمد لطفي)، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007،
8. السيد (أمين أحمد لطفي)، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، 2001/2000 .
9. خالد (أمين عبد الله)، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية، 2006.
10. الألوسي (حازم هاشم) ، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق ، دار الجامعة المفتوحة، طرابلس ، ليبيا، 2003.
11. حماد (طارق عبد العال) ، موسوعة معايير المراجعة ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004.

12. خالد (أمين عبد الله)، علم تدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
13. الصحن (عبد الفتاح محمد) ورجب (السيد راشد) و درويش (محمود ناجي) ، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
14. الشمري (عبد حامد معيوف) ، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، الرياض ، الطبعة الأولى ، 1994.
15. بوتين (محمد) ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2008.
16. الصبان (محمد سمير) و عبد الوهاب (نصر علي)، المراجعة الخارجية : المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002.
17. الصيرفي (محمد عبد الفتاح) ، البحث العلمي –الدليل التطبيقي للباحثين- ، دار وائل . للنشر، عمان ، الطبعة الأولى، 2006.
- 18 السيد ناغي.(محمود) ،المراجعة: اطار النظرية والممارسة ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، الطبعة الثانية، 1992.
19. السيد ناغي.(محمود)، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة : تحليل واطار للتطبيق ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، المنصورة ، الطبعة الأولى، 2000.
20. البدوي (منصور أحمد) وشحاتة (السيد شحاتة)، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
21. التميمي (هادي) ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2004.
22. توماس (وليم) هنكي (وامرسون) ، تعريب حجاج حامد وبن سعي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 2006.

32. جربوع (يوسف محمد) ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2007

II . المذكرات والرسائل الجامعية

24. سيد (محمد)، تطور المراجعة الخارجية ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2011/2010.

25 بوركيب.(محمد عبد الماجيد) ، مراجعة الحسابات في ظل بيئة تكنولوجية المعلومات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012/2011 .

III . المقالات والمجلات

26. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الأردن، الجزء الأول ،طبعة عام 2010.

27. صديقي (مسعود) "دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ، مجلة الباحث، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2000.

IV . المدخلات

28. عمورة (جمال)، ضرورة لصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ،يومي 13-14 ديسمبر 2011.

29. سيد(محمد) ،مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 01-10، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

ثانيا .المراجع باللغات الأجنبية

I.OUVRAGES

29.A Couret & J.Igalens & H.Penan , La certification : collection que sais-je ? , Paris, 1995.

30.Bernard GERMOND, **Audit financier**, Dunod ,Paris, France , 1991.

31.N- E Saadi Et A.Mazouz, **La Pratique De Commissariat Aux Comptes En Algérie**, Edition SNC, Alger.

II. Revue

32.Hadj Ali Samir, "Le Commissaire Aux Comptes Caractéristique Et Missions", **Revue Algérienne de Comptabilité Et Audit**, Société Nationale de Comptabilité, N°03, Alger, 3eme Trimestre , 1994 .

الملاحق

الملحق رقم (1)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

تخصص محاسبة و مالية

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر بعنوان:

مراجعة الحسابات في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة

دراسة اراء بعض المهنيين و الاكاديميين

في إطار تحضير مذكرة ماستر تحت عنوان مراجعة الحسابات في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة والتي تهدف إلى عرض مراحل تطور مراجعة الحسابات وواقعها في الجزائر بالإضافة إلى عرض المعايير الدولية للمراجعة، وذلك بغرض دراسة مدى التوافق بين القواعد المنظمة لمراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة، وإمكانية تطبيق أو تبني هذه الأخيرة في ظل سعي الجزائر إلى الانفتاح الدولي في ظل العولمة.

من أجل إتمام هذه الدراسة ، أستمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع والمساهمة في تحليله من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا من أجل التعرف على آراءكم كمهنيين وأكاديميين ، قناعة بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة. علما بأن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا سيدي ، سيدتي ، فائق الاحترام و التقدير و الشكر على تعاونكم.

الطالبة : سفاحلو فلة.

المحور الاول : واقع مراجعة الحسابات في الجزائر

أولا : مراجعة الحسابات في الجزائر قبل الاصلاح

1. مارأيك في مضمون القانون 08-91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كنص تشريعي كامل ؟

جيد جدا ☐ جيد ☐ مقبول ☐ سيئ ☐ سيئ جدا ☐

2. مارأيك بمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 08-91 ؟

جيدة جدا ☐ جيدة ☐ مقبولة ☐ سيئة ☐ سيئة جدا ☐

ثانيا : مراجعة الحسابات في الجزائر بعد الاصلاح

3. مارأيك في مضمون القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كنص تشريعي كامل ؟

جيد جدا ☐ جيد ☐ مقبول ☐ سيئ ☐ سيئ جدا ☐

4. مارأيك بمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 01-10 ؟

جيد جدا ☐ جيد ☐ مقبول ☐ سيئ ☐ سيئ جدا ☐

5. كيف تقيم تأثير عملية الاصلاح على مراجعة الحسابات في الجزائر ؟

جيدة جدا ☐ جيدة ☐ مقبولة ☐ سيئة ☐ سيئة جدا ☐

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
6. مراجعة الحسابات في الجزائر تركز على إطار قانوني يوفر معايير مهنية كافية.					
7. تطورت مراجعة الحسابات في الجزائر بشكل مناسب تماشيا مع الظروف الاقتصادية الخاصة بكل مرحلة					
8. من الضروري إصلاح منظومة مراجعي الحسابات في الجزائر تبعا للتطورات الدولية الحاصلة في المجال.					

المحور الثاني: المعايير الدولية للمراجعة

9. هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة؟ نعم ☐ لا ☐

10. إذا كانت إجابتك بنعم ، ما هي درجة اطلاعك ؟

ممتازة ☐ جيدة ☐ مقبولة ☐ سطحية ☐

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11- المعايير الدولية للمراجعة تساعد على تحسين جودة المعلومة المحاسبية و المالية.					
12- معايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين أداء مراجع الحسابات.					
13- المعايير الدولية للمراجعة تساعد مستخدمي تقرير المراجعة على اتخاذ قرارات جيدة.					
14- المعايير الدولية للمراجعة تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول.					

المحور الثالث : التوافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة

السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
15. مراجعة الحسابات في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة.					
16. من الضروري تحقيق توافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة.					
17. من الملائم تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.					

					18. تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بشكل مباشر من طرف الممارسين هو الحل لتطوير المهنة في الجزائر
					19. تطبيق المعايير الدولية للمراجعة من خلال إعداد معايير وطنية تركز عليها هو الحل الملائم لتطوير المهنة في الجزائر
					20. الجزائر خسرت فرصة كبيرة لتبني المعايير الدولية للمراجعة من خلال الإصلاح الذي جاء به القانون 10 – 01.

معلومات عامة عن عينة الدراسة

النوع: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: من 19 الى 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐

من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

شهادة مهنية ☐

الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

محاسب ☐ أخرى ☐ ذكرها ☐

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐

من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الملحق رقم (2) تكرارات ونسب الإجابات الخاصة بالاستبيان

المحور الأول: واقع مراجعة الحسابات في الجزائر

العبارة	التكرار النسبة	جيد جدا	جيد	مقبول	سيء	سيئ جدا
1. مارأيك في مضمون القانون 08-91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كنص تشريعي كامل	ت	-	19	61	-	-
	ن	-	23.8	76.3	-	-
2. مارأيك بمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 08-91	ت	-	6	40	34	-
	ن	-	7.5	50	42.5	-
3. مارأيك في مضمون القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كنص تشريعي كامل ؟	ت	-	27	41	12	-
	ن	-	33.8	51.3	15	-
4. مارأيك بمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 01-10		-	22	51	7	-
	ن	-	27.5	63.8	8.8	-
5. كيف تقيم تأثير عملية الإصلاح على مراجعة الحسابات في الجزائر	ت	-	-	73	7	-
	ن	-	-	91.3	8.8	-

العبارة	التكرار النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
6. مراجعة الحسابات في الجزائر تركز على إطار قانوني يوفر معايير مهنية كافية.	ت	-	13	14	45	-
	ن		16.3	17.5	56.3	-
7. تطورت مراجعة الحسابات في الجزائر بشكل مناسب تماشيا مع الظروف الاقتصادية الخاصة بكل مرحلة	ت	-	24	9	47	-
	ن	-	30	11.3	58.8	-
8. من الضروري إصلاح منظومة مراجعي الحسابات في الجزائر تبعا للتطورات الدولية الحاصلة في المجال.	ت	-	73	7	-	-
	ن	-	91.3	8.8	-	-

المحور الثاني: المعايير الدولية للمراجعة

العبارة	التكرار النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11- المعايير الدولية للمراجعة تساعد على تحسين جودة المعلومة المحاسبية و المالية.	ت	5	33	22	20	-
	ن	6.3	41.3	27.5	25	-
12- معايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين أداء مراجع الحسابات.	ت	26	48	6	-	-
	ن	32.5	60	7.5	-	-
13- المعايير الدولية للمراجعة تساعد مستخدمي تقرير المراجعة على اتخاذ قرارات جيدة.	ت	-	65	15	-	-
	ن	-	81.3	18.8	-	-
14- المعايير الدولية للمراجعة تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول.	ت	-	51	29	-	-
	ن	-	63.8	36.3	-	-

المحور الثالث: توافق مراجعة الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة

السؤال	التكرار النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
15. مراجعة الحسابات في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة.	ت	12	30	38	-	-
	ن	15	37.5	47.5	-	-
16. من الضروري تحقيق توافق بين مراجعة الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة.	ت	14	50	16	-	-
	ن	17.5	62.5	20	-	-
17. من الملائم تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.	ت	13	46	21	-	-
	ن	16.3	57.5	26.3	-	-
18. تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بشكل مباشر من طرف الممارسين هو الحل لتطوير المهنة في الجزائر	ت	2	35	21	17	5
	ن	2.5	43.8	26.3	21.3	6.3
19. تطبيق المعايير الدولية للمراجعة من خلال إعداد معايير وطنية تركز عليها هو الحل الملائم لتطوير المهنة في الجزائر	ت	14	20	27	19	-
	ن	17.5	25	33.8	23.8	-
20. الجزائر خسرت فرصة كبيرة لتبني المعايير الدولية للمراجعة من خلال الإصلاح الذي جاء به القانون 10 - 01.	ت	17	39	23	-	-
	ن	21.5	49.4	29.1	-	-