الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعلـــيم الــعــالــي والبحث الــعلمي

المدرســة العليا للــتجارة

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

الموضوع:

العوامل المحددة لجودة عملية مراجعة الحسابات في ظل الإصلاحات الجديدة لمهنة المراجع القانوني

دراسة حالة الجزائر

من إعداد الطالبة:
كهينة قماط

تحت إشراف:
الأستاذ الدكتور عبد الكريم مقراني
أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.د محمد براق	المدرسة العليا للتجارة	رئيسا
أ.د عبد الكريم مقراني	المدرسة العليا للتجارة	مقررا
أ.د محمد رجراج	جامعة الجزائر 3	عضوا
أ.د مليكة صديقي	جامعة الجزائر 3	عضوا
أ.د عمار قدوري	المدرسة العليا للتجارة	عضوا
أ. موسى أوداعي	المدرسة العليا للتجارة	عضوا

2021/2020

إهداء

الحمد لله ربّ العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين،

إلى من لا يمكن للكلمات أن تفي حقهما، إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما، إلى والدي العزيزين حفظهما الله لي؛

إلى أفراد أسرتي؛

إلى كل الأصدقاء والأصحاب ورفقاء الدرب؛

إلى كل من دعا لنا بظهر الغيب؛

إلى كل من لم يدخر جهدا في مساعدتنا؛

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا البحث.

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب، ووفقنا في إنجاز هذه الدراسة.

عن أبي هريرة رضي الله عنه، قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: **«من لم يَشْكُر النَّاسَ لم يَشْكُر الله»** "رواه الترمذي"، لا يسعنا ونحن نضع اللمسات الأخيرة لهذه الدراسة إلا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل، ونخص بالذكر:

- بداية نشكر الأستاذ المشرف مقراني عبد الكريم الذي لم يبخل علينا بمختلف التوجيهات والنصائح القيمة التي كانت عونا لنا لإتمام هذه الدراسة؛
- وكذا نتوجه بالشكر إلى الأستاذ يعلى فاروق من جامعة سطيف الذي قدم لنا كثيرا من المعلومات القيمة في التحليل الإحصائي؛
- كما نشكر كل من ساهم في الإجابة على أداة الدراسة وقدم لنا النصائح والاقتراحات الضرورية للرفع من قيمة هذا البحث؛
- ونتوجه بشكر خاص إلى طاقم المدرسة العليا للتجارة، أساتذة وإدارة.

فهرس عام

شكر وعرفان	
إهداء	
فهرس عام	ا
قائمة المختصرات	IV
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VII
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: مدخل لمفهوم المراجعة القانونية	1
المبحث الأول: مدخل للمراجعة	3
المطلب الأول: تعريف المراجعة	3
المطلب الثاني: أنواع المراجعة	8
المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها	13
المبحث الثاني: التطور التاريخي للمراجعة المالية	16
المطلب الأول: نشأة المراجعة المالية	16
المطلب الثاني: أثر الثورة الصناعية على المراجعة المالية	18
المطلب الثالث: أثر الفضائح المالية على المراجعة المالية	21
المبحث الثالث: التطور القانوني للمراجعة في الجزائر	27
المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	27
المطلب الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	31
المطلب الثالث: المؤسسات الخاضعة للمراجعة القانونية	34
الفصل الثاني: ممارسة مهنة المراجعة القانونية للحسابات	40
المبحث الأول: مميزات والتزامات محافظ الحسابات	42
المطلب الأول: شروط الانتساب إلى المهنة	42
المطلب الثاني: التزامات محافظ الحسابات	47
المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	53
المبحث الثاني: منهجية عملية مراجعة الحسابات	57
المطلب الأول: المرحلة الأولية: قبول المهمة والتعرف على المؤسسة	57
المطلب الثاني: تقييم إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعة حسابات المؤسسة	61
المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات	69
المبحث الثالث: المميزات الواجب توفرها في محافظ الحسابات	74
المطلب الأول: الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة	74

المطلب الثاني: استقلالية المراجعالقانوني	78
المطلب الثالث: حجم مكتب المراجعة	81
الفصل الثالث: عوامل التحسين من جودة مراجعة الحسابات	86
المبحث الأول: المعايير الدولية للتدقيق	88
المطلب الأول: مدخل للمعايير الدولية للتدقيق	88
المطلب الثاني: معايير الرقابة على الجودة	96
المبحث الثاني: هيئات ضبط جودة مراجعة الحسابات	103
المطلب الأول: لجنة التدقيق	103
المطلب الثاني: هيئات مراقبة مكاتب المراجعة	111
المبحث الثالث: المعايير الوطنية للتدقيق	116
المطلب الأول: إصدارات 2016	116
المطلب الثاني: إصدارات 2017 و2018	121
الفصل الرابع: استفسار السوق الجزائرية	129
المبحث الأول: منهجية الدراسة	131
المبحث الثاني: مجال المسح وخصائص العينة	136
المبحث الثالث: نتائج الدراسة	143
خاتمة عامة	173
قائمة المراجع	179
ملاحق	
ملحق رقم 01: الاستبانة الموزعة على عينة المدققين القانونيين	
ملحق رقم 02: الاستبانة الموزعة على عينة منفذي الرقابة الداخلية	
ملحق رقم 03: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الأول عن إجابات المدققين القانونيين	
ملحق رقم 04: الإحصاء الوصفي للمحور الأول عن إجابات المدققين القانونيين	
ملحق رقم 05: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الثاني عن إجابات المدققين القانونيين	
ملحق رقم 06: الإحصاء الوصفي للمحور الثاني عن إجابات المدققين القانونيين	
ملحق رقم 07: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الثالث عن إجابات المدققين القانونيين	
ملحق رقم 08: الإحصاء الوصفي للمحور الثالث عن إجابات المدققين القانونيين	
ملحق رقم 09: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الأول عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية	
ملحق رقم 10: الإحصاء الوصفي للمحور الأول عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية	
ملحق رقم 11: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الثاني عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية	
ملحق رقم 12: الإحصاء الوصفي للمحور الثاني عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية	
ملحق رقم 13: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الثالث عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية	
ملحق رقم 14: الإحصاء الوصفي للمحور الثالث عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية	
ملخص	

قائمة المختصرات

المختصرات	المصطلحات
د.ج	دينار جزائري
ش.ذ.م.م	الشركة ذات المسؤولية المحدودة
غ.و.م.ح	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
م.ج.ت/NAA	المعايير الجزائرية للتدقيق
IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية
IAS	المعايير الدولية للمحاسبة
م.ذ.ش.و.ذ.م.م	المؤسسة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة
SCF	النظام المحاسبي المالي
و.م.أ	الولايات المتحدة الأمريكية
AICPA	American Institut of Certified Public Accountants
BRC	Blue Ribbon Committee
COSO	Commission Of Sponsoring Organisation of The Treadway Commission
FRC	Financial Reporting Committee
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	International Auditing Practice Committee
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
IFACI	L'institut français de l'audit et contrôle interne
NASD	National Association of Securities Dealers
NSM	National Student Marketing
ORA	Office of Research and analysis
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SOX	Sarbanes-Oxley Act
SEC	Securites Exchange Commission
SECPS	Securities and Exchange Commission Practices Section
NYSE	The New York Stock Exchange

قائمة الجداول

الجدول رقم 01	سلم أتعاب محافظ الحسابات	30
الجدول رقم 02	الشهادات المخولة بالمشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب	44
الجدول رقم 03	برنامج الاختبار الكتابي	45
الجدول رقم 04	المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات	48
الجدول رقم 05	واجبات وحقوق محافظ الحسابات	54
الجدول رقم 06	العلاقات التي تهدد استقلالية المراجع.....	80
الجدول رقم 07	المعايير الدولية للتدقيق	91
الجدول رقم 08	نتائج تحليل الثبات ألفا كرونباخ	132
الجدول رقم 09	مقياس ليكرت الخماسي	133
الجدول رقم 10	الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي	133
الجدول رقم 11	أوزان الأسئلة ذات التأثير العكسي	135
الجدول رقم 12	مجتمع عينة الدراسة	136
الجدول رقم 13	توزيع العينة حسب الجنس	137
الجدول رقم 14	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	137
الجدول رقم 15	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	138
الجدول رقم 16	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	138
الجدول رقم 17	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	139
الجدول رقم 18	توزيع عينة المدققين القانونيين حسب عدد المعاونين	139
الجدول رقم 19	توزيع عينة المدققين القانونيين على أساس التخصص	140
الجدول رقم 20	توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب القطاع الاقتصادي	141
الجدول رقم 21	توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب طبيعة النشاط	141
الجدول رقم 22	توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية الدراسة حسب عدد العمال	142
الجدول رقم 23	التوزيع التكراري لإجابات المدققين القانونيين عن فقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية	144
الجدول رقم 24	درجات التأثير لفقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية من وجهة نظر المدققين القانونيين	145
الجدول رقم 25	التوزيع التكراري لإجابات المدققين القانونيين عن فقرات محور استقلالية المراجع القانوني	149
الجدول رقم 26	درجات التأثير لفقرات محور استقلالية المراجع القانوني من وجهة نظر المدققين القانونيين	150
الجدول رقم 27	التوزيع التكراري لإجابات المدققين القانونيين عن فقرات محور خطة التدقيق	154
الجدول رقم 28	درجات التأثير لفقرات محور خطة التدقيق من وجهة نظر المدققين القانونيين	155

الجدول رقم 29	التوزيع التكراري لإجابات منفذي الرقابة الداخلية عن فقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية	158
الجدول رقم 30	درجات التأثير لفقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية	159
الجدول رقم 31	التوزيع التكراري لإجابات لمنفذي الرقابة الداخلية عن فقرات محور استقلالية المراجع القانوني	162
الجدول رقم 32	درجات التأثير لفقرات محور استقلالية المراجع القانوني من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية	163
الجدول رقم 33	التوزيع التكراري لإجابات لمنفذي الرقابة الداخلية عن فقرات محور خطة التدقيق	166
الجدول رقم 34	درجات التأثير لفقرات محور خطة المراجعة من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية.....	167
الجدول رقم 35	اختبار الطبيعية	170
الجدول رقم 36	النتائج الإحصائية لاختبار مان وتني	170
الجدول رقم 37	الإحصاءات الوصفية لاختبار مان وتني	171

قائمة الأشكال

الشكل رقم 01	خطوات عملية المراجعة	7
الشكل رقم 02	مخطط قبول العميل	57
الشكل رقم 03	أسس تحديد الأهمية النسبية	64
الشكل رقم 04	مخطط الأهمية النسبية على الأسس الكمية	65
الشكل رقم 05	مخطط تقرير محافظ الحسابات	70
الشكل رقم 06	أقسام المعايير الدولية للتدقيق	90
الشكل رقم 07	مكونات نظام رقابة الجودة	98
الشكل رقم 08	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	137
الشكل رقم 09	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	137
الشكل رقم 10	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	138
الشكل رقم 11	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	138
الشكل رقم 12	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	139
الشكل رقم 13	توزيع عينة المدققين القانونيين حسب عدد المعاونين	139
الشكل رقم 14	توزيع عينة المدققين القانونيين على أساس التخصص	140
الشكل رقم 15	توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب القطاع الاقتصادي	141
الشكل رقم 16	توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب طبيعة النشاط	141
الشكل رقم 17	توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية الدراسة حسب عدد العمال	142
الشكل رقم 18	متوسطات استجابات أفراد عينة المدققين القانونين حول تأثير التأهيل العلمي والخبرة العملية على جودة المراجعة القانونية	146
الشكل رقم 19	متوسطات استجابات أفراد عينة المدققين القانونين حول تأثير استقلالية المراجع القانوني على جودة المراجعة القانونية	151
الشكل رقم 20	متوسطات استجابات أفراد عينة المدققين القانونين حول خطة المراجعة على جودة المراجعة القانونية	155
الشكل رقم 21	متوسطات استجابات أفراد عينة منفذي الرقابة الداخلية حول تأثير التأهيل العلمي والخبرة العملية على جودة المراجعة القانونية	160
الشكل رقم 22	متوسطات استجابات أفراد عينة منفذي الرقابة الداخلية حول تأثير استقلالية المراجعالقانوني على جودة المراجعة القانونية	164
الشكل رقم 23	متوسطات استجابات أفراد عينة منفذي الرقابة الداخلية حول تأثير خطة المراجعة على جودة المراجعة القانونية	168

مقدمة عامة

مقدمة عامة

توظف كلمة المراجعة في مجالات عديدة، إلا أن المراجعة المالية تصنف كأقدم أنواع المراجعة وأكثرها تداولا، حيث رصدت أول أثار لممارستها في الحضارة السومرية، إذ فرضتها الدولة كأداة للرقابة على المال العام، والتحقق من إنجاز الأنشطة. إلا أنها عرفت تطورات عديدة في تطبيقها لتتناسب مع متطلبات الأفراد والجماعات، المتأثرة بموجة التغيرات التي شهدها القطاع الاقتصادي.

ولقد تولد عن العولمة الاقتصادية وغزو الأسواق الدولية تعقيدات في العمليات المالية وهيكلة المؤسسات الاقتصادية، سواء من حيث حجمها، وأنشطتها، وعملية تسييرها، فبتعدد المساهمين كان ولا بد من توكيل حقوقهم في عملية تسيير وإدارة المؤسسة لفائدة أطراف معينة، مسجلة بذلك نقطة الفصل بين ملكية وتسيير المؤسسات الاقتصادية. وتندرج العلاقة الرابطة بين كل من المسيرين والمساهمين في المؤسسة تحت الوكالة، القائمة أساسا على فرضية المعلومات غير الكاملة، أو ما يعرف كذلك بتباين المعلومات بين هذين الطرفين.

يتمتع المسيرون، بموجب الوكالة المفوضة لهم، بحق الاطلاع المباشر على كميات هائلة من المعلومات، تخولهم اتخاذ القرارات المناسبة لهم في الأوقات الملائمة، على عكس المساهمين الذين يحصلون على معلومات قد تكون أقل أهمية من تلك التي يحصل عليها المسيرون، وأحيانا بعد ضياع الفرصة لاتخاذ القرارات الملائمة، مما اضطرهم إلى تبني الوسائل الضرورية للحد من مجال سلطات المسيرين، وذلك إما باستخدام سياسة التحفيز القائمة على أساس الربط بين الأجر الذي يتقاضاه المسيرون وفعالية المؤسسة، حيث يتم الربط بطريقة غير مباشرة بين أهداف المسيرين والمساهمين، أو بفرض الرقابة على أداء المؤسسة.

وتتم عملية الرقابة على الأداء وفقا للقوانين، والأنظمة، والمعايير الدولية والمحلية المطبقة، إذ تلتزم المؤسسات، بحكم المتطلبات القانونية والتنظيمية، بمسك محاسبة تعمل على تسجيل وتصنيف التحركات في قيم حسابات المؤسسة، والناتجة أساسا عن أنشطتها الاقتصادية.

وينتج هذا النظام المحاسبي كشوف مالية، وهي عبارة عن خلاصة للأعمال المحاسبية التي يقوم بتسجيلها على طول الفترة المعينة (في غالب الأحوال الدورة المحاسبية تكون موافقة للسنة المدنية)، كما تعد هذه القوائم المصدر الأساسي للمعلومات المالية، التي يبحث عنها مختلف الأعوان الاقتصاديين المتعاملين مع المؤسسة (مساهمون، بنوك، موردون، دولة، ...، إلخ).

ويشترط الأعوان الاقتصاديون على إدارة المؤسسات تزويدهم بمعلومات تتسم بالعدالة، والانتظامية، وأن تكون صادقة في عكسها لوضعية المؤسسة المالية الحقيقية. وبما أن عملية إنتاج القوائم المالية تتم ضمن سلطات الهيئة التنفيذية، التي تمثل العنصر الذي نهدف فرض الرقابة عليه، لا يمكن الوثوق في مدى مصداقيتها، فكان ولا بد من اللجوء إلى المراجع القانوني، كفرد يتمتع بالاستقلالية والحيادية، للمصادقة على الحسابات الختامية للمؤسسة، وذلك من خلال تنفيذه لمراجعة انتقادية على أنشطة المؤسسة، الملخصة في القوائم المالية، حتى يتمكن من تقديم نوع من التأكيدات عن مدى مصداقيتها، وعدالتها، وانتظامها، فهو يضفي نوعا من الضمان للثقة في هذه القوائم.

إلا انه قد تنشأ في بعض الأحيان مصالح مشتركة بين المسيرين والمساهمين، تدفعهم لممارسة ضغوطات على مراجع القانوني، للتأثير على رأيه المهني حول مصداقية، وانتظامية، وعدالة القوائم المالية، ففي حالة ما إذا قام هذا الأخير بتحرير تقرير يتضمن تحفظات، سيسلط الضوء على طريقة تسيير الهيئة التنفيذية للمؤسسة، مما يفقد المستثمرين المحتملين الاهتمام بأسهمها، فينخفض الطلب عليها مما يؤدي إلى انهيار أسعارها، مسببة بذلك خسارة مادية للمساهمين الحاليين.

وبالرغم من الاستعانة بالمدققين القانونيين كحراس على مصداقية، وعدالة، وانتظامية الحسابات الختامية التي تضعها المؤسسات في متناول الأعوان الاقتصاديين، إلا أنهم لم يحققوا النتائج المرغوب فيها، أو بمعنى أدق لم يرقوا لمستوى تطلعات رواد الأسواق المالية، فالمراجع بدوره عون اقتصادي له أهدافه الخاصة، ويسعى إلى تعظيم أرباحه.

ولقد سجل تاريخ العالم الاقتصادي، خاصة مع مطلع القرن الواحد والعشرين، العديد من الفضائح المالية، والتي كان للمراجع القانوني دور كبير فيها، أهمها فضيحة شركة ENRON نجمة سوق الأسهم لسنة 2001، والتي تسببت في اسقاط أحد عمالقة المراجعة الخمسة Arthur ANDERSEN، لتليها فضيحة WORLDCOM للاتصالات سنة 2002 وغيرها، وعلى أثر هذه الفضائح وضعت مهنة المراجعة والمعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات موضع الشك والريبة، مما أضعف مصداقية المراجع المستقل.

وبوقوف المراجع على منصة المحكمة، طرح التساؤل فيما إذا كانت عملية المراجعة قد تمت بأفضل ما يمكن أن تكون عليه، مخلفا بذلك فجوة توقعات، متمثلة في الفروق بين توقعات المستثمرين المنتظرة من المراجع والمستوى الفعلي القادر على تقديمه.

ويمكننا تمييز نوعين من فجوة التوقعات: الأولى تخص نقص الأداء، أي ضعف مستوى الكفاءة المهنية للمدقق، ويكمن السبب الأساسي في قلة خبرة المدقق، والتكنولوجيات المستعملة، ونقائص في فريق المراجعة، ...، إلخ. أما النوع الثاني فهو متولد عن نقص في القوانين والمعايير المقننة لممارسة المهنة.

ومن هنا أصبح البحث في العوامل المؤثرة على جودة عملية مراجعة الحسابات موضوع الساعة، ورغم أن هذا الموضوع عولج من عدة زوايا، إلا أن العالم الاقتصادي ما زال يسجل عددا من الفضائح المالية بالاشتراك مع المراجع القانوني، وعليه وبسبب هذه الأزمات ولاسترجاع الثقة في المراجع القانوني كان ولابد من التعمق في دراسة تلك العوامل، ومعرفة مسبباتها ومن ثم معالجتها وتحسين جودة عملية المراجعة.

قام الباحثون بدراسة موضوع جودة عمليات المراجعة من منظورين: الأول والذي يضع المراجع المستقل في قلب التقييم، حيث عرفت Linda Elizabeth DEANGELO جودة المراجعة على أنها مزيج بين قدرات المراجع على اكتشاف الأخطاء الهامة في النظام المحاسبي للمؤسسة، والتصريح بها. أما المنظور الثاني الخاص بالعلبة السوداء، وكان Makrman CHEMANGUI من الأوائل في هذا الاتجاه، حيث ركز في دراسته على المراحل التي تمر بها عملية مراجعة الحسابات، إذ قام بالتحقق فيما إذا كانت الطرق المستعملة في المراجعة تمكن من اكتشاف سوء التسيير.

واتخذت الدول عبر العالم خاصة بعد الفضائح المالية الكبرى، التي تسببت بها شركات رائجة على المستوى الدولي، العديد من التدابير والقوانين لحماية المعلومات المالية من جهة واسترجاع مصداقية المراجع المستقل من جهة أخرى. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم تبني قانون Sarbanes Oxley Act سنة 2002، والذي تناول معظم المشكلات التي تواجه الشركات والمصاحبة لعملية إعداد التقارير المالية. واشتقت منه السلطات الفرنسية قانون حماية المعلومات المالية سنة 2003، ونتج عن هذا القانون تأسيس Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)، كنظير لـ Public Company Accounting Oversight Board الأمريكي، الذي تم إنشاؤه بهدف استرداد ثقة المجتمع في جودة المراجعة القانونية، حيث تتمثل المهمة الأساسية لهذا المجلس في فرض الرقابة على مؤسسات المراجعة، وكذا التحقق من جودة أعمال المراجعة، لحماية المصلحة العامة والمستثمرين.

ومن ناحية أخرى خضعت المعايير الدولية للتدقيق لمجموعة إصلاحات، بما في ذلك المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 المتعلق بجودة تدقيق البيانات المالية، بالإضافة إلى صياغة المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، الذي يهدف لتقييس عملية مراقبة جودة خدمات المكاتب التي تقدم خدمات المراجعة القانونية للقوائم المالية.

في حين شهدت الجزائر ومنذ الاستقلال سلسلة من التطورات الاقتصادية، بداية بالتأميم إلى توقيع شراكة مع الاتحاد الأوروبي في ديسمبر 2001، والتي تطورت بتوقيع الشراكة الأورومتوسطية في أفريل 2002. ولمواكبة التطور الاقتصادي، استوجب عليها تبني عدة إصلاحات، من بينها إصلاح النظام المحاسبي، الذي يمثل جزء هاما في اقتصاد أي دولة، وكنتيجة لهذا الإصلاح تم اعتماد النظام المحاسبي المالي، المبني على أساس المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقد دخل حيز التطبيق سنة 2010.

وارتأت كذلك إصلاح مهنة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، بداية بإصدارها قانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، إضافة إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بهدف خفض التباين في ممارسة مهنة المراجعة مع المستوى العالمي، وتأسيس معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

وعليه سنقوم بإجراء هذه الدراسة تحت العنوان التالي:

"العوامل المحددة لجودة عملية مراجعة الحسابات في ظل الإصلاحات الجديدة لمهنة المراجع القانوني: دراسة حالة الجزائر"

1- الدراسات السابقة

يعد موضوع العوامل المؤثرة في جودة عملية مراجعة الحسابات السنوية حديث الساعة، بسبب الأزمات المالية العالمية المتتالية، والتي شاهدتها العديد من الدول بداية من مطلع القرن الـ 21، وكل دراسة عالجت هذا الموضوع من زاوية معينه كما يتبين فيما يلي:

- دراسة **Linda Elizabeth DEANGELO (1981)، "Auditor independence, low balling, and disclosure regulation"** تعتبر من أوائل الدراسات المعالجة لموضوع العوامل المؤثرة على جودة عملية مراجعة الحسابات، وقد انطلقت DEANGELO في دراستها بمخالفة الحكم الذي كانت تتبناه الهيئات التنظيمية وشركات المراجعة صغيرة الحجم، القائم على أنه ليست هناك علاقة تربط بين حجم شركات المراجعة وجودة الخدمات التي تقدمها. إذ اعتبرت أن حجم شركة المراجعة عنصر أساسي يجب الامتثال له في اختيار المراجع القانوني، حيث أن الشركات الصغيرة ليس لها ما تخسره عند ارتكابها لأخطاء أو وقوعها في هفوات عند تأديتها لمهمة المراجعة، على عكس الشركات الكبيرة، والتي لها عدد كبير من العملاء، إذ سيؤثر التبليغ عن الأخطاء المرتكبة في تقديمها لخدمات المراجعة سلبا على سمعتها، مسببة خسارتها

لعملائها. واتخذت DeAngelo من المراجع القانوني العنصر الأساسي الخاضع للتقييم، وعرفت بذلك جودة عملية مراجعة الحسابات على أنها المزيج بين مركبين هما: قدرة المراجع على اكتشاف الانحرافات الهامة في النظام المحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراجعة من جهة، والتصريح بها من جهة أخرى.

- **CATANACH and WALKER (1999)، "The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework"** نشرت: هذه الدراسة كمشاركة في الحوار الدولي عن دوران المدقق، إذ اعتبرا أن وضع دوران المراجع في قلب تقييم جودة المراجعة أكثر تعقيدا من وضع مدة عهدة المراجعة في قلب عملية التقييم. ولقد ركزا فيها على المركب الثاني من تعريف DEANGELO لجودة المراجعة، وهو التصريح بالانحرافات التي اكتشفها المراجع القانوني، حيث ربطاها بالقيادة المهنية للمدقق، لتشمل عدة عوامل أهمها: الاستقلالية، والموضوعية، والكفاءة المهنية، وتضارب المصالح، والحكم المهني للمدقق. وخلصا إلى وجود علاقة عكسية بين مدة عهدة المراجعة وجودة المراجعة. فكلما طالت فترة بقاء المراجع القانوني في علاقة مراجعة مع المؤسسة العميل، انخفضت جودة الخدمات التي يقدمها.
- **Makram CHEMANGUI (2006)، "Evaluation de la qualité de l'audit interne/audit externe : application dans le cadre des relations d'agence internes"**: اعتبر CHEMANGUI النهج التقليدي القائم على وضع المراجع في قلب التقييم، غير مجدي لدراسة العوامل المحددة لجودة عملية المراجعة، وأنه أصبح من الضروري تقييم عملية المراجعة على مستواها التنفيذي، وذلك بوضع منهج المراجعة في قلب التقييم، ودراسة مدى توافق المنهجية المتبعة مع وضع المؤسسة موضوع المراجعة. ولقد اعتبرت هذه الدراسة صعبة ومحدودة من قبل العديد من الباحثين، إذ اعتبروا أن عملية المراجعة تعد كعلبة سوداء مغلقة، يصعب الاطلاع عليها أو دراستها.
- **محمد إبراهيم النوايسة (2006)، "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"**: اعتمد النوايسة في دراسة العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة على استبانة، غطت خمس عوامل مستقلة: أهمية جودة المراجعة، وإجراءات العمل الميداني، وأتعاب المدقق، وتنظيم مكتب المراجعة، وفريق المراجعة، تم بناؤها على أساس المعطيات النظرية، والمعايير الدولية للتدقيق، والقانون الأردني المنظم لمهنة المحاسبة، وتم توزيعها على عينة عشوائية تتكون من 62 مدققا من أصل 314 مدققا مزاولا للمهنة

على الأراضي الأردنية في نهاية 2004. ومن أهم نتائجها: أن أكثر ما يؤثر على جودة المراجعة هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، وأقل ما يؤثر عليها هو تنظيم المكتب، كما أظهرت أنه ليس هناك علاقة تربط جودة التدقيق بحجم مكتب التدقيق في الإطار الأردني.

- **Faida BOUAZIZ (2008)، " Les compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes : identification et développement":** هدفت من خلال هذه الدراسة إلى إظهار أهمية المهارات الفردية للمراجع والجماعية لفريق المراجعة على جودة خدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية، وتوصلت إلى أن ممارسة مهنة المراجعة القانونية بنوعية جيدة تتطلب التمتع بمهارات تقنية، كما تستدعي توظيف مهارات فردية وجماعية تظهر في طريقة تعامل المراجع وطاقمه مع العميل.
- **Mouna HAZGUI, Riadh MANITA et Chiristine POCHET (2010)، " Les défaillances affectant la qualité de l'audit : une étude qualitative sur le marché français":** ارتكزت هذه الدراسة على تحليل التقارير التي أنتجها المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات، كما تم دعمها بنتائج تحليل الاستبيان الموزع على العاملين في هذا المجلس، بهدف تحديد العوامل المؤثرة سلبا على جودة خدمات المراجعة القانونية، واقتراح الحلول الممكنة للتعامل معها. واستنتجوا أن 16 عاملا يتسبب في الخفض من جودة عمليات المراجعة في السوق الفرنسية، وهي متعلقة أساسا بقدرات المراجع واستقلاليته.
- **Hubert TOUNDEUR (2011)، " Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes":** تطرق TOUNDEUR في هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المحددة لجودة عملية مراجعة الحسابات في الإطار الفرنسي، وذلك من خلال القيام بمسح على عينة من محافظي الحسابات والمدراء الماليين. وتوصل إلى أن عينة الدراسة تفضل خاصية القدرة على اكتشاف الأخطاء على خاصية التصريح بهذه الأخطاء.
- **مقدام عبيرات ورشيدة خالدي (2013)، "حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر":** تظهر هذه الدراسة الاختلاف الكبير الكامن بين توقعات مستخدمي القوائم المالية والواقع الحقيقي لمهنة مراجعة الحسابات، وبأنه يتوجب البحث عن حلول للتضييق من هذه الفجوة، وأبرزت الدور الفعال لحوكمة الشركات في ذلك. أما أهم التوصيات التي تم اقتراحها فهي:
  - إصدار تشريع من الهيئات الجزائرية المختصة يحدد مهام محافظ الحسابات؛
  - دعم آليات الحوكمة؛

- اتخاذ الإجراءات الضرورية لتفادي تأثر جودة عملية مراجعة الحسابات بالخدمات الأخرى التي يقدمها محافظ الحسابات.

- **Auditor independence "، (2014) Nopmanee TEPALAGUL & Ling LIN and audit quality : A literature review":** اعتمدت هذه الدراسة على عرض لمختلف المقالات التي نشرت في الفترة الممتدة بين 1976 و2013، في تسع مجالات رائدة متعلقة بمراجعة الحسابات. وتم تقسيم هذا البحث على أساس أربع عوامل أساسية تهدد استقلالية المدقق، تتمثل في: أهمية الزبون، خدمات أخرى غير المراجعة القانونية، عهدة مراجع الحسابات، انضمام الزبون إلى شركة المراجعة. توصلت هذه الدراسة إلى أن الوقائع والتغييرات القانونية الأخيرة تفتح مجالا للبحث في استقلالية المراجع وجودة المراجعة.

- **Qualité de l'audit et réduction des "، (2015) Robert SANGUE-FOTSO scandales financiers en contexte CAMEROUNAIS":** انطلق Robert من نتائج دراسة DEANGELO، في أنه يمكن التعبير عن جودة المراجعة بالمزج بين مركبين وهما الكفاءة والاستقلالية، وربطت هذه الدراسة جودة المراجعة بقدرتها على الخفض من مستوى الفضائح المالية في الإطار الكاميروني. واعتمد في ذلك على تحليل عدة مقابلات أجراها مع المدققين القانونيين والأشخاص المتدخلين في عملية المراجعة، وتوصل إلى أن التحسين من جودة مراجعة الحسابات يشكل عاملا فعالا في خفض مستوى الفضائح المالية، وأن هناك ضغوطات تمارسها المؤسسة على المدققين تساهم بشدة في الخفض من جودة المراجعة.

2- إشكالية الدراسة

يرتكز النظام الاقتصادي، لأي دولة بصفة عامة ولأي مؤسسة بصفة خاصة، على الأنظمة المنتجة للمعلومات المحاسبية والمالية، الملخصة في شكلها العام ضمن القوائم المالية. ولكن وبسبب أن عملية إنتاجها تكون خاضعة لسلطات الأجهزة التنفيذية وجب تقييمها من قبل عنصر حيادي ومحلف، وهو المراجع القانوني للحسابات (محافظ الحسابات)، إلا أن سمعة هذا الأخير قد تضررت نتيجة للاضطرابات التي شهدتها مهنة المراجعة القانونية بسبب الفضائح المالية العالمية، إذ أعتبر كعامل فعال في قيامها، مما أثر سلبا في ثقة المجتمع حول استقلاليته ورأيه المهني، ومن هنا ارتأينا القيام بدراسة حول العوامل المؤثرة على جودة عملية مراجعة الحسابات بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة.

وبالتالي نطرح الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كما يلي:

«هل خدمات المراجعة القانونية للحسابات في الجزائر ذات جودة ملائمة؟ وإلا فما هي العوامل المحددة لجودتها؟»

ولتبسيط هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ✓ هل للكفاءات العلمية والخبرة المهنية تأثير على جودة خدمات المراجعة القانونية للحسابات؟
- ✓ هل لاستقلالية المدققين القانونيين دور في تحسين جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات؟
- ✓ هل اتباع المدققين القانونيين لخطة محكمة وملائمة لوضعية المؤسسة موضوع المراجعة تأثير على جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة؟
- ✓ هل يوجد تباين في العوامل المحددة لجودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المدققين القانونيين ومن وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية؟

3- فرضيات الدراسة

بعد القيام بدراسة أولية حول الموضوع، لمعالجة إشكالية الدراسة والإجابة عن الأسئلة الفرعية، يمكننا طرح الفرضيات التالية والتي سيتم اختبارها على واقع السوق الجزائرية لخدمات المراجعة:

- ✓ إن الكفاءة العلمية والخبرة العملية للمراجع تدعم امكانية اكتشاف الانحرافات الجوهرية، وبالتالي تعمل على تعزيز جودة عملية المراجعة القانونية؛
- ✓ إن كتشف المراجع للانحرافات المتضمنة في القوائم المالية من خلال تقرير كتابي، تثبت استقلاليته، وتعزز مصداقيهته في بناء رأي مهني موضوعي؛
- ✓ إن اتباع المراجع لخطة منهجية موافقة لواقع المؤسسة موضوع المراجعة تضمن السير الحسن لإجراءات المراجعة، وتقديم تقرير يعكس حالتها؛
- ✓ نظرا للتواصل الدائم بين أعضاء فريق المراجعة المستقل ومنفذي الرقابة الداخلية للمؤسسة التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية، فلا توجد اختلافات هامة في وجهة النظر بينهما فيما يخص العوامل المؤثرة على جودة المراجعة القانونية.

4- أهداف الدراسة

تعد الإخفاقات المتكررة لمهنة المراجعة نتيجة لضعف استقلالية المراجع القانوني، ولفقر الكفاءات والخبرات المهنية، وكذا سوء التخطيط والتنفيذ لإجراءات المراجعة، مما أفقد مهنة المراجعة القانونية لمصداقيتها. لهذا نهدف من هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، بتسليط الضوء على الإصلاحات الجديدة لمهنة محافظ الحسابات في إطار السوق الجزائرية، من

وجهة نظر المدققين القانونيين ومن وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية في المؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجع القانوني.

فبداية نحاول تبيان مصطلحات المراجعة وأهميتها لمستعملي القوائم المالية، ثم ندرس تأثير التخطيط والتنفيذ الجيد لإجراءات المراجعة بما يتناسب مع وضعية العميل، والكفاءة العلمية والمهنية لفريق المراجعة القانونية، وكذا احترامهم لمبدأ الاستقلالية، على جودة خدمات المراجعة القانونية التي تقدمها مكاتب المراجعة، وإدراك النقائص في ممارسة هذه المهنة على مستوى السوق الجزائرية، بهدف اقتراح الحلول المناسبة للرفع من جودة مراجعة الحسابات.

5- أسباب اختيار الموضوع

تكمن الأسباب التي دفعت بنا إلى اختيار هذا الموضوع، في أنه يسمح لنا الإلمام بمصطلح المراجعة، لا سيما الجانب التطبيقي لها، ونظرا لأهميتها كأداة للتحقق من صدق وعدالة وانتظامية القوائم المالية التي تضعها المؤسسة تحت تصرف مختلف الأعوان الاقتصاديين المهتمين بأنشطتها، ولتدهور سمعة المهنة بعد الفضائح المالية الكبرى، كما كان للتربص الذي قمنا به في مكتب للمراجعة القانونية دور في اكتشاف بعض النقائص من ناحية الالتزام بالإجراءات والقوانين المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى تزامن فترة إعداد الأطروحة مع التعديلات المتتالية لتقنين مهنة المراجعة القانونية في الجزائر.

6- أهمية الدراسة

تعد المراجعة الوسيلة الرئيسية والأكثر شيوعا للتحقق من صدق وعدالة المعلومات المالية التي تضعها المؤسسات في متناول مختلف الأعوان الاقتصاديين المتعاملين معها (المستثمرين بالدرجة الأولى)، إلا أن هذه المهنة شهدت العديد من الاتهامات، خاصة بعد انهيار أحد عمالقة المراجعة على المستوى العالمي (مكتب Arthur ANDERSEN) الذي قاد مهنة المراجعة إلى منصة المحاكم على أثر فضيحة ENRON، إذ كانت ذات تأثير كبير في التشكيك بجودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، فانهارت سمعة المراجعة والمراجع في الأسواق المالية.

وعليه تظهر أهمية دراسة العوامل المؤثرة على جودة عملية مراجعة الحسابات برد ثقة الأعوان الاقتصاديين في جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، بالرفع من مستوى المهنة وإضفاء الثقة على أراء المدققين المستقلين، حول مصداقية، وعدالة، وانتظامية التقارير والقوائم المالية التي تنشرها المؤسسات الاقتصادية، وهذه الدراسة ليست سوى امتدادا للدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع، حيث نحاول تبيان أثر التعديلات التي اتخذتها السلطات الجزائرية منذ 2010 على جودة المراجعة القانونية

للحسابات الختامية، من وجهة نظر المدققين القانونيين الممارسين لهذه المهنة، ومنفذي نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية في السوق الجزائرية، نظرا للعلاقة التي تربطهم بفريق المراجعة طول المهمة الموكلة له.

7- منهج الدراسة

لتحقيق أهداف هذه الدراسة والإلمام بجميع جوانبها، ارتأينا تقسيمها إلى أربع فصول، ثلاثة تعالج الجانب النظري للموضوع، بما في ذلك من دراسات سابقة، وكتب، وملتقيات، ...، إلخ، ولهذا الغرض لجأنا للمنهج الوصفي، وفصل للتحقق من صحة النتائج النظرية على الواقع الجزائري، ونظرا لطبيعة البحث استعملنا استمارة لاستقصاء آراء عينة الدراسة، ولتحليل البيانات التي تم جمعها استخدمنا برنامج EXCEL إصدار 2013 والبرنامج الإحصائي SPSS نسخة 24.

8- خطة الدراسة

لمعالجة إشكالية الدراسة، والإجابة عن الأسئلة الفرعية بالتحقق من صحة الفرضيات، قسمنا البحث إلى أربعة فصول مسبوقة بمقدمة تمهيدية لموضوع الدراسة، وتعقبها خاتمة لتلخيص أهم النقاط المتوصل إليها من نتائج اختبار الفرضيات، والتوصيات التي ارتأينا أنها ضرورية، أما صلب الموضوع فقد عالجنا فيه ما يلي:

بداية بالفصل الأول: تحت عنوان مدخل للمراجعة القانونية، ونحاول خلاله تقديم تعريف للمراجعة، وأنواعها، وأهميتها، ثم عرض للتطور التاريخي لممارسة هذه المهنة، بما أن أصولها تعود للحقبة السومرية وعرفت العديد من التغيرات بالتزامن مع التقدم الاقتصادي، كما نستعرض فيه تطور الإطار القانوني لممارستها في الجزائر.

أما الفصل الثاني: يعالج ممارسة مهنة المراجعة القانونية للحسابات، فبما أنها مهنة مقننة من طرف السلطات المخولة بذلك، سنركز على التزامات وحقوق محافظ الحسابات، نتبعها بالعلبة السوداء المتمثلة في منهجية المراجعة، وعرض للمميزات التي يتمتع بها المراجع القانوني، ومدى تأثيرها في جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات السنوية.

في حين خصصنا الفصل الثالث: لعوامل التحسين من جودة مراجعة الحسابات، لنظهر خلاله مجهودات المجتمع الدولي في اتخاذ التدابير الضرورية لاسترجاع ثقة المجتمع في مهنة المراجعة، بما في ذلك المعايير الدولية للتدقيق، وتنصيب هيئات داخلية وخارجية لرقابة جودة خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة، ونختم هذا الفصل بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

وأخيرا في الفصل الرابع وتحت عنوان استفسار السوق الجزائرية: الذي يعالج الجانب التطبيقي لهذه الدراسة، نوضح خلاله المنهجية المتبعة في إعداد وسيلة الدراسة، وتوزيعها، وجمع البيانات، وتنظيمها، وتحليلها، ومجال المسح، وخصائص عينة الدراسة، ونختمه بعرض لنتائج التحليل الإحصائي.

الفصل الأول

الفصل الأول: مدخل للمراجعة القانونية

توظف كلمة المراجعة في العديد من المجالات (اللغوية، القانونية، الصحية، ...، إلخ)، إلا أن معناها يختلف باختلاف المجال المستعملة فيه، كما أن المراجعة المالية تعد أقدم أنواع المراجعة وأكثرها شيوعا بما أنها عالمية التداول. وبعد أن كانت مهمة المراجعة محدودة الأغراض في المجال الاقتصادي إلا أنها وبالتزامن مع التطورات الاقتصادية، ولتلبية الاحتياجات المتعددة للأعوان الاقتصاديين تعددت أهدافها مما ساهم في تعدد أنواعها.

دخلت الجزائر بعد حصولها على الاستقلال في موجة من التعديلات، وذلك في إطار مشروع إعادة الهيكلة الذي تبنته لمواكبة النهج العالمي في مختلف القطاعات بما في ذلك المراجعة، فقد كان حتميا ولا مفر منه في ظل الشراكات الدولية التي عقدتها الجزائر من جهة، ولجذب رؤوس الأموال واستقطاب الاستثمار الأجنبي من جهة أخرى، إذ عمدت السلطات الجزائرية إلى تبني أنظمة اقتصادية، ومالية، ومحاسبية مبنية على أساس المعايير الدولية.

المبحث الأول: مدخل للمراجعة

المراجعة، أو التدقيق، أو Audit هي كلمات تحمل المعنى نفسه، وتتميز بكثرة تداولها في عالم الأعمال، بما أنها تعتبر المرجع الأساسي المعتمد عليه من قبل المستثمرين في عملية اتخاذ القرارات بشأن العلاقات التي تربطهم بمؤسسة ما، وحيث إن انشغالات المستخدمين لنواتج عملية المراجعة متعددة لذلك تعددت أنواعها حتى تتمكن من تلبية مختلف احتياجات الأعوان الاقتصاديين.

المطلب الأول: تعريف المراجعة

عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورات هامة على أث الثورة الصناعية، ومن أهم هذه التغيرات أنها أصبحت تأخذ شكل شركات أموال، كما تم الفصل بين ملكيتها وتسييرها. وتضع هذه المؤسسات ككل منظمة أخرى أهدافا لتحقيقها من خلال أنشطتها، إلا أن تسيير المؤسسة بموجب الوكالة قد يتولد عنه في الغالب تعارض وتضارب في المصالح بين المسيرين ومختلف المتعاملين معها: مساهمين (بالدرجة الأولى)، وبنوك، وموردين، ...، إلخ، ولهذا تلتزم إدارة المؤسسة بوضع المعلومات الضرورية في متناول المهتمين بأنشطتها.

وحيث أصبحت المعلومات تشكل القاعدة الأساسية لعمليات اتخاذ القرارات من قبل مختلف الأعوان الاقتصاديين الناشطين على مستوى الأسواق المالية، وفي ظل نظام اقتصاد السوق الحر القائم على مبدأ وفرة المعلومات الصادقة، أصبحت حتمية لا مفر منها اللجوء إلى المدققين الناشطين كحراس على حسن سير هاته الأسواق، كما جاء في مداخلة لأحد المشاركين خلال انعقاد اجتماع خاص بالمدققين: "نحن نؤمن بالله فقط وندقق في كل شيء من دون ذلك"[1].

وبما أن كلمة المراجعة متعددة الاستعمالات، فالمقصود بها من الناحية اللغوية يتمثل في "التأكد من صحة أي عمل من الأعمال وذلك بفحصه وإعادة دراسته"[2]، أي التحقق من صحة وسلامة أعمال وتصرفات الآخرين بالاستناد إلى أسس التفكير المنطقي.[3]

---

[1]- Etienne BARBIER, **Mieux piloter et mieux utiliser l'audit aux entreprises et aux organisations**, MAXIMA, Paris, France, 1991, P. 40 ;

[2]- محمد الفاتح محمد بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 16؛

[3]- محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية**، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، 1999، ص 5؛

مع الأخذ بعين الاعتبار أن التدقيق والمراجعة هما كلمتان توظفان لنفس الاستعمال أو لنفس الغرض، فالواحدة منهما تدل على الأخرى، وما هما إلا ترجمة للكلمة الانجليزية Auditing اليونانية الأصل (Audire) والتي تحمل معنى الاستماع أو الإنصات[1].

ونظرا للأهمية الكبيرة التي تتمتع بها هذه الكلمة، فقد ذهب العديد من المفكرين والهيئات المهنية لتقديم تعريف لها:

فحسب GRAY Lain فالمراجعة عبارة عن عملية فحص أو بحث، توكل لشخص مستقل عن المؤسسة (سواء معدي البيانات المالية أو الأطراف ذات العلاقة والمستفيدين من هذه المعلومات بشكل مباشر)، وذلك لاستخراج أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية، حتى تشكل القاعدة التي يرتكز عليها في إبداء رأيه حول موثوقية البيانات المالية وغير المالية، ضمن تقرير كتابي، للرفع من فائدة البيانات التي تنشرها المؤسسة ودرجة الاعتماد عليها.[2]

في حين أن BOYNTON هو الآخر عرفها على أنها عملية، ولكن أضاف لها كلمة "منتظمة"، أي يجب التخطيط لها بطريقة محكمة، تمكن الخبير من الحصول على أدلة يخضعها لتقييم موضوعي، للتأكد من مطابقة البيانات المالية للمؤسسة مع المعايير المعمول بها، وتوصيل النتائج المنبثقة عن هذه العملية للأطراف ذات العلاقة.[3]

كما اعتبر عبيد سعيد شرم التعريف الذي قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، التعريف الأكثر شمولية لمصطلح المراجعة، إذ وصفتها على أنها عملية منظمة قائمة على أسس منهجية وموضوعية، تسمح بجمع الأدلة حول المعلومات المتولدة عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة، والتي تسمح بالتأكد من مدى مطابقتها للمعايير الموضوعة، على أن توضع النتائج المتوصل إليها خلال هذه العملية في متناول مستخدمي هذه المعلومات.[4]

وبدوره محمد الفاتح محمود بشير المغربي قدم ثلاثة تعاريف للمراجعة، أجمعت على أنها علم له مبادئ، ومعايير، وقواعد متعارف عليها. بحيث تتجسد في دراسة أنشطة المؤسسة والنظم المتبعة في القيام

1- تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص18؛

2- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: **مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية: الإطار النظري**، اقتبسه عن: GRAY Lain & MANSON Stuart ; The audit process : Principles, practices and cases، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2015، ص 24؛

3- رزق أبو زيد الشحنة، المرجع نفسه بالاقتباس عن: BOYNTON. WC, JOHNSON. N & KELL. WG ; Modern auditing، ص 25؛

4- عبيد سعيد شريم ولطيف محمد بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، اقتبسه عن: "A Committee on basic auditing concepts statement of basic auditing sarasota Fl: American Accounting Association"، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر، صنعاء، اليمن، 2011، ص 10؛

بها، وذلك من خلال إجراء فحص انتقادي منظم يشمل أنظمة الرقابة الداخلية، والدفاتر، والسجلات، والقوائم المالية، بهدف إبداء رأي فني محايد حول صحة، وواقعية، وسلامة، وشفافية القوائم المالية الختامية، وأنها تمثل نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الفترة المحددة دون مبالغة أو تقصير.[1]

أما سامر مظهر القنطجي فاعتبر المراجعة كشكل من أشكال الرقابة الإدارية، حيث بعد الفصل بين ملكية المؤسسات الاقتصادية وإدارتها أصبحت الإدارة تعمل بنظرية الوكالة، أصارت تعتبر وكيلة عن المساهمين الذين يرغبون بالعمل وفقا للأحكام السارية.[2]

وأضافت زاهره عاطف سواد بدورها أن المراجعة ما هي إلا فحص انتقادي، يقوم بها مهني كفء خارجي ومستقل، يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، بإدلائه لرأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية وأساس الميزانية وحساب النتائج.[3]

فالمراجعة ما هي إلا وسيلة للرقابة الإدارية والمتولدة أساسا عن الفصل بين ملكية المؤسسات الاقتصادية وتسييرها (علاقة الوكالة). وتتمثل في عملية فحص أو اختبار صارم وانتقادي، يصب على الأساليب والطرق المنتهجة في إنجاز أنشطة المؤسسة وعملية إنتاج المعلومات المالية وغير المالية من قبل المسؤولين في المؤسسات باختلاف أنواعها (عمومية أو خاصة، تجارية، صناعية، خدماتية، اجتماعية، ...، إلخ).

ويوكل أداء هذه المهمة إلى مهني (قد يكون شخص واحد أو مجموعة من المدققين مشكلين المجموعة المكلفة بالمراجعة، وهذا يعتمد على تعقد وتنوع أنشطة المؤسسة الخاضعة للمراجعة وقدراتها المالية) يطلق عليه لقب المراجعأو المراجع. ويشترط فيه أن يكون مؤهلا أي متحصلا على شهادة دراسية مرفقة بشهادة ممارسة مهنة المراجعة، وغالبا ما يكون من خارج المنشأة، بحيث لا تربطه بها أي صلة مهما كانت مادية أو قرابة بإدارة المؤسسة أو الجهات المستفيدة من المعلومات الخاضعة للمراجعة، فلا يجب أن تكون له أي عوائد أو منافع من غير الأتعاب المتفق عليها، وهذا لتحقيق الهدف المنشود لهذه المهمة، والمتمثل في خلق قيمة مضافة ترفع من القيمة النفعية للمعلومات التي تعرضها إدارة المؤسسة على الأطراف ذات العلاقة.[4]

---

[1]- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المرجع نفسه، ص.ص 16-17؛

[2]- سامر مظهر قنطجي، **التدقيق الشرعي والمحاسبي في المؤسسات المالية**، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، www.kantakji.com، نشر بتاريخ 2010/04/18، آخر زيارة 2017/10/25، ص 2؛

[3]- زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 17؛

[4] - Hasnae RAZGANI, **Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain**, thèse doctorat, Université de Paris-Dauphine, Pais, France, 2011, P 32 ;

وحالما يشرع المراجع في العمل، يخضع المعلومات بمختلف أنواعها (تاريخية أو تنبئية، كمية أو نوعية، تقنية، كيميائية، ...، إلخ) إلى الفحص، بغية استخراج عينة من الأدلة والقرائن القابلة للقياس الكمي. وبعد حصر هاته العينة يتم تقييمها مع الالتزام في ذلك بمبدأ الموضوعية والحيادية التامة والتعامل معها بمهنية وكفاءة، بعيدا عن أي نوع من أنواع التحيز، لتحديد مدى مناسبتها للأخذ بها واستعمالها كأدلة لإثبات وقياس مدى ترجمة البيانات والمعلومات التي تنشرها المؤسسة لأنشطتها وواقعها الاقتصادي.

ومن تم يقوم بإجراء اختبار للانضباط، ويكون ذلك بفحص مطابقة العناصر المكونة للعينة المنتقاة للقواعد والأنظمة، والمبادئ والمعايير المعمول بها داخل المؤسسة وفي محيطها على حد سواء. ويتحقق كذلك من فعالية المؤسسة بالتأكد من أنها قد تمكنت من تحقيق الأهداف التي سطرها لها المسيرون، وبأنها توصلت لتحقيقها بكفاءة، وهذا للفصل في حسن استعمال المسيرين للموارد المتاحة، وبأنه ليس هناك أي تبذير من قبلهم.[1]

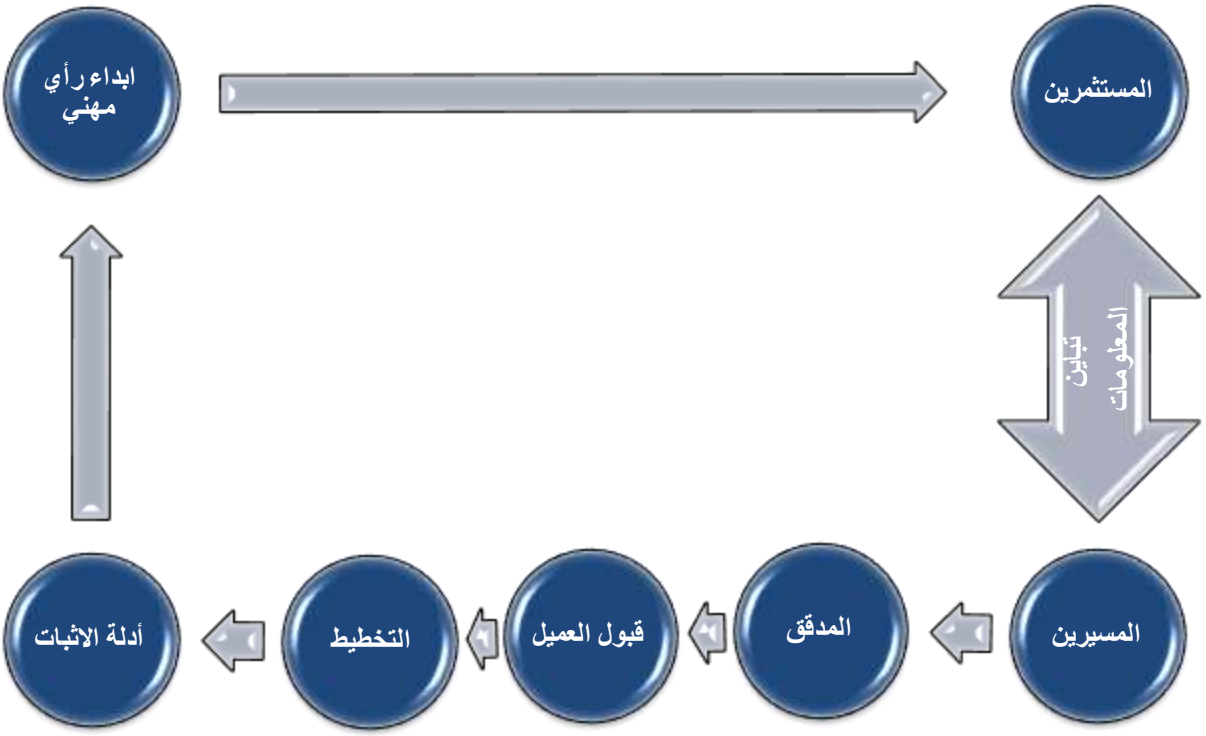
وبعد كل هذه الفحوصات، يحرر المراجع تقريرا لإبداء رأي مهني ومحايد، مرفقا بتأكيدات حول مصداقية وشفافية المعلومات التي تنشرها المؤسسة، وتتميز هذه التأكيدات بأنها نسبية فلا يمكن أن تكون مطلقة، وهذا عائد إلى الطرق المستعملة في عملية المراجعة (العينة العشوائية، الاستبيان) بالإضافة إلى عدم استقرار محيط المنظمة.

ويوضع هذا التقرير في متناول المهتمين بالمؤسسة، حيث يسمح لهم بالتأكد من صحة القاعدة المعلوماتية المتاحة لهم في عملية اتخاذ القرارات، فكل من المقرضين أو المستثمرين المحتملين لن يعمدوا إلى توظيف أموالهم بناء على معلومات لم يتم إخضاعها إلى فحص من قبل المدققين المستقلين، حيث وفي حالة الاعتماد عليها من دون خضوعها للمراجعة قد يؤدي ذلك إلى توظيف غير فعال لرؤوس الأموال، وبالتالي يعمدون إلى سحبها من الأسواق المالية مسببة بذلك أزمة اقتصادية.

---

[1] - Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, thèse doctorat, Université des sciences sociales-Toulouse 1, Toulouse, France, 2000, P 18 ;

الشكل رقم 1: خطوات عملية المراجعة



المصدر: بالاعتماد على الخرائط الذهنية لمواضيع مادة المراجعة[1]

وبالتالي، فإن المراجعة ما هي إلا عملية، يلجأ إليها من قبل المؤسسات لضعف ثقة المستثمرين في المعلومات والبيانات التي ينتجها المسيرون، بالإضافة إلى الصعوبات التي يواجهونها في عملية التسيير، في ظل التطورات التي يشهدها الاقتصاد في القرنين الأخيرين. وتتم هذه العملية بواسطة مهني غالبا ما يكون من خارج المؤسسة، ليخضع هاته البيانات والمعلومات إلى فحص انتقادي، بهدف استخراج عينة عشوائية ممثلة للمجتمع الخاضع للفحص، تسمح له بإبداء رأي حيادي في تقرير كتابي من تحريره، يقدم فيه تأكيدات نسبية حول صحة البيانات والمعلومات التي تنشرها المؤسسة، بالإضافة إلى تقديم مجموعة من النصائح والاقتراحات للمسيرين.

وبالاعتماد على هذه التعاريف يمكننا القول إن المراجعة ليست تقييم أو تفتيش، فالتقييم مشتق من كلمة قيمة ويعبر عنه باستخدام الأرقام، حيث أنه يهدف إلى منح قيمة رقمية لشيء ما، بالاعتماد على وسائل البحث المنهجية كالمقارنة بين النتائج المحققة والأهداف المسطرة. ولا يشترط في المقيم أن يكون

[1]- عبد العزيز الزيد، **الخرائط الذهنية لمواضيع مادة المراجعة**، www.socpa.org.sa، نشر بتاريخ 2017، آخر زيارة 2019/02/26، 19:27؛

مستقل عن العنصر المراد تقييمه، ولكن يجب أن يلتزم بالموضوعية في عملية التقييم (تقييم المشرف للعمال المسؤول عليهم).[1]

وأما التفتيش فهو عبارة عن فحص ورقابة تنفذ من قبل سلطة أو إدارة معينة، تمس منتج، محل عمل، تطبيق قانون ما، احترام معيار ما، ...، إلخ. فالمفتش يعمل على حصر النقاط التي يجب فحصها بالاعتماد على استبيان بالإضافة إلى القيام بعدة زيارات تفتيشية لمقر المؤسسة، وكنتيجة عن هذه العملية يمكن أن تتعرض المؤسسة لمجموعة من العقوبات، قد تتمثل في غرامات مالية أو إجراءات إدارية، وتختلف درجة العقوبات باختلاف درجة المخالفات التي ارتكبتها.[2]

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

عرف النظام الاقتصادي تطورات عديدة عبر التاريخ، ساهمت في تعقيد عمليات تسيير المؤسسات وأنظمتها، وكان لهذا دور كبير في زيادة عدد المستعملين لنواتج عمليات المراجعة، إلا أن لكل عون اقتصادي غرض محدد يريد إشباعه من هذه العمليات، فبتعدد احتياجاتهم تعددت كذلك أنواع المراجعة.

1- المراجعة الداخلية

تم تعريف المراجعة على أنها عملية، إلا أن المراجعة الداخلية تعتبر حالة خاصة فهي عبارة عن وظيفة، ترجع أصولها إلى الأزمة الاقتصادية التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية (و.م.أ) عام 1929 ميلادي، ومنه يمكن اعتبارها حديثة النشأة نسبيا.[3]

فبعد التطورات والتعقيدات التي مست عملية تسيير المؤسسات، والتي تعد من أهم العوامل المساهمة في اللجوء إلى هذا النوع من الوظائف، حيث وبسبب رغبة المستثمرين المتزايدة في الرفع من المردودية المالية ومحاولة الخفض من تكاليف الفرص الضائعة، لجأ المسيرون إلى تبني مبدأ اللامركزية في عملية اتخاذ القرارات، وهذا ما ولد انشغالات جديدة لديهم تتمحور حول درجتي الكفاءة والنجاعة في تأدية الموظفين للمهام الموكلة لهم، فكانت وظيفة المراجعة الداخلية همزة وصل بين مختلف الأقسام المكونة للهيكل التنظيمي للمؤسسة والإدارة العامة.[4]

1- Yasmine ADIB, **Evaluation des acquis d'apprenants du Français langue étrangère en module de technique d'expression écrite et orale en 1ere année universitaire**, thèse doctorat, Université d'Oran, Algérie, 2013, P19 ;

2- Jacques RENARD, **L'audit interne : ce qui fait débat**, 4éme édition, MAXIMA, Paris, France, 2003, P.28 ;

3- Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 7éme édition, EYROLLES, Paris, France, 2010, P.35 ;

4- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 2003، ص 09؛

وبما أن قسم المراجعة الداخلية مرتبط بأعلى مستوى من مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة ألا وهو الإدارة العامة، وبالإضافة إلى أن كل الأشخاص العاملين في هذا القسم هم عبارة عن موظفين لدى المؤسسة ذاتها، فهذا يجعلها تخلق استثناء في القاعدة العامة التي تنص على أن يكون المراجع مستقل، فالمراجع الداخلي يتمتع باستقلالية نسبية وليست مطلقة.[1]

وبسبب الدور الفعال لهذه الوظيفة في عملية التسيير، وباعتبارها وسيلة لتطوير حوكمة المؤسسة، فإن العديد من المؤسسات باختلاف أنشطتها أصبحت تتبنى فكرة ضرورة ضم قسم للمراجعة الداخلية. حيث تلجأ المؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم إلى إنشاء هذا القسم، إذا امتلكت الإمكانيات الكافية لتغطية أعباء الأجرة الخاصة بموظفيه، ويتمثل السبب الذي دفع بمثل هاته المؤسسات رغم صغر حجمها إلى تحمل تكلفة زائدة في الأخطار التي تحوم بالمجال الذي تنشط فيه: التأمينات، مؤسسات القروض، الصحة، ...، إلخ.

وكنتيجة للتطور السريع الذي عرفته المراجعة الداخلية، لم تعد تعني إهتماما بالجانب المالي والمحاسبي فقط، وإنما تعدته لتغطي كل وظائف المؤسسة (تسويق، الدورة الإنتاجية، تموين، ...، إلخ)، مما استلزم التنوع في تخصصات الطاقم المشكل لقسم المراجعة الداخلية، فلم يعد التوظيف في هذا القسم حصرا للمتحصلين على شهادات في التخصصات الاقتصادية فقط، بل أصبح يمكن لأي متخصص وفي أي مجال كان أن يصبح مدققا داخليا، شريطة أن يحصل على تكوين مناسب يسمح له تطوير مؤهلات تلبي متطلبات الوظيفة التي سيشغلها.[2]

ومنه فالمهمة الموكلة للمراجع الداخلي حسب (L'institut français de l'audit et contrôle interne IFACI)، هي تقديم درجة معقولة من التأكيدات لكل من الإدارة العامة ومجلس الإدارة، حول مدى إتقان الموظفين للمهام الموكلة إليهم، واكتشاف الأساليب التي تحد من التقدم في انجاز الأعمال، واقتراح النصائح لتحسينها ورفع القيمة المضافة التي تحققها هذه المؤسسة. ويعتمد في ذلك على منهجية محكمة وفق أسلوب الأخطار، أي أنها تبني مخططا سنويا لأعمال المراجعة الداخلية بدلالة الأخطار المحدقة بالمؤسسة.

فالتحكم في الأخطار يمثل أحد أهم العوامل المساهمة في تطوير مهنة المراجعة الداخلية، إذ يسهرون على التشخيص القبلي للأخطار بالنسبة لكل مستوى من مستويات المؤسسة، بما أنهم متواجدون في كل أرجاء

---

[1]- Hayes RICK and authers, **Principles of auditing : An introduction to international standards on auditing**, second edition, Pearson Education Limited, Edinburgh Gate, England, 2005, P16 ;

[2]- محمد بوتين، المرجع نفسه، ص 9؛

المؤسسة، ويعملون بالاشتراك والتعاون مع كل الموظفين في محاولة الإلمام بكل التفاصيل من علاقات اجتماعية، ونوعية المنتج أو الخدمات، ومحيط المؤسسة، ...، إلخ.[1]

تعرف المراجعة الداخلية على أنها الرقابة على الرقابات،[2] فلا وجود لوظيفة المراجعة الداخلية في غياب إجراءات الرقابة الداخلية،[3] فمن المهام الموكلة لها التحقق من نجاعة وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية التي وضعها جهاز إدارة المؤسسة، ورفع تقاريرها إلى الإدارة العليا بصفة مستمرة لقمع الغش والتزوير، كما أنها تتمتع بحق المبادرة واقتراح تبني إجراءات للرقابة الداخلية أو تعديلها بما يتناسب مع تحقيق أهداف المؤسسة. وبالإضافة إلى هاته المهام فهم يعملون على تسجيل الأحداث التاريخية التي تعيشها المؤسسة، وحفظها ليتم استعمالها كمرجع لمواجهة المشاكل التي قد تمر بها المؤسسة في وقت لاحق، واتخاذها كأساس في بناء توقعات للمستقبل.[4]

ولا يحق لموظفي قسم المراجعة الداخلية إصدار الأوامر، وإنما يعملون على تقديم النصائح والاقتراحات لكل فرد من أفراد المؤسسة حتى العاملين ضمن الإدارة العامة، في محاولة لمساعدتهم على استغلال قدراتهم الجسدية والعقلية، لتحقيق التقدم والتطور في مختلف الوظائف وتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة سلفا.

مما سبق يمكننا القول إن المراجعة الداخلية عبارة عن اختبار للاتساق بين استراتيجية المؤسسة، سياستها، تنظيمها، وإمكانية التطبيق الفعلي لها، فهو يبحث عن نقاط عدم التوافق بينها، وفيما إذا كان هناك تطبيق سيء لسياسة جيدة أو تطبيق جيد لسياسة سيئة، بهدف الوصول إلى تطبيق جيد لسياسة جيدة. ومن جهة أخرى فهم يساهمون في عملية اختيار العوامل التي تسمح بتبني استراتيجية ناجحة، على المدى القصير والطويل على حد سواء، ووضعها قيد التنفيذ بطريقة تتلاءم مع أهداف المؤسسة، بحيث يعملون على استنباط نقاط الضعف، والقوة، والأخطار، والفرص واستثمارها لمصلحة المؤسسة.[5]

1- www.ifaci.com, Visité le 02/03/2019 à 00 : 13 ;
2- Abdelhak ZIANI, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algériennes**, thèse doctorat, Université Abou Bekr Belkaid Tlemcen, Algérie, 2014, P17 ;
3- Elisabeth BERTIN, **Audit interne : enjeux et pratiques à l'international**, Eyrolles, Paris, France, 2007, P 21 ;
4 - Autorité des Marchés Financiers, **Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne : cadre de référence**, https://docs.ifaci.com/, Publié le 22/07/2010, visité le 29/11/2019, P11 ;
5- Etienne BARBIER, op cit, P.36 ;

2- المراجعة الخارجية

المراجعة الخارجية عبارة عن مهمة، تعهد إلى هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المؤسسة،[1] بموجب عقد يجمعها بمكتب المراجعة، يضم مختلف الشروط المتفق عليها بين الطرفين من الأتعاب، وأهداف المهمة التي يجب تحقيقها، ومجال التدخل، ...، إلخ. وتنقسم إلى نوعين مراجعة قانونية ومراجعة تعاقدية.[2]

أ- المراجعة القانونية

تعرف كذلك بالمراجعة المالية للحسابات الختامية للمؤسسة، وسميت بالقانونية لأنها إلزامية بموجب قاعدة قانونية على أنواع معينة من المؤسسات، لحماية المساهمين من السلوكيات الانتهازية والتعسفية للمسيرين.[3] ففي الجزائر على سبيل المثال كل من شركات ذات المسؤولية المحدودة ومؤسسات ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة التي يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000,00 دينار جزائري[4]، وشركات المساهمة[5]، ملزمة بعملية المصادقة على حساباتها المالية الختامية من قبل مراجع خارجي مستقل.

وتوكل هذه المهمة لمهني يتمتع بالاستقلالية التامة فكريا وماليا عن المؤسسة الخاضعة للمراجعة، ويسمى بمحافظ أو مندوب الحسابات، وأما عملية انتقائه تندرج ضمن واجبات مجلس الإدارة، الذي يعتمد في ذلك على مجموعة من المعايير الانتقائية كسمعة المكتب، الخبرات التي يتمتع بها ومدى ملاءمتها مع أنشطة المؤسسة، ...، إلخ، لعهدة مدتها ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط حسب ما جاء في قوانين الدول الناطقة باللغة الفرنسية كالجزائر، وفرنسا، وتونس، ...، إلخ.[6] أما بالنسبة للدول الناطقة باللغة الانجليزية كالمملكة المتحدة وو.م.أ، تتم عملية الانتقاء من قبل الإدارة العامة كل خمس سنوات، وهذا لتجنب الرتابة في التقارير السنوية وكذا ضياع مبدأ الموضوعية في الحكم على مصداقية، وعدالة، وشرعية القوائم المالية التي تنشرها المؤسسة.[7]

وفي حقيقة الأمر فإن المؤسسات لم تتقبل فكرة خضوع حساباتها إلى المراجعة من قبل شخص خارجي لا ينتمي لها، إلى غاية الشطر الثاني من القرن 19 ميلادي، بما أنه يعمل على مراجعة عامة

1- رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات: النظري**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 38؛

2- Karla JOHNSTONE and others, **Auditing: a risk-based approach to conducting a quality auditing**, ninth edition, south-western cengage learning, Natorp Boulevard, USA, 2014, P 4 ;

3- زهير عيسى، **تدقيق الحسابات: الإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2015، ص 28؛

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، 2010/12/30، ص 18؛

5- القانون التجاري الجزائري، 2007، ص 188؛

6 - Kroll PASCALE et Fiori DÉBORA, **Les métiers de l'audit**, L'étudiant, paris, France, 2010, P 28 ;

7- هاشم حسن التميمي، **أثر عدم تبني الدوران الالزامي للمراجعالخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء: دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية**، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، بغداد، العراق، 2018، ص 61؛

لكل التقنيات المحاسبية والحسابات المكونة للقوائم المالية، حتى يتمكن من إبداء رأيه حول ما إذا كانت تقدم صورة صادقة، وعادلة، وشرعية، ومطابقة للمعايير المعمول بها.[1]

ويعتمد محافظ الحسابات في المهمة الموكلة إليه على خطة منهجية، فهو ينطلق من تقييم شامل لأجهزة الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة، ثم يعمل على جمع الأدلة التي تثبت الأعمال والأحداث الاقتصادية، وتقييمها من أجل تحديد مطابقتها للواقع، مع الامتثال للمعايير المعمول بها في المصادقة على الحسابات، بالإضافة إلى احترام أخلاقيات المهنة.

وبالتالي فإن الهدف من عملية المراجعة القانونية هو فحص جهاز الرقابة الداخلية والقوائم المالية الخاضعة لسلطة المسؤولين عن إدارة المؤسسة، وتقديم رأي حيادي ومسؤول بخصوص مصداقية، وعدالة، وانتظامية حساباتها الختامية وأنها ممثلة لوضعيتها المالية، وبالإضافة لذلك يقوم بتقديم اقتراحات في تقريره السنوي الذي تتم مناقشته في الجمعية العادية السنوية.[2]

ب- المراجعة التعاقدية

أفضل ما قد يقال عن المراجعة التعاقدية أنها عبارة عن مهمة استثنائية بطبعها.[3] إذ يلجأ إليها المسيرون في حالة ما إذا نشأت لديهم الرغبة في الحصول على رأي أو تقييم موضوعي، في أوضاع استثنائية على سبيل المثال وليس الحصر في حالات:[4]

- حيازة مؤسسة أخرى أو الاندماج؛
- تقييم عنصر من عناصر الأصول أو الخصوم؛
- إعادة تهيئة أو هيكلة المؤسسة؛
- تقييم قسم من أقسام المؤسسة؛
- إنشاء أو تقييم جهاز الرقابة الداخلية.

فالمؤسسة تلجأ إلى هذا النوع من المراجعة للاستفادة من الخبرات التي يمتلكها المهنيين الخارجيين من جهة، كما أنها تعد وسيلة لتجنب أعباء إنشاء قسم للمراجعة الداخلية من جهة أخرى. وتتم هذه المهمة على أساس عقد يربط بين المؤسسة والمراجع الخارجي، يبين مجال تدخله، وقيمة تقديرية للأتعاب التي سيتحصل عليها، والأهداف التي يجب تحقيقها من هذه المهمة، ...، إلخ.[5]

---

[1]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014-2015، ص 07؛

[2]- Kroll PASCALE et Fiori DÉBORA, op cit, P 26 ;

[3]- محمد بوتين، المرجع نفسه، ص 20؛

[4]- Michel JONQUIERS et Michel JORAS, **L'audit, une même démarche intelligente pour tous**, EMS Edition, cormelles-le-royal, France, 2015, P23 ;

[5]- Frédérique Carré et autres, **comptabilité et audit**, Foucher, paris, France, 2017, P 113 ;

المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها

تكمن أهمية المراجعة في عدد الأعوان الاقتصاديين المستفيذين منها، حيث تطورت أهدافها لتلبي احتياجاتهم.

1- أهمية المراجعة

بسبب التطور الذي شهده عالم الأعمال تعددت أشكال المؤسسات الاقتصادية، فنشأ عن ذلك فصل بين الملكية والإدارة، مولدة بذلك تضارب في المصالح بين كلا الطرفين. وحيث أصبحت الإدارة العامة للمؤسسات هي المسؤولة عن تحديد السياسات المحاسبية وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، وكذا المساهمة الرئيسية في إنتاج القوائم المالية ومختلف المعلومات التي تنشرها المؤسسة أو تضعها في متناول المتعاملين معها.[1]

وبالتالي كانت الإدارة تعمل على تقديم صورة لامعة وبراقة للوضعية المالية للمؤسسة، بالاعتماد على طرق تساهم في تزيين حساباتها لجذب انتباه المستثمرين، ورفع معدل المكافآت التي يحصلون عليها. أما الطرف الثاني المتمثل في مختلف المتعاملين مع المؤسسة، فيهتمون بالحصول على صورة عادلة في أغلب الحالات، فهم بحاجة إلى الوضعية المالية الصادقة والمطابقة لحقيقة أنشطة المؤسسة، إذ يعتمدون عليها كقاعدة في بناء قراراتهم المستقبلية فيما يخص العلاقة التي تربطهم بهذه المؤسسة.[2]

ولفض هذا التباين، كان ولا بد من الاستعانة بالمدققين المستقلين، الذين يعملون كحراس على صحة، وعدالة، وانتظامية المعلومات المالية التي تنشرها إدارة المؤسسة، وتقييم إمكانية الاعتماد عليها كأساس لاتخاذ القرارات، بذلك تعد نتائج عملية المراجعة مهمة لعدد كبير من المتعاملين مع المؤسسة، وكل على حسب احتياجاته:[3]

أ- **إدارة ومجلس إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة على تقارير المراجعة لـ:

- تقييم الأداء؛
- وبناء الاستراتيجيات ومراقبة تنفيذها؛
- وتحديد الأسباب التي من شأنها توليد انحرافات في عملية التنفيذ، وتبني الإجراءات التصحيحية المناسبة لها؛

---

[1]- محمد الفاتح محمد بشير المغربي، المرجع نفسه، ص 6؛

[2]- Isa TAK and others, **The impact of the financial audit perception in the internal control structure to prevent the financial crises: Evidence from Romania**, WEI International European Academic Conference Proceeding, Zagreb, Croatia, N° 14-17, 2012, P 27;

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، المرجع نفسه، ص 39؛

- كما تعتبرها كأساس في اتخاذ القرارات المحددة للاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

ب- **المستثمرون:** تعد المعلومات القلب النابض للأسواق المالية، حيث يرتكز الناشطون فيها على القوائم المالية المدققة لاتخاذ مختلف القرارات فيما يخص رفع أو خفض توظيف استثماراتهم في مؤسسة معينة، إذ لا يمكنهم توظيف أموالهم بصورة عشوائية، لخفض درجة المخاطرة لمستوى معقول.

ج- **الدائنون:** أما دائنو المؤسسة فيستعملون نتائج المراجعة، لتقييم قدرات المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها نحوهم.

د- **نقابات العمال:** تتخذ نقابات العمال من المعلومات المالية المدققة أساسا في مفاوضاتها مع إدارة المؤسسة، لبناء السياسة العامة للأجور.

ه- **البنوك والمؤسسات المالية:** تستند على تقارير المراجعة لتقييم درجة المخاطرة في اتخاذ قرار منح ائتمان مصرفي من عدمه للمؤسسة.

و- **المؤسسات الحكومية:** تعتمد المؤسسات الحكومية على القوائم المالية المدققة في التخطيط لعمليات الإشراف، والرقابة على الوحدات الاقتصادية لتحديد الانحرافات في التزامها بالتعليمات والإجراءات التوجيهية المنصوص عليها والمعمول بها.

2- أهداف المراجعة

كانت أهداف عملية المراجعة قديما تنحصر في تحديد الأخطاء، أو الغش، أو التلاعب التي تحتويها السجلات والدفاتر، والتحقق من أنها مطابقة لمضمون القوائم المالية، أي تم اعتبارها كشرط لصحة وعدالة المعلومات التي تنشرها المؤسسات دون ابداء أي رأي فني محايد، إلا أنه في عام 1897 تم إعادة النظر في أهداف عملية المراجعة، وذلك برفع صفة الجاسوس عن المراجع الخارجي لتسهيل التواصل بينه وبين طاقم مؤسسة العميل، كما ألزم المراجع باستخدام مبدأ الشك المنهجي في أعمال مراجعته للبيانات،[1] وبالتالي أصبحت مهمة المراجعة تشمل الأهداف التالية:[2]

- التحقق من التواجد الفعلي لجميع عناصر الأصول والخصوم، والتأكد من أن كل الأصول هي ملك للمؤسسة وأن الخصوم التزام عليها؛
- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، واكتشاف ما تتضمنه من أخطاء أو غش؛

---

[1]- أحمد قايد نور الدين، المرجع نفسه، ص 11؛

[2]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 2003، ص.ص 16-19؛

- تقييم نتائج أنشطة المؤسسة بأهدافها المسطرة؛
- ابداء رأي فني حيادي حول مصداقية وعدالة القوائم المالية ضمن تقرير كتابي من تحريره يضعه تحت تصرف الجهة التي قامت بتعيينه.

المبحث الثاني: التطور التاريخي للمراجعة المالية

عرفت المراجعة كغيرها من المهن العديد من التغيرات، فمن البديهي أنها الآن ليست كما كانت عليه في بداياتها الأولى، إذ كان لا بد لها من مواكبة موجات التغيرات التي شهدها العالم الاقتصادي بصفة عامة، والمؤسسات الاقتصادية بصفة خاصة.

المطلب الأول: نشأة المراجعة المالية

تفتقد المرحلة البدائية للمراجعة للتوثيق،[1] إلا أنها تعد قديمة قدم الإنسان،[2] فحسب ما جاء في بحوث علماء الأنثروبولوجيا فإن بدايات المراجعة تعود إلى الأزمنة القديمة، حيث تم رصدها لأول مرة في العهد السوماري، أي ما يعود إلى ما قبل 2000 سنة قبل الميلاد، وبالضبط في فترة حكم ملك بابل السادس الذي وضع أول قانون للبشرية ألا وهو قانون حمورابي المنظم للحياة التجارية والاجتماعية، والذي نص بطريقة غير مباشرة على حتمية استخدام مخطط محاسبي، واحترام معايير إنتاج وعرض المعلومات المالية، والالتزام بالموضوعية في ذلك، مع انجاز سندات مالية موثوقة وعرضها للمناقشة.[3]

وفي وقت لاحق من نفس الفترة، تم اعتماد مبدأ المراقبة بالمقاربة "La technique de contrôle par recoupement"، ويقوم هذا المبدأ أساسا على المقارنة بين المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدرين مختلفين ومستقلين للتسجيل، في محاولة للوقاية من عمليات الاختلاس.[4]

أما الكتابات القديمة فقد أظهرت استعمال كل من الإمبراطوريتين القديمتين الصينية والفرعونية المصرية للمدققين كمشرفين على الحسابات، ففي الصين وخلال حكم سلالة ZHAO تم اكتشاف اشتمال نظامها المحاسبي على عملية تفصيلية للميزانية ومراجعة الحسابات لجميع الإيرادات، كما كان للمحاسب، الذي عرف في تلك الحضارة باسم الكاتب، مكانة مرموقة في المجتمع الصيني.[5]

وبالنسبة للفراعنة المصريين فلقد كانوا الأكثر حزما مع المراجعين، حيث اعتمدوا على موظفين اثنين للمراجعة: الأول يتولى عملية إحصاء البضائع لدى وصولها إلى بوابة المملكة، أما الثاني فكان يتولى إحصاء هاته البضاعة بعد عملية تخزينها، في حين يقوم طرف ثالث، مستقل عن الموظفين الملزمين بعملية

---

[1]- Teck-Heang LEE, Mohamed Ali AZHAM, **The evolution of auditing: An analysis of the historical development**, Journal of modern Accounting and Auditing, USA, N° 12, 2008, P 1 ;

[2]- بوتين محمد، المرجع نفسه، ص 7؛

[3]- Samira RIFKI, **L'audit comptable et financier**, Cours Master Audit et Contrôle de Gestion, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Maroc, P 4 ;

[4] - www.cte.univ-setif.dz, Visité le 14/09/2017 à 21 : 13 ;

[5]- RICK Hayes And Authers, Op cit, P 2 ;

الإحصاء، بالاهتمام بعملية المقاربة والمقارنة بين ما تم التوصل إليه من قبل كلا الموظفين، وفي حالة ما إذا تم اكتشاف أي فروقات في الإحصاء، يحكم على كليهما بالإعدام.[1]

وخلال عهد الإمبراطورية الرومانية، ولأول مرة تم اكتشاف تطبيق مبدأ الفصل بين المسؤولين المكلفين بعملية فرض الإيرادات والنفقات ومهمة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات. ولم يتوقف التقدم الذي شهدته المحاسبة عند هذا فقط، بل كان يتم الاعتماد على القضاة الرومان (Les Questeurs) التابعين لخزينة الدولة، لتولي عملية الرقابة على محاسبة الإيرادات والنفقات. وبما أنه وفي هاته الحقبة من الزمن كانت الأقلية فقط هم من يعرفون القراءة والكتابة، فكان ولابد أن يقوم القضاة الرومان بعرض شفهي لبيانات السجلات المحاسبية، ضمن جلسة استماع يحضرها البرلمان (Le Sénat)، المتكون من الحاكم ومستشاريه للوقوف على ممتلكاته، واكتشاف أي تلاعب من قبل القائمين عليها، ومن هنا نشأت الكلمة اللاتينية "Audire" والتي يقصد بها الاستماع.[2]

وفي القرون الوسطى المتميزة بالنظام الإقطاعي، حيث لم يكن للنظام التجاري أي أهمية تذكر، إذ كانت الضيعة أو المزرعة المملوكة من قبل النبلاء (الإقطاعيون) تشكل الوحدة الاقتصادية الوحيدة المعترف بها في هاته الفترة من الزمن. فقد اعتمد مالكو المزرعة لمراقبة أعمال الفلاحين على وكلاء المراجعة، الذين يعملون على مراجعة الحسابات التي يعدها الموظفون.

وبالتحديد في إنجلترا، كان اللورد صاحب المزرعة يلجأ إلى طرق متطورة نسبيا في عملية مراجعة الحسابات، حيث عمد إلى استخدام ثلاثة موظفين للوقوف على حسابات المزرعة: يعمل الأول على جمع الضرائب، التي يسجلها الثاني، في حين يحمل الثالث صفة المدقق، وكان يتم اختيار هذا الأخير من بين أعضاء المزرعة التي يمتلكها اللورد، وفي بعض الأحيان يكون اللورد صاحب المزرعة نفسه هو المدقق، الذي يتولى مهمة قراءة الحسابات في جلسة يترأسها اللورد وبحضور كلا الموظفين الآخرين. وخلال عملية القراءة كان يوقع المراجع بعبارة "ما تم سماعه من قبل المدققين الموقعون أدناه"[3] كعلامة على هامش الحسابات، وكان هذا التوقيع أبرز ما ميز هاته الحقبة الزمنية.

1- IDEM ;

2 - Jean RAFFEGEAU et autres, **Que sais-je ?: L'audit opérationnel**, 1ere édition, Presse Universitaire de France, Boulevard Saint-Germain, Paris, France, 1984, P 7 ;

3- عمر علي كامل، **التطور التاريخي للتدقيق: منظور اقتصادي سياسي**، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمي، عدد يوليو 2017، www.giem.kantakji.com، آخر زيارة 2017/10/07، 18:05؛

ونتيجة للأنظمة الاقتصادية البسيطة التي ميزت العصور الوسطى، فقد عرفت الثقافة السائدة في الحقبة الاقطاعية المراجعة كوسيلة لرقابة الوقائع الاقتصادية بهدف دعم الذاكرة قصيرة المدى. فلم يكن لهم أي اهتمام باقتناص الفرص وتعظيم الأرباح بالاستفادة من تكلفة الفرصة البديلة.[1]

المطلب الثاني: أثر الثورة الصناعية على المراجعة المالية

بنهاية العصور الوسطى والنظام الإقطاعي، تخطت التجارة مجال المسافرين الفرديين، وأصبحت عملية منسقة على مستوى مكاتب فاخرة، ضمن البيوت التجارية التي ظهرت في البندقية الإيطالية، ما شجع بروز فكرة تعظيم الأرباح. كما شهدت هاته الفترة ارتفاع في أهمية التواصل بين الوكلاء الاقتصاديين، فنتج عن ذلك اعتماد مبدأ القيد المزدوج في مسك المحاسبة على يد LUCA PACIOLI في 20 نوفمبر 1494 ميلادي في كتابه الذي يحمل عنوان SOMMA DE ARITHEMETICA.
وبما أن المؤسسات الاقتصادية في هذه الفترة أخذت شكل منشآت فردية الملكية، حيث أن الملك هو المسير، فلم تكن هناك حاجة قوية لفرض رقابة خارجية على تسييرها.[2]

ومع انفجار الثورة الصناعية في القرن 18 ميلادي، والتي تعتبر ميزة هذا العصر، وما صاحبها من تنوع في الأنشطة التجارية، إلى أن وصلت إلى مرحلة غزو الأسواق العالمية، حيث أن الشركات لم تكتفي بممارسة أنشطتها على مستوى الأسواق المحلية، بل تخطتها متجهة لتغطية احتياجات الأسواق العالمية. فكانت هاته النقطة هي المحرك الرئيسي في ظهور الشركات على شكلها الحديث، ودون أن نغفل الدور الذي لعبه التقدم التكنولوجي سواء من ناحية النقل، الصناعات أو الاتصال، والتي ساهمت بشكل كبير في إنتاج آلات ومعدات حديثة تتميز بإنتاجيتها ذات الجودة العالية والاقتصادية من ناحية التكاليف الإنتاجية.
وبالطبع كانت حيازة هاته المعدات والآلات المتطورة مكلفة جدا، فكان ولابد من توجه الشركات نحو البحث عن رؤوس أموال أخرى، لدى أعوان اقتصاديين غير المساهمين الرئيسيين في المؤسسة، فكانت هذه الحركة هي العامل الرئيسي في تعقيد عمليات التسيير، وولادة مصطلح الملكية الغائبة للمساهمين، حيث تم الفصل بين الملكية الفعلية للمنشأة وإدارتها (عمد المساهمون إلى توكيل حقوقهم في الإشراف والإدارة إلى مجلس الإدارة).[3]

1- Hayes RICK And Authers, op cit, p2 ;
2- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 8؛
3- روبرت سي آلن، **التاريخ الاقتصادي العالمي: مقدمة قصيرة جدا**، ترجمة: محمد سعد طنطاوي، الطبعة الأولى، مؤسسة هنداوي للتعليم والثقافة، القاهرة، مصر، 2014، ص 35؛

وكنتيجة لقرار الفصل بين الملكية والإدارة، نشأ تباين في المعلومات بين المسيرين والمساهمين، وكذا بالنسبة لمختلف المتعاملين أو المهتمين بأنشطة المؤسسة، وهذا عائد لتضارب المصالح بين هذه الأطراف، فكان من الضروري تطوير وظيفة المراجعة وتوسيع مجال تطبيقها.[1]

ولقد ارتبطت عملية مراجعة الشركات الاقتصادية لأول مرة بالقانون البريطاني الصادر سنة 1844، والذي نص على إلزامية خضوع حسابات الشركات إلى المراجعة من قبل عضو واحد أو أكثر من حملة الأسهم غير الموظفين بالشركة، إلا أنه تلقى العديد من الانتقادات بسبب ضعف درجة استقلالية المراجع (حسب المفهوم المعاصر للمدقق)، وفي 1862 تم إصدار قانون الشركات كتعويض لقانون 1844 الذي قضى بخضوع الشركات إلى المراجعة من قبل مهني مستقل.[2] كما لعبت المنظمات المهنية المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة دورا كبيرا في تطوير مهنة المراجعة، وكانت المملكة المتحدة مرة أخرى هي السباقة في ذلك، بإنشائها لمعهد المحاسبين المعتمدين في Edinburgh سنة 1853، والذي تم دمجه سنة 1880 مع معهد المحاسبين القانونيين المتواجد بـ Wales، ثم لحقت بها مختلف دول العالم في إنشاء معاهد مماثلة.[3]

ومع مطلع القرن 19 ظهرت مؤسسات للمراجعة في بريطانيا، ونتيجة للطلبات التي استقبلتها هذه المؤسسة من طرف المستثمرين البريطانيين وأسكتلنديين لمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركات الأمريكية التي قاموا بالاستثمار فيها، أصبحت تمارس أنشطتها على النطاق العالمي.[4]

اعتبر Olivier LA COSTE النظام الرأسمالي، الناتج عن الثورة الصناعية، "كقطار منطلق بسرعة فائقة، لا يعرف التوقف ولا التنظيم الذاتي"،[5] مما جعل منه السبب الرئيسي في الأزمات المالية المتكررة التي ضربت العالم الاقتصادي، إلا إن شدتها تختلف من واحدة إلى أخرى.

تمتع الشعب الأمريكي في الفترة الممتدة من 1921 إلى 1929 بمستوى معيشي مرتفع، وهذا بفضل تطوير نظام القروض، الذي سمح للأمريكيين الحصول على قروض استهلاكية. إذ أظهرت الإحصائيات لعام 1929 أنه واحد من أصل خمسة أمريكيين يملك سيارة (قبل 10 سنوات كان شبه مستحيل امتلاك الفرد لسيارة)، وبعد ذلك تحول الأمريكيون إلى الأسواق المالية، فأصبح بذلك الاستثمار في قلب ثقافة

---

[1]- Sunday Ajao OWOLABI and others, **Evolution and development of auditing**, Unique journal of business management research, Tribhuvan University Central Library, Kathmandu, Nepal, vol. 3, 2016, P 34 ;

[2]- عمر علي كامل، المرجع نفسه؛

[3]- Hayes RICK And Authers, op cit, P 2 ;

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون SARBANES-OXLY**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 14؛

[5]- Olivier LA COSTE, **Les crises financières : Histoire, mécanismes, et enjeux**, 2eme Edition, Eyrolles Edition, Paris, France, 2015, P 11 ;

الشارع الأمريكي لأول مرة. وأهم ما ميز العمليات الاستثمارية في بداية القرن العشرين هو انتهاج الشركات لمبدأ البيع لأجل في عملية تداولها لأسهمها، مما سبب مضاربة على الأسهم، حيث كان الفاصل الزمني بين عمليتي البيع والشراء قصيرا جدا، فالمضاربون في سوق الأسهم كانوا يهدفون إلى تحقيق أكبر فائض قيمة في مدة زمنية وجيزة، وفي بداية 1928 تقدم مكتب المراجعة CHARLES MERRILL (الذي أصبح يدعى حاليا بـ MERRILL LYNCH) بالتحذير من خطورة هذا المنهج ولكن لم يلق أي استجابة.[1]

وفي أوائل 1929 كانت بداية رتيبات تطبيق هذا المبدأ، والانطلاقة كانت من قطاع السيارات الذي شهد صعوبات في تمويل الإنتاجية التي انخفضت بنسبة 7%، فالتمويل الفعلي للدورة الإنتاجية كان غائبا، إذ أن عملية بيع أسهم الشركة كانت تدور في حلقة مفرغة ضمن المضاربة داخل الأسواق المالية.
ويعد تاريخ 24 أكتوبر 1929 (المعروف بالخميس الأسود) أول يوم من أيام اضطراب الأسواق المالية، فكل الأطراف وقفت في صدد بيع الأسهم في حين لا أحد يرغب في شرائها، مما أدى إلى انهيار أسعار الأسهم، فتدخلت البنوك في محاولة لانقاد الموقف بشرائها للأسهم، ولكن بعد عدة أيام كان ولابد من إعادة عرضها مرة أخرى للبيع فانهارت الأسواق المالية مرة أخرى.[2]

بعد هذا الموقف الذي وضعت فيه سوق الأسهم، تم اعتماد تغيير في توقيت المراجعة، فالمعروف عنها أنها تتم بعد انجاز العمليات الخاضعة للمراجعة، ولكنها أصبحت مرافقة لعملية التخطيط، التنفيذ وبعد الإنجاز، كما قال POMERANZ "يجب الاهتمام بغلق باب الحظيرة قبل هروب البقر".[3]

وفي محاولة لحماية سوق الأسهم، ألزمت بورصة نيويورك عام 1932 الشركات التي تتداول أسهمها على مستواها الحصول على شهادة من قبل مراجع قانوني مستقل، كضمان على صحة المعلومات التي تنشرها. وفي 1933 تم إصدار قانون الأوراق المالية الذي تلاه إصدار قانون تداول الأوراق المالية سنة 1934. وكان لإصدار هذه القوانين دورا فعالا في تطور مهنة المراجعة المالية، فبزيادة الطلب على المراجعة المالية كان ولابد من إدخال تغييرات عليها، فبعد ما كانت عملية تفصيلية يتم خلالها التحقق من كل العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، لم يعد المدققون يستطيعون تلبية متطلبات السوق دون أن ننسى أن حجم الشركات أصبح أكبر وأن أنشطتها قد تنوعت، فأصبحت عملية المراجعة المالية تعتمد على مراجعة عينة عشوائية ممثلة للعمليات التي قامت بها المؤسسة، مع تقديم الأولوية في ذلك للمعطيات التي

---

[1]- Busines Bourse, **1929 : La crise**, https://www.businessbourse.com, Publié le 12/07/2014, Visité le 19/03/2019 à 22 :43 ;
[2]- Esteban MOULINSARD, **Krach boursier de 1929,** https://www.histoire-pour-tous.fr/dossiers/2703-crise-financiere-economique-1929.html, Publié le 17/10/2019, Visité le 26/11/2019 à 21 : 14 ;
[3]- عمر علي كامل، المرجع نفسه؛

لها تأثير على النتائج، ويأخذ بها كأساس في بناء رأيه حول مصداقية، وعدالة وانتظامية القوائم المالية، فتحول الهدف الرئيسي لعملية المراجعة من محاولة اكتشاف الغش والاحتيال إلى محاولة التحقق من عدم ارتكاب أي غش أو احتيال من قبل الإدارة.[1]

وبالتالي يمكننا القول إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة إلى نهاية القرون الوسطى هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في الحسابات. إلا أنه بارتفاع الطلب على خدمات المراجعة، أصبح الهدف الرئيسي من عملية المراجعة يتمثل في إبداء رأي حيادي ومستقل حول مصداقية، وعدالة وانتظامية القوائم المالية.[2]

المطلب الثالث: أثر الفضائح المالية على المراجعة المالية

يعد اكتشاف الاحتيال أحد الأعمدة الأساسية لمهنة المراجعة، إلا أن الفجوة بين توقعات مستعملي القوائم المالية وواقع المهنة كانت معتبرة،[3] إذ تقدم عدد هائل من المساهمين منذ بداية الأربعينات برفع دعاوى قضائية على مكاتب المراجعة، مما دفع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants إلى إصدار معايير المراجعة المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAAS). ورغم ذلك عجز المحاسبون عن عرض قوائم مالية دقيقة 100%، فقد كانوا ملزمين بإبداء أحكام شخصية وتقديرية لمعالجة بعض البيانات المستعملة في إنتاج القوائم المالية، فكان لا بد من تغيير العبارة المستعملة في التقارير المالية "قوائم صحيحة وحقيقية" بعبارة "تم عرض القوائم المالية بعدالة".[4]

فبعد الحرب العالمية الثانية (1939-1945) شهد العالم العديد من الفضائح المالية، من بينها فضيحة ZZZZ BEST وهي عبارة عن شركة صغيرة الحجم تنشط في مجال إعادة التأمين، أنشأها BARRY Minknow، والذي يعتبر حجر الأساس في هذه الفضيحة، إذ عمدت إلى تجميل حساباتها باستعمال فواتير وإيرادات لصفقات إعادة تأمين وهمية. أصدرت المحكمة عقوبة السجن لمدة 25 سنة بحق BARRY Minknow.[5]

ولم تكن ZZZZ BEST هي الوحيدة التي لجأت إلى هاته الفكرة في خلق الأرباح، حيث وفي مجال التأمين على الحياة، هناك من اعتبر فضيحة شركة EQUITY FUNDING كجريمة العصر، إذ كانت

1- American Institute of Certified Public Accountants, **Evolution of auditing: From the traditional Approach to The Future Audit**, www.aicpa.org, Published in 2012, Visited the 02/04/2016, at 20 : 26, P 2 ;

2- Hayes RICK And Authers, op cit, P 3 ;

3- Idem, P 60 ;

4-أمين السيد أحمد لطفي، المرجع نفسه، ص 16؛

5- Tickner PETER, **The successful frauditor's casebook**,1st edition, Wiley Edition, 2012, P 264 ;

تسمح لعملائها باستخدام القيمة النقدية لعقود التأمين لشراء تمويل مشترك. وفيما بعد تم اكتشاف تلاعبات في العناصر المشكلة للقوائم المالية، بخلق عقود تأمين على الحياة وتمويلات مشتركة من خلال التلاعب بالنظام المحاسبي الآلي لسنة 1964، بالإضافة إلى خضوعها لمراجعة أفضل ما يقال عنها أنها غير فعالة، وبسبب ذلك قامت Securites Exchange Commission (SEC) في 02 أفريل 1973 باستخدام شهادة المشتكين على هاته الشركة لدفعها بعيدا.[1]

ولم يكن مجال التأمين هو الوحيد الذي شهد فضائح من هذا النوع، حيث وبعيدا عنه تورطت National Student Marketing (NSM) في فضيحة محاسبية، وهي شركة متخصصة في توفير عمل خلال فترة العطلة الصيفية للطلبة، فقد تلاعبت بتقارير المبيعات والنتائج، مما سمح لها رفع سعر أسهمها في أقل من سنتين (أفريل 1968 – ديسمبر 1969) من 6 إلى 140 دولار أمريكي، وبعد اكتشافها تم إصدار إدانة بحق مؤسسها CORTES RANDELL، وحكم عليه بالسجن لمدة 18 شهر.[2]

وأما في فترة التسعينات، فقد تم اكتشاف التاريخ الطويل لـ WASTE MANAGEMENT في التلاعب بالأرباح، خصوصا بعد أن أصبحت إيرادات خدمات إدارة المخلفات ضعيفة منذ بدايات 1990، فعمدت الإدارة إلى ارتكاب الأخطاء في حسابات النفقات، وتلاعبت في عملية تسجيل الاهتلاكات، ولم تتوقف عند هذا القدر، بل لجأت إلى ادعاء صفقات كاذبة، مع العلم أنها لم تقم بكل هذا وحدها وإنما بالاشتراك مع مكتب المراجعة Arthur ANDERSEN، بالنظر إلى أنه كان المسؤول عن عملية مراجعة الحسابات وعن تقديم خدمات الاستشارة لها.
صحيح أن ANDERSEN قدم تحذيرات فيما يخص عدم التصريح بالنفقات، إلا أنه ورغم ذلك واصل المصادقة على القوائم المالية عاما بعد عام.[3]

ولم تكن هاته الفضيحة الوحيدة التي ظهر فيها اسم مكتب المراجعة Arthur ANDERSEN، فلقد ذكر اسمه في العديد من قضايا الفساد المحاسبي، ومن بينها فضيحة SUNBEAM المتخصصة في صناعة المواد الاستهلاكية، التي تم إنشاؤها عام 1989، حيث قامت في محاولة لمواجهة انخفاض إيراداتها بتعيين Albert DUNLAP كرئيس تنفيذي للشركة، والذي انتهج مبدأ خفض التكاليف عن طريق تسريح الموظفين، وقد تمت المصادقة على حسابات عام 1997 من قبل مكتب Arthur ANDERSEN، حيث

1- Emile WOOLF, **The Equity Funding Story: Originally Published in Accountancy**, www.emilewoolfwrites.co.uk, visited the 10/09/2019 at 22 : 32 ;
2- Seigel MAX, **2 Auditors Guilty Or Role In Proxy**, The New York Times, www.nytimes.com, Published the 15/11/1974, visited the 22/08/19 at 22 : 25, P 51;
3- Christopher BROOME, **Waste Management Case Study: Examination of fraud**, Professor Kari day, Southern New Hampshire University, United states, Manchester 06/08/2014, P 1 ;

عمل على تغطية الاحتيال المحاسبي الضخم والتلاعب بالأرباح، وفي سنة 2001 تم إعلان إفلاسSUNBEAM، لتعود إلى الساحة الاقتصادية مرة أخرى في 2002 تحت اسم تجاري جديد AMERICAN HOUSE HOLD.[1]

كل الفضائح التي مرت على العالم في كفة، وفضيحة ENRON في كفة أخرى، إذ كانت نتيجتها إفلاس ENRON، وسقوط مكتب المراجعة Arthur ANDERSON، فهي تعد الأسوأ على ممر التاريخ.

تم تأسيس ENRON كقاعدة للطاقة في HOUSTEN على يد Kenneth LAY سنة 1985، تم شاركه فيها Jeffry SKILLING. وتمكنت خلال 16 سنة أن تصبح أكبر شركة في مجال الطاقة، واحتلت المرتبة الأولى في هذا المجال، برقم أعمال يقدر بـ 101 مليار دولار في سنة الـ 2000، ولقبت بنجم سوق الأسهم لاحتلالها المرتبة 22 ضمن قائمة أفضل 100 شركة أمريكية لنفس السنة، حيث كان سعر أسهمها لا يتجاوز 7 دولارات في التسعينات، وأصبح 90 دولارا في منتصف الـ 2000.[2]

هذا ما سمح لها فرض سيطرتها على تحديد أسعار شراء وبيع الغاز، كما خلقت لنفسها مكانة في الأسواق العالمية للطاقة، باعتمادها في صفقاتها على العقود طويلة المدى، مما ألزمها إثبات قدراتها المالية لمواجهة التزاماتها، وكذا تحقيق الربح الذي وعدت مساهميها به.
وكان أكبر تحدي واجهته ENRON يتمثل في التزاماتها نحو المساهمين، فتوجهت إلى تضخيم الأرباح عن طريق إنشاء عدد من الشركات كواجهة في سبيل تضليل الحسابات، واستغلت في ذلك الثغرة الموجودة في القانون الأمريكي، الذي يسمح للشركة الأم بعدم توحيد حسابات الشركات التي يبلغ مساهمات الأطراف الخارجية عن المؤسسة الأم فيها نسبة 3%. وبعد كل المحاولات لتفادي توحيد حساباتها، اضطرت في آخر المطاف إلى توحيدها.[3]

انفجرت فضيحة ENRON في 16 أكتوبر 2001، مباشرة بعد إعلان المسيرين عن النتيجة التي حققتها الشركة خلال الفصل الثالث لنفس السنة المالية، وكانت عبارة عن خسارة قدرت بـ 618 مليون دولار أمريكي. وفي 22 أكتوبر 2001 فتحت (SEC) تحقيقا حول إمكانية تضارب المصالح بين ENRON وفروعها، والذي تحول لاحقا في 31 أكتوبر 2001 إلى تحقيق رسمي، مما سبب انهيار أسعار

1- David HILZENRATH, **Sunbeam Accused of fraud**, The Washington Post, 16/05/2001, www.washingtonpost.com, Visited the 22/04/2017 at 22 : 59 ;
2 - Yuhao LI, **The Case Analysis of the scandal of Enron**, International Journal of Business And Management, Vol 5, N° 10, octobre 2010, P 37 ;
3- Tobias PAVEL and Mylene ENCONTRO, **The ENRON Scandal (Report)**, Financial Risk MVE220 - Matematiska vetenskaper, Chalmers University of technology Financial risk, Göteborg, Suède, 2012, P 4;

أسهمها إلى 0,03 دولار أمريكي، وتم إعلان إفلاسها في 02 ديسمبر 2001، وخلفت على إثرها تسريح ما لا يقل عن 20.000 عامل، تم تحويلهم على التقاعد دون حقوق نهاية الخدمة، وتحولت بذلك لأكبر فضيحة مالية في تاريخ و.م.أ.[1]

ومباشرة بعد إعلان إفلاس ENRON سقط مكتب المراجعة العالمي Arthur ANDERSEN في الحضيض، فبعد أن كان واحدا من العمالقة الخمسة (THE BIG FIVE) مع كل من ERNST & ،PRICEWATERHOUSECOOPERS ،DELLOITTE & TOUCHE YOUNG، وKPMG، فلقد كانت ENRON أهم متعاملي ANDERSEN، حيث قدرت الأتعاب التي تحصل عليها كونه المسؤول عن عملية المصادقة بـ 25 مليون دولار أمريكي، أما أتعاب الخدمات الاستشارية فقدرت بـ 27 مليون دولار. وكان السبب الفعلي في الإلقاء به إلى الهاوية سماحه لها بنشر معلومات تفيد بتحقيقها لأرباح وهمية ساهمت في تضليل المساهمين والمستثمرين.[2]

لم تكن فضيحة ENRON هي الأولى التي سحبت Arthur ANDERSEN إلى القضاء ولكنها كانت الضربة القاضية له، خصوصا بعد التحقيق الذي قامت به (SEC) والمتعلق بالبريد الالكتروني الذي تم إرساله من قبل محامي Arthur ANDERSEN، والمتضمن لاقتراح يتعلق بإدراج تغييرات على المذكرة الخاصة بالنصائح التي تخص الأرباح التي قدمها لـ ENRON، بالإضافة إلى تورطه في تدمير كمية كبيرة من الوثائق الثبوتية المتعلقة بقضية ENRON. وفي 15 جوان 2002 أصبحت Arthur ANDERSEN أول شركة محاسبية مدانة جنائيا في التاريخ.[3]

كما حكمت المحكمة على Jeffrey SKILLING في 2006 بالسجن لمدة تقدر بـ 24 سنة، تم تخفيضها إلى 14 سنة في 2013، ومن المقرر الإفراج عنه في سنة 2020 مقابل تعويض 42 مليون دولار أمريكي تم توزيعها على المتضررين من هذه الحادثة، أما Kenneth LAY فقد أصيب بسكتة قلبية

[1] - Seied Beniamin HOUEINI and MAHESH, **The Lesson From ENRON Case – Moral and Managerial Responsibilities**, International Journal of Current Research, vol. 8, N° 8, 2016, P 37452;
[2]- Huu Cuong NGUYEN, **Factors Causing ENRON'S Collapse : An investigation into corporate governance and company culture**, Corporate Ownership & Control, vol.8, issue 3, 2011, P 590 ;
[3]- Gerald VINTEN, **Auditing standards and perceptions**, Managerial Auditing Journal, Vol. 20, N° 1, Emeral, Bingley, United Kingdom, P 87 ;

في جويلية 2006 كانت السبب في وفاته، ولم يحضر أي جلسة من جلسات المحاكمة.[1] وفي وقت لاحق في الـ 21 فيفري 2019، تم الإفراج عن Jeffrey SKILLING بعد قضائه مدة 12 سنة من السجن.[2]

سلطت فضيحة ENRON الضوء على إدارة كل الشركات، فلم تمر 6 أشهر عليها، وبالضبط في الـ 21 جوان 2002 لحقت بها WORLDCOM (عملاقة الاتصالات)، حيث سمح المسح الذي قام به طاقم المراجعة الداخلية الخاص بها من اكتشاف أخطاء محاسبية، تتعلق بتسجيل إدارة المؤسسة للأعباء على أنها نفقات استثمارية، كما تم تقييد الإيرادات بشكل مضاعف، بالإضافة إلى عدم الإفصاح عن مديونيتها، وكان مكتب المراجعة Arthur ANDERSEN هو المسؤول أيضا عن عملية المصادقة على حساباتها المالية للفصول الخمسة المفبركة.[3]

تملص Arthur ANDERSEN من مسؤولياته اتجاه WORLDCOM، وحمل كامل المسؤولية للمدير المالي Scott SULLIVAN، الذي تعرض للطرد من منصبه وحكم عليه بالسجن لخمس سنوات.[4] وقدر الاحتيال المحاسبي الذي تم اكتشافه بـ 3,85 مليار دولار أمريكي خلال الفترة الممتدة بين 2001 والثلاثي الأول من 2002، وفي محاولة لمواجهة هذه الفضيحة تم تسريح ما يقارب 17.000 فردا من عمالها، والتخلي عن جزء من أصولها لمواجهة مديونية تقدر بـ 30 مليون دولار أمريكي.[5]

وفي وقت لاحق تم الاستعانة بمكتب المراجعة KPMG لتسوية الحسابات المتعلقة بسنتي 2001 و2002، وكنتيجة لهاته الفضيحة انخفضت أسعار أسهمها بنسبة 90%، مما اضطرها إلى استعمال مخطط إعادة الهيكلة الذي وضعته المحكمة المسؤولة عن عملية الإفلاس في 15 أفريل 2003، متجهة نحو مستقبل آخر بعنوان تجاري جديد هو MCI.[6]

وعلى أثر إدانة مكتب المراجعة Arthur ANDERSEN بإعاقة العدالة وتضليلها، حاولت مكاتب المراجعة الأخرى من THE BIG FIVE الفصل بين تقديم عمليتي المراجعة القانونية والخدمات الاستشارية لنفس العميل حفاظا على مبدأ الاستقلالية، تلاها إصدار المنظمات ذات الصلة بالمجال في

1- Peter LATTMAN, **Ex-Enron Chief's Sentence Is Cut by 10 Years, to 14**, New Yourk Times, www.nytimes.com, Published the 21/06/2013, Visited the 23/04/2017 at 15 : 30 ;

2 - Matt STEVENS and Matthew HAAG, **Jeffrey Skilling, Former Enron Chief, Released After 12 Years in Prison**, New Yourk Times, www.nytimes.com, Published the 22/02/2019, visited the 23/05/2019 at 17 : 10 ;

3- Thomas HOUCK, **why and how audit must change : Practical guidance to improve your audits**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, Canada, 2003, P 4 ;

4 - Le Monde, **L'ancien directeur financier de WorldCom condamné à 5 ans de prison**, Le monde, www.lemonde.fr, Publié le11/08/2005, visité le 24/04/2017 à 23 : 10 ;

5 - Satish PANDEY and Pramod VERMA, **From WorldCom to MCI**, Decision, Vol. 33, No.2, July - December, 2006, P 141 ;

6- Daniels FUND, **WorldCom's Bankruptcy Crisis**, Ethics Initiative University of New Mexico http://danielsethics.mgt.unm.edu, Published in 2011, visited the 25/03/2019 at 22 : 18 ;

و.م.أ العديد من القوانين المالية، لاسترداد ثقة الجمهور في المدققين القانونيين، من بينها القانون الشهير SARBANES OXLEY ACTالذي تم إصداره في 2002، ووقع من قبل الرئيس الأمريكي، ويعد أهم التشريعات من حيث التأثير في حوكمة الإفصاح المالي للشركات، وكذا ممارسة مهنة المراجعة.[1]

[1] - Randel KUHN and Steve SUTTON, **Learning from WorldCom: Implications for Fraud Detection through Continuous Assurance**, JOURNAL OF EMERGING TECHNOLOGIES IN ACCOUNTING, Vol. 3, 2006, P 68 ;

المبحث الثالث: التطور القانوني للمراجعة في الجزائر

تعد الأوضاع الاقتصادية، والاجتماعية، والعلمية للجزائر غداة الاستقلال، أهم أسباب تخلفها عن مواكبة النهج العالمي في ممارسة مهنة المراجعة، إلا أنه وفي السنوات الأخيرة تمكنت من إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفرضت على أنواع معينة من المؤسسات المصادقة على حساباتها السنوية.

المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

كانت حالة مهنة المراجعة القانونية للحسابات من حال مختلف المجالات الأخرى في الجزائر غداة الاستقلال، حيث ظل كل شيء مرتبط بالقوانين الفرنسية بحكم معاهدة EVIAN، وعكفت على هذا الحال إلى غاية إصدار قانون المالية لسنة 1970، وبالضبط من خلال الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، وبالتحديد في المادة 39 منه والتي نصت على تحميل الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مسؤولية تعيين محافظي الحسابات (مندوبي الحسابات) في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري والشركات التي تحوز الدولة أو أي هيئة عمومية حصة في رأسمالها، وذلك بهدف الحصول على تأكيدات فيما يخص مشروعية وصحة حساباتها، مع تحليل وضعية الأصول والخصوم.[1]

وحددت واجبات ومهام محافظ الحسابات خلال هذه المرحلة الزمنية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 70-173 الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 1970، الذي حصر مهنة مراجعة الحسابات في الرقابة الدائمة من قبل موظفين حكوميين لدى وزارة المالية، بصفة مراقبين عامين للمالية، ومراقبي المالية، ومفتشي المالية، بالإضافة إلى عدد من الموظفين المؤهلين لدى وزارة المالية بصفة استثنائية لدى الحاجة.[2]
أما الوظائف التي وكلت له فهي كالآتي:[3]

- الرقابة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها توليد آثارا اقتصادية أو مالية على تسيير المؤسسة، سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛
- التأكد من عدالة ومصداقية عملية الجرد وحسابات النتائج، الناتجين عن المحاسبة العامة والتحليلية؛
- متابعة عملية إعداد الحسابات، والموازنات، والقوائم التقديرية للمؤسسة موضوع المراجعة، مع الالتزام بالخطة التي وضعتها وزارة المالية والتخطيط؛

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969/12/31، ص 1805؛
[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، 1970/11/20، ص 1439؛
[3]- Nacereddine SADI, Ali MAZOUZ, **La pratique du commissariat aux comptes en Algérie**, Société Nationale de Comptabilité, Alger, 1993, P.P. 27-29 ;

- تقييم التسيير المالي والتجاري، ورفع تقرير للإبلاغ عن أخطاء التسيير لفائدة كل من الوزارة الوصية وكذا وزارة المالية والتخطيط.

يمكننا القول إن مهنة المراجعة القانونية في الجزائر خلال هاته الفترة كانت تتلاءم مع النمط الاقتصادي الذي اتبعته الدولة بعد الاستقلال، والمتمثل في نمط الاقتصاد الموجه.

وفي وقت لاحق شهدت الجزائر عدة إصلاحات اقتصادية، فبعد التعقيدات التي ميزت عملية تسيير المؤسسات العمومية، لم تعد مهنة المراجعة القانونية للحسابات حسب ما جاء ضمن المرسوم التنفيذي رقم 70-173 قادرة على ضمان التسيير الحسن لتحقيق الأهداف المسطرة، فكان ولابد من إنشاء مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976، والذي تم إنشاؤه بطريقة رسمية بموجب القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، لرقابة مختلف العمليات المالية والتأكد من صحتها، وعدالتها ومصداقيتها.[1]

وفي 12 جانفي 1988 تم إصدار القانون 88-01، الذي حرر المؤسسات العمومية من القيود الإدارية والبيروقراطية، حيث أصبحت تحمل صفة الشخصية المعنوية والخاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري، فكان ولا بد من تحديث وظيفة الرقابة لمواكبة هذه الإصلاحات، وذلك بإعادة هيكلة مهنة مراجعة الحسابات وإدخال وظيفة المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسات العمومية.

ومن أهم ما جاء في هذا القانون وله صلة بمراجعة الحسابات، هو تحديد الإطار القانوني لمحافظ الحسابات، حيث حدد مجال الممارسين لهاته المهنة في مهنيين مستقلين، كما تم الفصل بين الرقابة الخارجية لعدالة ومصداقية الحسابات والتي تعد من مهام محافظ الحسابات عن تقييم عملية التسيير والتي تعتبر من مسؤوليات مجلس الإدارة.[2]

وبداية من 1991 حدد الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات بواسطة القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، والذي تضمن الشروط اللازم توفرها في شخص الفرد ليكون محافظا للحسابات، وعرفته المادة 27 على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة الشهادة على صحة وانتظامية حسابات شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، والجمعيات، والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.[3]

وحسب ما نصت عليه المادة 30 من هذا القانون، فإن عملية تعيين محافظ الحسابات من مسؤوليات الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات، من بين المهنيين المسجلين في المصف الوطني،

1- Cour des Comptes, www.ccomptes.org.dz, visité le 08/11/2017 à 21 : 41 ;

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، 1988/01/13، ص 36؛

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، 1991/05/01، ص 654؛

لمدة زمنية تقدر بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بحيث لا يمكنه أن يتولى عهدة أخرى بعدة انتهاء الست سنوات إلا بعد تولي محافظ حسابات آخر لعهدة فاصلة.

كما تضمن هذا القانون حقوق محافظي الحسابات التي يتمتعون بها، لتمكينهم من القيام بالمهمة الموكلة لهم، حيث خول لهم حق الاطلاع على السجلات، والموازنات، والمراسلات، والمحاضر، أو يمكن القول إن لهم حق الاطلاع بصفة عامة على كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة، دون اللجوء إلى نقلها، كما خولهم المطالبة بالتوضيحات أو المعلومات أو القيام بالتفتيشات التي يرونها لازمة لتنفيذ مراجعة الحسابات.

أما المرسوم التنفيذي رقم 92-20 والمؤرخ في 13 جانفي 1992، فقد تضمن أمر إنشاء مجلس النقابة الوطنية لخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين،[1] في حين نص القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، على طريقة تحديد الأتعاب التي يتلقاها محافظ الحسابات، إذ يستلزم أن تعكس قيمة الخدمات التي ينجزها هذا الأخير خلال الدورة في إطار المهام العادية الموكلة له، وتم تقنينها في جدول تم تسطيره على الأسس التالية:[2]

- المجموع الخام للميزانية السنوية ما عدا إعادة تقييم الاستثمارات، مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال كما حدده المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء (الحسابان رقم 75 و78)؛
- عدد الساعات الضرورية لأداء مهمة مراجعة الحسابات؛
- مبلغ الأتعاب والمتحصل عليه بالعملية الحسابية الآتية:

الأتعاب = عدد الساعات الضرورية X 500,00 دينار جزائري (د.ج)

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، 1992/01/15، ص 82؛
[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 14، 1995/03/12، ص.ص 33-34؛

جدول رقم 01: سلم أتعاب محافظ الحسابات

الأتعاب (Y)	العدد العادي لساعات العمل (X)	المبلغ الإجمالي عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة التقويم) وعائدات الاستغلال
80.000≤Y< 120.000	160 ≤X<240	حتى أقل من 100 مليون د.ج
120.000≤Y<170.000	240≤X< 340	من 100 مليون حتى أقل من 200 مليون د.ج
170.000≤Y<230.000	340≤X< 460	من 200 مليون حتى أقل من 400 مليون د.ج
230.000≤Y<300.000	460≤X<600	من 400 مليون حتى أقل من 800 مليون د.ج
300.000≤Y<380.000	600≤X< 760	من 800 مليون حتى أقل من 1.600 مليون د.ج
380.000≤Y<515.000	760≤X< 1030	من 1.600 مليون حتى أقل من 3.200 مليون د.ج
515.000≤Y<700.000	1030≤X< 1400	من 3.200 مليون حتى أقل من 6.400 مليون د.ج
700.000≤Y<900.000	1400≤X< 1800	من 6.400 مليون حتى أقل من 12.800 مليون د.ج
900.000≤Y<1.200.000	1800≤X<2400	من 12.800 مليون حتى أقل من 25.600 مليون د.ج
حد أقصى 2.250.000	حد أقصى 4500 ساعة	أكثر من 25.600 مليون د.ج، يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة 2%، أي 48 ساعة عن كل 5.000 مليون د.ج حتى الحد الأقصى 4.500 ساعة

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 14 (ص 35)

وفي حالات مراجعة الحسابات الخاصة بمؤسسات القروض، أو الشركات الاستثمارية، أو الشركات التي تتداول أسهمها على مستوى الأسواق المالية، أو صناديق المساهمة، أو المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي، فإن تحديد الأتعاب لا يتم وفقا للجدول المذكور أعلاه، وإنما بالاتفاق بين الطرفين مع إبلاغ مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضوا فيها بقيمة الأتعاب المتفق عليها.
أما المهام الخاصة التي توكلها الجمعية العامة للمراجع القانوني في حالات كالدمج أو انقسام المؤسسة، إنشاء شركات فرعية، مهام محددة وظرفية في مراقبة الحسابات، ...، إلخ، فإن الأتعاب يتم تحديدها أيضا بالاتفاق بينه وبين المساهمين.

وفي الـ 15 من أفريل لسنة 1996 تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن لأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات، وخبير محاسب ومحاسب معتمد.[1]

وبعد تبني النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير الدولية للمحاسبة، كان ولا بد من إدخال تغييرات على مهنة مراجعة الحسابات من خلال القانون رقم 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010، الذي حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة خبير محاسب، ومحافظ حسابات، ومحاسب معتمد، كما أدخلت تعديلا طفيفا على تعريف محافظ الحسابات، حيث عرفته على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996/04/17، ص 5؛

وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1]، كما حددت له المهام التي يقوم بها.

المطلب الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (غ.و.م.ح) بموجب المادة 14 من قانون 10-01 المؤرخ في الـ 29 جوان لسنة 2010، والذي منحها صفة الشخصية المعنوية، وعرفها على أنها جهاز مهني يضم كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات.[2]

تعمل هاته الغرفة بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية، الذي بدوره يعين ممثلا عنه لكي ينشط فيها، وتحدد صلاحيات ورتبة هذا الأخير عن طريق القانون، وسطرت المادة 15 من القانون 10-01 مهام غ.و.م.ح كالآتي:

- السهر على تنظيم وحسن ممارسة مهنة محافظ الحسابات، والتأكد من احترام قواعدها وأعرافها؛
- إعداد الأنظمة الداخلية الخاصة بالغرفة، والتي يتم المصادقة عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، مع نشرها في أجل أقصاه شهرين من تاريخ إعدادها؛
- إعداد مدونة أخلاقيات المهنة، وإبداء الرأي في كل المسائل المتعلقة بمحافظة الحسابات؛
- الدفاع عن كرامة الأعضاء واستقلاليتهم.

وبالإضافة إلى هاته المهام، فهي ملزمة بالاشتراك مع المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية لتقنين مهنة المحاسبة.

أما المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، فقد وضع الخطوط العريضة لتشكيلة المجلس الوطني للـ غ.و.م.ح، وصلاحياته، وقواعد تسييره، كما حدد موقعه الجغرافي بمدينة الجزائر، مع إمكانية نقله إلى أي نقطة من التراب الوطني، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.[3]

تحدد تشكيلة المجلس الوطني للـ غ.و.م.ح بناء على اقتراع، حيث يقوم المترشحون المؤهلون بإيداع طلب خطي رسمي يذكر فيه بوضوح اللقب، الاسم، تاريخ ومكان الميلاد، وكذا رقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول الـ غ.و.م.ح، مرفقا بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة، ويشترط الترشح في مجلس واحد فقط، إذ لا يمكنه الترشح في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو المجلس الوطني

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010/07/11، ص 07؛
2- المرجع نفسه، ص 06؛
3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011/02/02، ص 10؛

للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين في نفس الوقت، مع العلم أنه لا يمكن سحب أي ترشح بعد إيداعه أو تعويض أي مترشح يوم الاقتراع لأي سبب كان (وفاة، فقدان الأهلية، انسحاب).

تتم عملية الانتخاب من قبل الجمعية العامة لانتقاء تسعة أعضاء، وهم الذين نالوا أعلى درجات في عملية التصويت. ويتم تعيينهم بالترتيب التنازلي على نتائج التصويت: رئيس، وأمين عام، وأمين للخزينة لعهدة مدتها ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وبعدها لا يمكنه الترشح إلا بعد انقضاء عهدة فاصلة. وفي حالة حدوث شغور في منصب الرئيس، ينتخب أعضاء المجلس خليفة له من بينهم، أما في حالة شغور متزامن لثلاث مناصب على الأقل، فيجب استدعاء جمعية عامة انتخابية لاستخلافهم، لفترة متممة لعهدة الأعضاء المستخلفين.

وقد يحدث عدم ترشح أي عضو لانتخابات المجلس، أو استقالة كل الأعضاء، أو رفضهم المشاركة في مداولات المجلس، فيعين الوزير المكلف بالمالية متصرفا بصفة مؤقتة، لتسيير المجلس والاهتمام بالعمليات الإدارية فقط، فهو ليس مخولا بالالتزام بنفقات تتجاوز الأموال المتوفرة أو البث في قرارات نهائية ذات صلة بمستخدمي المجلس.

وحددت المهام المكلفة لهذا المجلس من خلال المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي السالف الذكر، وهي كالآتي:

- تسيير وإدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للـ غ.و.م.ح؛
- إقفال الحسابات السنوية الخاصة بكل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية، مرفقة بكشف لتنفيذ الميزانية السنوية ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية، التي تقررها الجمعية العامة على المهنيين المسجلين في جدول الـ غ.و.م.ح؛
- نشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات، وتنظيم ملتقيات تكوينية خاصة بها؛
- الانخراط في المنظمات الجهوية والدولية ذات صلة بالمهنة، بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الـ غ.و.م.ح أمام الهيئات العمومية، المنظمات الدولية المماثلة، ...، إلخ.

أما المادة الخامسة من هذا المرسوم فقد وكلت لرئيس المجلس المهام الآتية:

- تمثيل المجلس في جميع الأعمال المدنية، والوقوف أمام العدالة؛
- السهر على تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة؛
- التأكد من السير المنتظم للمجلس؛

- إرسال مشروع جدول أعمال المجلس وكل الوثائق المتعلقة به لممثل الوزير المكلف بالمالية، في أجل أقصاه 15 يوما من تاريخ انعقاد المجلس؛
- وفي حالة غيابه يتولى مهامه أقدم عضو في المجلس.

في حين كلف الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس، والذي يتم توقيعه من طرف كل من الرئيس وممثل الوزير المكلف بالمالية، كما يتولى تسجيل القرارات المنصوص عليها في هذا المحضر على سجل المداولات المرقم والمؤشر عليه من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، مع إدراج أسماء الأعضاء الحاضرين للاجتماع أو أسماء ممثليهم.

ومما جاء في المادة السابعة من نفس المرسوم، أنها أعطت لأمين الخزينة صفة الأمين على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس، كما كلفته بـ:

- تحصيل الاشتراكات المهنية وكل المبالغ المستحقة للمجلس، وتحرير وصل السداد عنها؛
- إعداد مشاريع الحسابات السنوية والميزانية؛
- إعداد الوضعية المالية للمجلس في نهاية كل ثلاثي، مرفقة بكشف حول تنفيذ الميزانية؛
- إعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة في نهاية كل سنة على المجلس، الذي يقوم بإقرارها وعرضها ضمن الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

أما فيما يخص كل الوثائق التي يصدرها المجلس، وتلك المتعلقة بتسيير الـ غ.و.م.ح، بما في ذلك عمليات الدفع، فيتوجب توقيعها توقيعا مشتركا من طرف الرئيس والأمين العام، وفي حالة غياب أحدهما ينوب عنه في التوقيع أمين الخزينة.
ويمارس الأعضاء التسعة للمجلس المهام الموكلة لهم دون الحصول على أي مقابل، سوى التعويضات عن المصاريف التي قاموا بدفعها والناتجة عن أداء هذه المهام، ويعتمد المجلس في تغطية نفقاته على الاشتراكات المهنية السنوية التي تقرها الجمعية العامة باقتراح من المجلس، ويتحملها المهنيون المسجلون في جدول غ.و.م.ح سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وقد يتعرضون لعقوبة التوقيف أو الشطب في حالة عدم دفعها.

وتتم مداولات المجلس بحضور أغلبية الأعضاء إذ لا تعتبر شرعية إلا ببلوغ النصاب، وفي حالة عدم بلوغه يستوجب تنظيم جلسة مداولات لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال، فالقرارات تؤخذ بتصويت الأغلبية، أما إذا تساوت الأصوات فيرجح صوت رئيس المجلس.

تعقد الجمعية العامة العادية مرة واحدة على الأقل في السنة وذلك خلال شهر أكتوبر، ولهذا الغرض يقوم الرئيس أو ثلثي أعضاء المجلس بتوجيه دعوة لكل الأعضاء المسجلين في جدول غ.و.م.ح لحضورها، ويتم إرسال الدعوات بصفة فردية عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبليغ، كما يستلزم الإعلان عنها في ثلاثة يوميات وطنية باللغتين الفرنسية والعربية، قبل تاريخ انعقادها بـ 15 يوما على الأقل.

كما يمكن عقد جمعية عامة استثنائية بطلب من رئيس المجلس أو ثلثي (3/2) أعضائه، أو بتقديم التماس من قبل خمس (5/1) الأعضاء المسجلين في جدول غ.و.م.ح، ويشترط حضور نصف الأعضاء المسجلين حتى تقبل مداولات الجمعية العامة، وإلا يستلزم عقد جمعية ثانية في أجل أقصاه 30 يوما من تاريخ انعقاد الجمعية الأولى، وفي هذه الحالة تصح الجمعية العامة مهما كان عدد الأعضاء الحاضرين، بحيث أتيح لكل عضو أن يمثل عضوا واحدا فقط ويصوت بالنيابة عنه بموجب وكالة قانونية.
وخلال انعقاد الجمعية العامة يتم انتخاب ناظر من بين أعضاء غ.و.م.ح لإعداد تقارير التسيير المالي للسنة المالية.

المطلب الثالث: المؤسسات الخاضعة للمراجعة القانونية

استنبطت المراجعة القانونية اسمها من كونها إلزامية بموجب مادة قانونية، والمشرع الجزائري لم يغفل عن ذلك، فكانت الشركات الملزمة بالمصادقة على حساباتها السنوية بموجب القانون كالآتي:

1- الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة

عرفت المادة 564 من القانون التجاري الشركة ذات المسؤولية المحدودة (ش.ذ.م.م) على أنها أسست من قبل شخص واحد أو أكثر، لا يتحملون الخسائر إلا في حدود الحصص المقدمة. أما المؤسسة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة (م.ذ.ش.و.ذ.م.م) فهي حالة استثنائية من (ش.ذ.م.م)، حيث يكون المؤسس هو شخص واحد.[1]

وتوكل الإدارة في هذا النوع من الشركات إلى شخص واحد أو عدة أشخاص طبيعيين، سواء كانوا ينتمون للشركة أو من خارجها، ويتحملون المسؤولية عن عملية إعداد الحسابات السنوية، التي تصادق عليها الجمعية العامة للـ (ش.ذ.م.م) والشريك العام للـ (م.ذ.ش.و.ذ.م.م)، بعد المصادقة عليها من قبل محافظ الحسابات.

---

[1]- القانون التجاري الجزائري، ص 150؛

فحسب المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005، أقر إلزام الجمعية العامة للـ (ش.ذ.م.م) بتعيين محافظ حسابات واحد على الأقل، من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات لمدة ثلاث سنوات، واعتبرت هذه المادة سارية المفعول ابتداء من سنة 2006. وفي حالة عدم تعيينه من قبل الجمعية العامة أو رفض عدد من المهنيين المصادقة على حسابات هاته الشركة، يتولى رئيس المحكمة المختصة لمقر الشركة إصدار أمر التعيين، كما سلطت غرامة مالية تتراوح بين 100.000 د.ج إلى 1.000.000 د.ج على المسيرين الذين لم يقوموا بتعيين محافظ حسابات.[1]

لم تبق هذه المادة سارية المفعول لمدة طويلة فلقد شملت كل (ش.ذ.م.م)، بما في ذلك صغيرة الحجم منها، حيث خضعت للتعديل بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2010، والذي أعفى (م.ذ.ش.ذ.م.م) والشركات التي لم يتعد رقم أعمالها 10.000.000 د.ج من عملية المصادقة على حساباتها من طرف محافظ الحسابات.[2]

إلا أن هذه المادة خضعت هي الأخرى للتعديل، بموجب المادة 66 من قانون المالية لسنة 2011، حيث ألزمت الجمعية العامة لـ (ش.ذ.م.م) بتعيين محافظ حسابات، من بين المهنيين المسجلين في جدول الـ غ.و.م.ح لمدة ثلاث سنوات، وأما في حالة عدم التعيين أو وجود أي مانع لتعيينه يأمر رئيس المحكمة لمقر الشركة بتعيينه، كما تفرض غرامة مالية تتراوح بين 100.000 د.ج إلى 1.000.000 د.ج على المسيرين الذين لم يقوموا بتعيين محافظ حسابات.
كما تم الحفاظ على الحد الأدنى لرقم الأعمال والمقدر بـ 10.000.000 د.ج بالنسبة لـ (م.ذ.ش.و.ذ.م.م) وكل الشركات الملزمة بالخضوع لعملية المصادقة على حساباتها من طرف محافظي الحسابات.[3]

2- شركات المساهمة

عرفت المادة 592 المعدلة من القانون التجاري الجزائري شركة المساهمة على أنها شركة ينقسم رأسمالها إلى حصص، يملكها شركاء لا يتحملون المسؤولية إلا بقدر حصصهم، كما حددت العدد الأدنى للشركاء في هذا النوع من الشركات بسبعة شركاء، إلا في حالة الشركات ذات رؤوس أموال عمومية فهي تعد قاعدة استثنائية بالنسبة لعدد الشركاء الأدنى. وحددت المادة 594 من القانون التجاري الحد الأدنى لرأسمال شركات المساهمة بـ 5.000.000 د.ج في حالة اللجوء إلى الادخار العلني، وبـ 1.000.000 د.ج في الحالة المعاكسة.[4]

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، 2005/07/26، ص 5؛
2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، 2009/12/31، ص 16؛
3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، 2010/12/30، ص 18؛
4- المرجع السابق، ص.ص 150-151؛

أما فيما يخص الرقابة على شركات المساهمة، فقد نصت المادة 715 مكرر 4 المعدلة من القانون التجاري، على حتمية إلزام الجمعية العادية للمساهمين بتعيين محافظ حسابات واحد على الأقل، ولمدة ثلاث سنوات من بين المهنيين المسجلين في جدول الـ غ.و.م.ح، كما حددت مهام هذا الأخير كما يلي:[1]

- التحقق من الدفاتر والأوراق المالية التي تصدرها الشركة؛
- مراقبة صحة وانتظامية عملية الجرد، وحسابات الشركة، والموازنة؛
- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين؛
- إجراء التحقيقات وعمليات الرقابة اللازمة للمصادقة على الحسابات؛
- استدعاء الجمعية العامة في الحالات الطارئة.

فمهمة محافظ الحسابات تنحصر في التحقق من مصداقية المعلومات، التي يضمها التقرير والوثائق التي يرسلها سواء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين للمساهمين، وتقديم تأكيدات معقولة فيما يخص صحة الوضعية المالية للشركة وحساباتها فقط، فلا يمكنه التدخل في عملية التسيير بأي شكل من الأشكال.

ومن خلال المادة 831 من القانون التجاري حددت العقوبة التي يتم إلحاقها بكل شخص يعمل في خدمة الشركة، ويتعمد إعاقة عملية مراجعة الحسابات، أو الامتناع عن تقديم الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان، وخاصة تلك المتعلقة بالاتفاقيات، والدفاتر المستندية، وسجلات المحاضر، وتمثلت هاته العقوبة في السجن لمدة تتراوح بين سنة واحدة إلى خمس سنوات، بالإضافة إلى غرامة مالية تتراوح بين 20.000 د.ج إلى 50.000 د.ج أو إحدى هاتين العقوبتين.[2]

وإذا لم تهتم الجمعية العامة بتعيين محافظ حسابات، أو رفض واحد أو أكثر من المهنيين تولي عملية المصادقة على حسابات شركة ما، فإن عملية التعيين أو الاستبدال يتولاها رئيس المحكمة لمقر الشركة وذلك يكون بطلب إما من طرف مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين، أو كل شخص معني، أو السلطة المكلفة بضبط ومراقبة عمليات الأسواق المالية بالنسبة للشركات التي تلجأ لعملية الادخار العلني.

---

[1]- القانون التجاري الجزائري، المرجع نفسه، ص 188؛
[2]- المرجع نفسه، ص 246؛

3- المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والصناعي

نصت المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 بتحميل الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مسؤولية تعيين محافظ الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع التجاري أو الصناعي، للتأكد من مشروعية وصحة حساباتها المالية.[1]

وفي وقت لاحق، ومع صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، تحصلت الشركات العمومية الاقتصادية على الشخصية المعنوية، وأصبحت بذلك خاضعة للقانون العام وتسري عليها أحكام القانون التجاري، وتأخذ شكل شركات المساهمة أو شركات محدودة المسؤولية، وتكون الدولة أو الجماعات المحلية هي المالك لكل الحصص أو الأسهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة، ويحدد شكلها حسب المجال أو الميدان الذي تنشط فيه ومدى أهميته للتنمية الاقتصادية، وتكون الجهة المالكة هي المسؤولة عن تعيين محافظ الحسابات حسب ما هو منصوص عليه قانونا.[2]

4- شركات الاستيراد

حسب المادة 61 من قانون المالية لسنة 2008 المعدلة للمادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005، فقد تم حصر ممارسة نشاط استيراد المواد الأولية، والمنتوجات، والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالتها، في الشركات مهما كان شكلها والمنشأة وفقا للقانون الجزائري، والخاضعة للرقابة من طرف محافظ الحسابات.[3]

5- البنوك والمؤسسات المالية

يعد المجال الذي تنشط فيه البنوك والمؤسسات المالية من أخطر المجالات، فكان ولابد من وضع إجراءات للرقابة عليها، حيث ألزمت المادة 100 من الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، والمتعلق بالنقد والقرض، كل البنوك والمؤسسات المالية بما في ذلك كل فرع من فروع البنوك الأجنبية الناشطة في التراب الجزائري، بتعيين محافظين اثنين للحسابات على الأقل، وحددت المادة 101 من هذا الأمر مجموعة إضافية من المهام التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها، وهي كالآتي:[4]

- تبليغ محافظ بنك الجزائر عن كل المخالفات التي ارتكبتها المؤسسة الخاضعة للمراجعة؛
- رفع تقرير لفائدة محافظ بنك الجزائر حول العمليات التي قامت بها المؤسسة، في أجل أربعة أشهر من قفل السنة المالية؛

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969/12/31، ص 5؛
2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، 1988/01/13، ص 36؛
3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، 2007/12/31، ص 18؛
4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، 2003/08/27، ص 16؛

- رفع تقرير لصالح كل من محافظ بنك الجزائر والجمعية العامة للمؤسسة حول التسهيلات التي منحتها المؤسسة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين المتمثلين في: مسيريها (المؤسسون، أعضاء مجلس الإدارة، كل الأشخاص المخولة لهم سلطة التوقيع)، المساهمين فيها، المؤسسات التابعة لمجموعة البنوك أو المؤسسة المالية.

أما المادة 102 من نفس الأمر، فقد سلطت مجموعة من العقوبات التي قد يتعرض لها محافظو حسابات البنوك والمؤسسات المالية، دون الإخلال بالملاحقات التأديبية أو الجزائية، وهي كالتالي:

- التوبيخ؛
- التوقيف عن متابعة عملية المصادقة على حسابات لبنك أو مؤسسة مالية ما؛
- المنع من ممارسة محافظة الحسابات للبنوك أو المؤسسات المالية لمدة ثلاث سنوات.

6- الجمعيات

تعتبر الجمعيات بناء على القانون رقم 12-06 المؤرخ في 12 جانفي 2012 والخاص بالجمعيات، على أنها منظمة تجمع بين أشخاص طبيعيين أو معنويين بصفة تعاقدية ولمدة محدودة أو غير محدودة، لاستثمار معارفهم ومواردهم لترقية وتشجيع نشاط ما، فهي لا تهدف إلى تحقيق أرباح من خلال نشاطها بل تعمل لفائدة الصالح العام.[1]

وقد ألزمت الجمعيات هي الأخرى من خلال المادة 38 من هذا القانون بمسك محاسبة وفق مبدأ القيد المزدوج، ومعتمدة من قبل محافظ حسابات مسجل في جدول غ.و.م.ح.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، 2012/01/15، ص 38؛

خاتمة الفصل

تستعمل كلمة المراجعة في العديد من المجالات، فهناك مراجعة لغوية، مراجعة استراتيجية، مراجعة مالية، ...، إلخ. وتعد المراجعة المالية أقدم أنواع المراجعة، وتعرف على أنها عملية اختبار لصحة، وعدالة، وانتظامية المعلومات المالية، التي تقوم إدارة المؤسسة بإنتاجها ونشرها على مختلف المتعاملين معها. وبتطور النظام الاقتصادي والتعقيدات التي مست عملية التسيير، تطورت أنواع المراجعة كاستجابة لحاجيات الأعوان الاقتصاديين المختلفة، ورغم هذا التنوع إلا أن الهدف الرئيسي لهذه عملية، والمتمثل في رفع القيمة المضافة للمعلومات التي تضعها المؤسسة في متناول المهتمين بأنشطتها لم يتغير.

فالمراجعة لا تختلف عن غيرها من المهن، ونظرا إلى أنها ذات أصول قديمة، إذ تعود إلى العهد السومري، فقد شهدت العديد من التطورات، تزامنت مع تعقد العمليات المالية وتسيير الوحدات الاقتصادية، وتعددت أهدافها لمواجهة الوضع الاقتصادي، كما لعبت الأزمات الاقتصادية والفضائح المالية دورا هاما في تطورها.

وفي حين وصلت المراجعة إلى أوجها على المستوى العالمي، إلا إنها في الجزائر لم ترق إلى هذا المستوى، حيث استعملت بداية كأداة للرقابة لتتماشى مع نظام الاقتصاد الموجه، الذي اعتمدته الدولة غداة الاستقلال، وفي وقت لاحق شهدت المهنة العديد من التغيرات لمواكبة النهج العالمي.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: ممارسة مهنة المراجعة القانونية للحسابات

ساهم الانفتاح على الأسواق العالمية في زيادة تدفق رؤوس الأموال على المستوى الدولي، ولكن وبعد الفضائح المالية الكبرى التي هزت العديد من الأسواق المالية، والناتجة أساسا عن الفساد الإداري والاحتيال المحاسبي والمالي الذي عرفته كبرى الشركات العالمية، كما لوحظ فيها الدور الكبير الذي لعبه المراجع القانوني.

وبما أن دور المراجع في هذه الفضائح كان معتبرا، لدرجة أنه وضع مهنة المراجعة القانونية محل الشك، ذهب العديد من الباحثين إلى دراسة العوامل المتحكمة في تحديد جودة الخدمات التي يقدمها المدققون القانونيون، فمنهم من اتجه إلى دراسة العلبة السوداء، باعتبار أن منهجية وإجراءات المراجعة التي يصممها المراجع هي العوامل الرئيسية المتحكمة في جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية.

في حين افترض البعض الآخر في دراسته أن المميزات التي يتمتع بها المراجع هي التي تحدد جودة المراجعة، حيث يلتزم المراجع بأن يتحلى بمجموعة من الكفاءات العلمية والمهنية، الضرورية لتأدية مهمة المراجعة القانونية، واحترامه لمبدأ الاستقلالية كضمان للموضوعية في الأداء، كما درسوا تأثير حجم مكتب المراجعة على جودة الخدمات التي يقدمها.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل معالجة الاتجاهين، في تحديد العوامل المتحكمة في جودة المراجعة القانونية للحسابات.

المبحث الأول: مميزات والتزامات محافظ الحسابات

تتميز مهنة محافظ الحسابات بأنها مقننة، حيث يتولى المشرع الجزائري مسؤولية تحديد خطوطها العريضة والمتمثلة في شروط الانتساب، وواجبات، وحقوق ممارسيها. وعلى الرغم من أن عملية الانتساب إليها لا تزال معلقة إلى غاية يومنا هذا، إلا أن القرار الوزاري المشترك الذي جمع بين وزير المالية ووزير التعليم العالي والبحث العلمي قد حدد شروطها العامة.

وبما أن مهمة المراجعة القانونية مهمة لعدد كبير من الأعوان الاقتصاديين، فكان ولا بد من أن يخضع المراجع لمجموعة من الواجبات، وفي نفس الوقت يتمتع بمجموعة من الحقوق، تم تحديدها من خلال القانون رقم 10-01، والقانون التجاري الجزائري، وقانون العقوبات الجزائري.

المطلب الأول: شروط الانتساب لمهنة محافظ الحسابات

خضعت مهنة المحاسبة لإعادة هيكلة مست عدة جوانب منها، بما في ذلك المراجعة القانونية للحسابات، فبعد تبني النظام المحاسبي المالي كان لابد من إدخال مجموعة من التعديلات على مهنة محافظ الحسابات، حيث عرفت عملية الانتساب إلى هاته المهنة فراغا طويلا، فمنذ سنة 2010 لم تحدد الخطوط العريضة للالتحاق بها، إلا من خلال القرار الذي أصدره الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي والمؤرخ في 07 مارس 2017. ولممارسة هذه المهنة يجب على الفرد أن يستوفي مجموعة من الشروط، وهي كالآتي:

1- شخص طبيعي

فحسب ما جاء ضمن المادة الثامنة من القانون 10-01، فإن الشروط العامة التي يجب أن تتوفر في الشخص الطبيعي الراغب في ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر هي كالآتي:[1]

- حاملا للجنسية الجزائرية؛
- حاصلا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات الممنوحة من طرف معهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسب؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية، وألا يكون قد أصدر بحقه أي حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، ومسجلا في جدول الـ غ.و.م.ح؛
- بالإضافة إلى تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11، ص 5؛

إلا أن معهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسب لا يزال مشروعا قيد التنفيذ تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل المهمة الأساسية لهذا المعهد في تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجدد. وحددت مدة التكوين بثلاث سنوات فيما يخص مهنة خبير محاسب وسنتين لمهنة محافظ حسابات، ويتوج هذا التكوين بمنح الشهادة الجزائرية لخبير حسابات و/أو الشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات.

وللالتحاق بهذا المعهد يجب اجتياز مسابقة على أساس الاختبار، تشرف عليها لجنة الاختبارات والقبول المكونة من عشرة أعضاء:

- يترأسها المدير المكلف بالتكوين المتخصص للمعهد؛
- رئيس لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة؛
- رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- رئيس الـ غ.و.م.ح؛
- بالإضافة إلى أربعة مدرسين من المعهد يتم تعيينهم من طرف رئيس المعهد؛
- ومدرسين جامعيين برتبة أستاذ يعينهم الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

وحددت مهام لجنة الاختبارات والقبول في الانتقاء من بين المدرسين في المعهد، والأساتذة الجامعيين ومهني المحاسبة أعضاء لتشكيل اللجان الآتية:[1]

- لجنة الترشح؛
- اللجنة المكلفة بصياغة مواضيع المسابقة؛
- اللجنة المكلفة بتقييم مواضيع المسابقة؛
- لجنة الإغفال؛
- اللجنة المكلفة بتصحيح اختبارات المسابقة؛
- لجنة المداولات.

وبالإضافة إلى تحديد تشكيلة هؤلاء اللجان، فإن لجنة الاختبارات والقبول تتحمل مسؤولية الإشراف على هذه اللجان، ورقابتها، والسهر على ضمان السير الحسن لبرنامج مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص بمهنة محاسب.

كما حددت الشهادات التي يخول لحاملها المشاركة في مسابقة الالتحاق بالمعهد، حيث يسمح لكل شخص قد تحصل على شهادة ليسانس، أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، 2017/07/30، ص 13؛

بمعادلتها وتم الحصول عليها ببكالوريا وثلاث سنوات على الأقل من الدراسة، في أحد التخصصات التالية: محاسبة، مالية، محاسبة ومالية، أو تدقيق.

أما شهادات الليسانس التي منح الحق لحاملها المشاركة في هاته المسابقة فقد تم تصنيفها وفق النظام الجامعي، ضمن المادة 3 من القرار الوزاري المشترك للالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، وهي كالآتي:

الجدول رقم 02: الشهادات المخولة للمشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب

النظام	ليسانس	تخصص
الكلاسيكي	ليسانس في العلوم التجارية	محاسبة
		مالية
		محاسبة ومالية
	ليسانس في علوم التسيير	محاسبة
		مالية
		علوم مالية
	ليسانس في العلوم الاقتصادية	علوم مالية
		اقتصاد مالي
ل.م.د	ليسانس في العلوم التجارية	محاسبة وتدقيق
		محاسبة ومالية
		محاسبة وجباية

المرجع: بالاعتماد على المادة 3 من القرار الوزاري المشترك

أما المسابقة فتنقسم إلى اختبارين، الأول كتابي، حيث يتم قبول المترشحين الحاصلين على معدل يساوي أو يفوق 10 من 20 لاجتياز الاختبار الثاني والنهائي، وهو عبارة عن اختبار شفهي.

الجدول رقم 03: برنامج الاختبار الكتابي

المادة	المدة الزمنية	المعامل
محاسبة ومالية	4 ســا	3
تدقيق	3 ســا	3
قانون وجباية	3 ســا	2
اقتصاد عام	2 ســا	2
تكنولوجيا الإعلام والإحصاء	2 ســا	1
لغات	2 ســا	1

المصدر: بالاعتماد على برنامج اختبارات مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب

ينقسم الاختبار الكتابي لمسابقة الالتحاق بالمعهد الوطني لمهنة المحاسب إلى ستة مواد، حيث يخضع المترشح إلى اختبار كتابي في المحاسبة والمالية، والتدقيق، والقانون والجباية، والاقتصاد العام، وتكنولوجيا الإعلام والإحصاء، ويأخذ موضوع الاختبار في هاته المواد شكل دراسة حالة أو عدة حالات، أو التعليق على وثيقة أو عدة وثائق، كما قد يتضمن سؤال أو عدة أسئلة، بالإضافة إلى اختبار كتابي في اللغات، والذي قد يأخذ أحد الأشكال التالية:

- ترجمة للغة الفرنسية لوثيقة محررة إما باللغة العربية أو الانجليزية؛
- تحرير مذكرة، ملخص، أو كتابة تعليق بإحدى اللغات الثلاث: العربية، الفرنسية، أو الانجليزية؛
- تحرير نص تجاري في واحدة من اللغات الثلاث: العربية، الفرنسية، أو الانجليزية.

يخضع المترشحون المقبولون أوليا في الاختبار الكتابي لاختبار شفهي نهائي، ويتمحور هذا الاختبار أساسا على مواضيع مرتبطة بمهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات، إذ يمنح للمترشحين علامة على 240 نقطة خاصة بالاختبار الكتابي وعلامة على 80 نقطة للاختبار الشفهي، ويتم القبول على أساس الترتيب في حدود المقاعد البيداغوجية المفتوحة والمقررة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

وبعد إعلان القائمة النهائية للفائزين في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسب، يدخل الفائزون في تكوين بدوام كامل، والذي حدد برنامجه بالاشتراك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي، كما حددت مدة التربص الميداني بأربع أسابيع في السنة ويكون إما في شركة، أو مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات، أو المصالح المحاسبية أو المالية لكيان اقتصادي عمومي أو خاص ينشط في القطاع الاقتصادي، ويتوج هذا التربص بتحرير تقرير.

ويشترط على الأشخاص المتحصلين على الاعتماد قبل التسجيل في الـ غ.و.م.ح تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجده بالعبارة الآتية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام، وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأن أكتم أسرار المهنة، وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد". كما يجب على محافظي الحسابات قبل التسجيل في جدول الـ غ.و.م.ح أن يملك عنوان مهني خاص به.

2- شخص معنوي

حسب القانون رقم 10-01، فإنه يمكن إنشاء مؤسسات لممارسة مهنة المراجعة القانونية للحسابات، تأخذ الأشكال المسموح بها في القانون الجزائري (شركات أسهم، ش.ذ.م.م، شركات مدنية، أو تجمعات)، على أن يكون كل الشركاء فيها حاملون للجنسية الجزائرية، وللحصول على الاعتماد يجب الاستجابة للشروط الآتية:[1]

➢ **شركات المساهمة أو ش.ذ.م.م أو تجمعات ذات منفعة مشتركة:**

- يكون 3/2 الشركاء والذين يملكون 3/2 رأسمال الشركة على الأقل منتسبون لجدول الـ غ.و.م.ح؛
- يطلق عليها تسمية شركات محافظة الحسابات؛
- يكون الثلث المتبقي من نصيب حملة الشهادات الجامعية، ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بالمهنة؛
- الهدف الرئيسي للشركة هو ممارسة مهنة محافظة الحسابات؛
- يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في جدول الـ غ.و.م.ح؛
- ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي تجمع مصلحة أو شخص؛
- ألا تملك مساهمات مالية في أي شركة، إلا إذ ارتبط نشاطها بمهنة محافظ حسابات فيمكنها الحصول على ترخيص من المجلس المعني؛
- لا يقبل أي اشتراك أو عضوية إلا بموافقة الجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك أو حاملي الحصص الاجتماعية.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11، ص 12؛

➢ **الشركات المدنية:**

لا تضم شركات محافظة الحسابات التي تأخذ شكل شركات مدنية إلا الأعضاء المسجلين في جدول الـ غ.و.م.ح، ولكن يجوز أن تضم في حدود 4/1 الشركاء من القانونيين والاقتصاديين، أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي والجنسية الجزائرية، نظرا لأهليته في تحقيق أهداف الشركة، ولا توكل عملية التسيير إلا للأعضاء المسجلين في جدول الـ غ.و.م.ح فقط.

ويترتب عن إنشاء شركات محافظة الحسابات عدم قدرة المحافظين الشركاء أن ينفذوا باسمهم أي مهام أو عهدات قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في جدول الـ غ.و.م.ح، حيث يتم تحويلها وجوبا إلى الشركة أو التجمع، وتنجز كل مهام محافظة الحسابات باسمهم الخاص ومسؤوليتهم الشخصية.

3- المؤسسات الأجنبية

أما فيما يخص الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الأجانب، والراغبين في ممارسة مهنة محافظ حسابات على التراب الجزائري، فإن المادة 8 من القانون 91-08 الصادر في 27 أفريل 1991 تمكنهم من ذلك، في حالة إبرام اتفاقية لهذا الغرض مع البلد الذي ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل.[1]

المطلب الثاني: التزامات محافظ الحسابات

تتميز مهنة المراجعة القانونية بأنها مقننة، فهي تخضع إلى أحكام وقواعد تنظيمية وقانونية. فبتعدد المتعاملين المعتمدين في قراراتهم الخاصة بمستقبل العلاقات التي تربطهم بمؤسسة ما على المعلومات المصادق عليها من طرف محافظ الحسابات، أصبحت هذه المهنة مصدر لمسؤوليات ثقيلة الحمل على عاتق ممارسيها، حيث وفقا لما نصت عليه المادة 59 من القانون رقم 10-01 فإن محافظ الحسابات ملزم بتوفير الموارد والوسائل الضرورية لإنجاز المهمة الموكلة إليه من دون النتائج، فمهمته الأساسية تتمثل في تأكيد انتظامية وصحة حسابات المؤسسة وليس دقتها.

ويختلف نوع المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات باختلاف الخطأ أو المخالفة التي يقع فيها، فالخطأ يحمل صفة الأساس والمعيار الوحيد الكفيل بتحديدها سواء كانت تأديبية، مدنية، أو جنائية.

1- المسؤولية التأديبية

تتولد المسؤولية التأديبية أو الانضباطية كنتيجة لمخالفة القوانين المنظمة للمهنة، أو عدم احترام النظام الداخلي الخاص بالهيئة التي يعملون تحت سلطتها، بحيث تلحق عقوبة انضباطية بمحافظ الحسابات كدفاع عن المصلحة العامة للمهنة والحفاظ على شرفها، وحسب ما جاء في المادة 63 من القانون رقم

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، 1991/05/01، ص 652؛

10-01، فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية عن كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وعن كل إهمال في تأديته لوظيفته (الاجراءات التأديبية التي يخضع لها محافظ الحسابات مستقلة عن المتابعة المدنية والجنائية المرفوعة في حقه).[1]

الجدول رقم 04: المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات

درجة الخطأ	نوع الخطأ	العقوبة
الأولى	تصريح بمراجعة كاذبة.	إنذار
	تصريح بالانتماء إلى مجلس الـ غ.و.م.ح، أو مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو مجلس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين خلال ممارسة وظيفتهم.	
	اصدار انتقادات شفهية أو كتابية لا أساس، لها بغرض الإخلال في الثقة بين الزبائن وزملائهم قصد إزاحتهم.	
	نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.	
الثانية	تكرار خطأ من الدرجة الأولى.	توبيخ
	رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.	
	فتح مكتبا لا يتطابق مع التنظيم المعمول به.	
	الغياب عن اجتماعين متتاليين للجمعية العامة وللانتخابات، أو عدم الاستعانة بممثل عنه.	
	عدم دفع المصاريف المتعلقة بالتظاهرات التي تنظمها الـ غ.و.م.ح رغم حضورها.	
الثالثة	تكرار خطأ من الدرجة الثانية.	التوقيف المؤقت
	خطأ في حفظ الأرشيف.	
	استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته.	
	عدم دفع الاشتراك المهني.	
	عدم اكتتاب تأمين مهني.	
	مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من مهني بالاشتراك مع أشخاص غير مسجلين في الـ غ.و.م.ح.	
	استعمال ختم غير مطابق للنموذج الممنوح من طرف الـ غ.و.م.ح.	
الرابعة	تكرار خطأ من الدرجة الثالثة.	الشطب من الجدول
	إفشاء السر المهني.	
	اصدار إجازات خاطئة، مزورة، أو مبالغ فيها.	
	المساس بصفة متكررة بقواعد أخلاقيات المهنة.	
	ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف.	
	ممارسة المهنة دون مكتب مهني.	

المصدر: بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 13-10[2]

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11، ص 10؛
[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، 2013/01/16، ص.ص 18-19؛

يوضح الجدول رقم 04 إن المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات أربع درجات، تتراوح بين الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، وأقصاها الشطب النهائي من جدول الـ غ.و.م.ح، ويتم البت في هذه المسؤولية بصفة مستقلة عن الدعاوى المدنية والجنائية، من طرف لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة، والتي تقوم بإدخال تحديثات على ملفات المهنيين الذين تلقوا عقوبة من الدرجة الثالثة أو الرابعة بتفاصيل القضية، كما تسحب الختم الرطب وشهادة التسجيل، والبطاقة المهنية للمشطوبين من جدول الـ غ.و.م.ح.

2- المسؤولية المدنية

تعتبر المسؤولية المدنية كالتزام بتعويض الضرر الناتج عن التقصير أو الإخلال بالالتزامات التعاقدية أو القانونية، فعلى الرغم من أن العلاقة التي تربط بين محافظ الحسابات والعميل قائمة على عقد، وبالتالي كان ولابد أن تحدد المسؤولية المدنية بأحكام الوكالة، إلا أن الطابع القانوني غالب على هاته العلاقة مما جعل هذه المسؤولية تحدد عن طريق القانون، إذ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية عن تقصيره في تأدية مهامه اتجاه المؤسسة واتجاه الغير.[1]

وتجلى تحميل المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات من خلال المادة 60 من القانون رقم 10-01 في الحدود التعاقدية تجاه زبائنهم، كما نصت المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري على أن مندوبي الحسابات يتحملون المسؤولية عن الأضرار الناتجة سواء عن الأخطاء أو اللامبالاة في تأديتهم للمهام الموكلة لهم تجاه الشركة أو الغير.

إلا أنهم غير مسؤولين عن المخالفات والأخطاء التي يرتكبها القائمون عن الإدارة، إلا في حالة ما إذا قاموا بالتستر عليها ولم يكشفوها من خلال التقرير الموجه للجمعية العامة أو لفائدة وكيل الجمهورية، فبما أن مهمته تقتصر على التحقق من مصداقية وعدالة حسابات المؤسسة دون أي تدخل في عملية تسييرها، فلا يجوز أن يتحمل كامل المسؤولية لجبر الضرر عن الإهمال أو الخطأ المرتكب من طرفه، فكان ولا بد من جعلها مسؤولية تضامنية.[2]

وكحماية أو وقاية لمحافظ الحسابات في مواجهته للمسؤولية التضامنية، مكنه المشرع من خلال المادة 75 من القانون رقم 10-01 الاستفادة من اكتتاب عقد تأمين.[3]

---

[1]- زهرة عاطف سواد، المرجع نفسه، ص 141؛
[2]- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007، ص 191؛
[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11، ص 12؛

وحسب ما جاء في القانون، لا تقام المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات إلا بعد اجتماع ثلاث أركان، ألا وهي ارتكاب خطأ وإهمال من طرفه أو الطاقم المشارك معه في المهمة، وأن يكون هناك ضرر قابل للتعويض، ويجب على الضحية إثبات العلاقة بين الخطأ والضرر الحاصل، ففي حالة لم تتمكن الضحية إثبات هاته العلاقة فلا يمكن تحميل محافظ الحسابات أي مسؤولية مدنية.[1]

3- المسؤولية الجنائية

يلتزم محافظ الحسابات باحترام القانون مثله مثل أي فرد من أفراد المجتمع، تحت طائلة تعرضه لعقوبات جزائية، وبما أن المادة رقم 01 من القانون العقوبات تنص على أنه لا جريمة ولا عقوبة من غير قانون، لهذا نصت المادة 62 من القانون رقم 10-01 على تحميل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزاماته القانونية، فالغرض من المسؤولية الجزائية هو معاقبة الإهمال العمدي والقائم على أسس إجرامية.[2]

أ- السر المهني

يمكن تعريف جريمة إفشاء السر المهني على أنها بوح المؤتمن عليه بالقول أو عن طريق الكتابة بجزء أو بكل ما يعرفه نتيجة ممارسته لمهنته، فلا يمكنه استعمال المعلومات التي جمعها من خلال علاقته المهنية بالعميل لتحقيق مصالحه الشخصية، أو مصلحة طرف آخر دون ترخيص أو تفويض من العميل. وبما أن مهنة المراجعة القانونية للحسابات تسمح لمحافظ الحسابات الولوج لكميات هائلة من المعلومات الحساسة والسرية، مما جعل المشرع ينص بتطبيق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على محافظي الحسابات.[3]

وأكدت ذلك المادة 71 من القانون رقم 10-01 التي أجبرته على كتم السر المهني، تحت طائلة التعرض للعقوبة المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات، وقد حددت المادة 72 من القانون سالف الذكر الحالات التي يجوز فيها لمحافظ الحسابات عدم الالتزام بالحفاظ على السر المهني، وكانت كالآتي:[4]

- المشاركة في بحث أو تحقيق قضائي؛
- اطلاع الإدارة الجبائية بالوثائق المقررة؛

---

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، المرجع نفسه، ص 85؛

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11، ص 10؛

[3] - CNCC, **Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**, https://doc.cncc.fr, Publié le 01/06/2017, Visité le 25/10/2019 à 23 : 47, P 4 ;

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11، ص 12؛

- التفويض من طرف الموكل؛
- الشهادة أمام لجنة الانضباط أو التحكيم؛
- وكيل الجمهورية.

وقدرت عقوبة إفشاء السر المهني بالسجن لمدة تتراوح بين شهر إلى ستة أشهر، وغرامة مالية تقدر بـ 500 د.ج وتصل إلى 5.000 د.ج في حالة الإدلاء بالأسرار التي ائتمنه العميل عليها، أما في حالة الإدلاء بأسرار المؤسسة إلى أجانب أو جزائريين مقيمين في الخارج فيتعرض لعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين سنتين إلى خمس سنوات، وغرامة مالية من 500 د.ج إلى 10.000 د.ج، وإذا كانت لفائدة جزائريين مقيمين في الجزائر فحددت العقوبة بثلاثة أشهر إلى سنتين حبس، وغرامة مالية من 500 د.ج إلى 1.500 د.ج. أما إذا تعلقت بأسرار صناعة الأسلحة أو الذخيرة المملوكة للدولة، يحكم عليه بالعقوبات القصوى، وفي كل الحالات قد يتعرض للحرمان من حق واحد أو أكثر من حقوقه الوطنية لمدة تتراوح بين سنة إلى خمس سنوات كحد أقصى.[1]

ب- تقديم معلومات كاذبة

تعتبر المصادقة على المعلومات التي تقدمها إدارة المؤسسة لفائدة مختلف المتعاملين معها المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات، ففي حالة:[2]

- تقديم معلومات كاذبة حول الوضعية المالية للمؤسسة بغرض التستر على الجرائم التي ارتكبها المدراء؛
- المصادقة على ميزانية غير صحيحة؛
- عدم الإبلاغ عن التجاوزات أو الاختلاسات التي اكتشفها خلال تأديته لمهامه في تقريره، ولم تتم معالجتها ضمن أقرب جمعية عامة لفائدة وكيل الدولة؛
- التأكيد على معلومات كاذبة.

يتعرض محافظ الحسابات للعقوبة المنصوص عليها في المادة 830 من القانون التجاري، والمتمثلة في السجن من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 د.ج إلى 500.000 د.ج، أو إحدى هاتين العقوبتين.

---

[1] - Tayeb BELLOULA, **Droit pénal des affaires et des sociétés commerciales**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2011, P 382 ;

[2]- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المرجع نفسه، ص 245؛

ج- تجاوز عدم الملاءمة القانونية

تعتبر الاستقلالية الفكرية والأخلاقية لمحافظ الحسابات ضمانا للحيادية والموضوعية في إبداء رأيه حول مصداقية المعلومات التي تنشرها المؤسسة،[1] ولهذا حددت المواد من 64 إلى 69 من القانون رقم 10-01 الحالات التي لا يجوز فيها لمحافظ الحسابات أن يتولى مهمة المراجعة القانونية لحسابات بعض المؤسسات التي تربطه بها العلاقات التالية:[2]

- أن يحتل منصب وسيط أو مكلف بالعلميات التجارية والمهنية لنشاط تجاري؛
- أن يحتل منصب للعمل المأجور؛
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسة؛
- الجمع بين مهنة خبير محاسب، ومحافظ حسابات، ومحاسب معتمد لنفس المؤسسة؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة، حيث يتعين على المراجع المنتخب إبلاغ التنظيم التابع إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ بداية عهدته؛
- الشركات التي يمتلك فيها مساهمات سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بالمراقبة القبلية لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- تنظيم أو الإشراف على الوظيفة المحاسبية؛
- التزويد بالاستشارة الجبائية أو الخبرة القضائية؛
- شغل منصب مأجور بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

بالإضافة للحالات المذكورة ضمن المادة 715 مكرر 6 من قانون تجاري:[3]

- الأقارب والأصهار القائمين بالإدارة، ومجلس المديرين، ومجلس المراقبة لغاية الدرجة الرابعة؛
- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة وأزاوجهم، التي تملك عشر (10/1) رأسمال الشركة أو الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمالها؛
- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم المنصب الدائم على أجرة أو مرتب من طرف القائمين بالإدارة، أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة محافظ حسابات، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

---

[1] - CNCC, **La responsabilité pénale du CAC : Une responsabilité civile, pénale et disciplinaire**, Revue N° 01, Alger, Algérie, 2014, P 2 ;

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرجع نفسه، ص 11؛

[3]- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المرجع نفسه، ص 189؛

- الذين تحصلوا على أتعاب أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض، تسبيقات أو ضمانات خلال الثلاث سنوات الأخيرة؛
- أن تكون له في المؤسسة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إذا استلزم تعيين أكثر من محافظ حسابات واحد، يجب ألا تربطهم صلة أو مصلحة مشتركة.

وفي حالة ما تعمد محافظ الحسابات تولي مهمة غير ملائمة، يتعرض بموجب المادة 829 من القانون التجاري، إلى عقوبة السجن لمدة تتراوح بين ستة أشهر إلى سنتين، وغرامة مالية من 20.000 إلى 200.000 د.ج، أو إحدى هاتين العقوبتين، إلا أنه يمكن أن يطلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر من تاريخ المهمة، وتقدم الموافقة في حالة ما إذا لم تكن تمس بالمصالح الأخلاقية للمهنة.[1]

د- الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات

تعد ممارسة مهنة المراجعة القانونية حكرا قانونيا على فئة معينة من الأفراد، الذين تتوفر فيهم الشروط اللازمة، وبالتالي تعد ممارسة غير شرعية حسب المادة 74 من القانون رقم 10-01:[2]

- كل شخص غير مسجل في جدول الـ غ.و.م.ح؛
- كل مهني تعرض للتوقيف المؤقت أو الشطب النهائي من جدول الـ غ.و.م.ح؛
- كل من انتحل صفة محافظ حسابات أو خلق تشابه أو خلط في التسمية.

ويعاقب كل من يعمد إلى ممارسة غير شرعية لهاته المهنة بما جاء في المادة 73 من نفس القانون، والمتمثلة في غرامة مالية تتراوح بين 500.000 إلى 2.000.000 د.ج، وفي حالة التكرار أو العودة تضاعف الغرامة والسجن لمدة من 6 أشهر إلى سنة واحدة كحد أقصى.[3]

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

تقع على عاتق محافظ الحسابات مجموعة من الواجبات حددها القانون رقم 91-08، وفي المقابل فإنه يتمتع بمجموعة من الحقوق الضرورية لإنجاز المهمة الموكلة إليه، وقد تم التطرق إليها من خلال القانون رقم 10-01 وكذا ضمن القانون التجاري، ويمكننا تلخيصها في الجدول التالي:

1- المرجع نفسه، ص 245؛
2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المرجع نفسه، ص 12؛
3- المرجع نفسه؛

جدول رقم 05: واجبات وحقوق محافظ الحسابات

واجبات	حقوق
✓ فحص الأنظمة المالية؛ ✓ تقييم إجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية؛ ✓ التقيد بمعايير المراجعة المتعارف عليها؛ ✓ فحص وثائق المؤسسة والتحقق من مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها؛ ✓ مراجعة التقارير السنوية التي تعدها إدارة المؤسسة؛ ✓ إعداد تخطيط مناسب يسمح له بجمع التأكيدات المعقولة لبناء رأيه المهني؛ ✓ الالتزام بقانون الأخلاق المهنية؛ ✓ المحافظة على السرية المهنية؛ ✓ الشهادة على صحة وعدالة القوائم المالية؛ ✓ تحرير تقرير يضم رأي مهني حيادي؛ ✓ حضور الجمعية العامة والاستجابة لاستفسارات المساهمين حول ما يتضمنه التقرير؛ ✓ إعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة عن كل انحراف من شأنه عرقلة استمرارية استغلال المؤسسة؛ ✓ إبلاغ وكيل الجمهورية عن التجاوزات الجنائية التي اكتشفها المراجع خلال مهمته؛ ✓ الشهادة على صحة الحسابات المدعمة بالاعتماد على الوثائق المحاسبية أو تقارير محافظي الحسابات للشركات التي تمتلك فيها المؤسسة أسهما.	✓ الاطلاع على الوثائق والسجلات المحاسبية؛ ✓ أن تضع الإدارة تحت تصرفه خلال الأربعة أشهر التالية لقفل السنة المالية كحد أقصى الوثائق التالية: • حساب الاستغلال العام؛ • حساب النتائج والميزانية؛ • جرد عام لمختلف عناصر الأصول والخصوم الموجودون عند قفل السنة المالية؛ • تقرير كتابي يوضح حالة المؤسسة وأنشطتها خلال السنة المقفلة؛ ✓ القيام بالتفتيشات والمراقبات الضرورية؛ ✓ الاستعانة بخبراء ومعاونين (يتمتعون بنفس حقوق المدقق)؛ ✓ الحصول على توضيحات وإجابات عن الاستفسارات التي يطرحها على القائمين على الإدارة وموظفي المؤسسة؛ ✓ الاطلاع على المعلومات المتعلقة بمساهمات المؤسسة في الشركات الأخرى؛ ✓ الحصول على كشف عن حصيلة أعمال المؤسسة كل سداسي على الأقل؛ ✓ الاطلاع على كل مشاريع الاندماج والانفصال؛ ✓ حضور الجمعيات العامة، مع الحق في أخذ الكلمة والتدخل فيها؛ ✓ الحصول على أتعاب مقابل تنفيذه لمهامه؛ ✓ يتلقى تعويضا عن النفقات التي تكبدها في إطار تأدية مهامه لحساب المؤسسة؛ ✓ يتمتع المراجع بحق رفع دعوة قضائية في حالة ما إذا تعرض لأي عرقلة في تأديته لواجباته؛ ✓ الحق في تقديم استقالته في أي وقت، مع إشعار العميل مسبقا بمدة ثلاثة أشهر.

المصدر: بالاعتماد على القانون رقم 10-01 والقانون رقم91-08

ينقسم هذا الجدول إلى جزأين: الجزء الأيمن يوضح الواجبات الواقعة على عاتق محافظ الحسابات خلال تأديته لمهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، إذ يلتزم بفحص الأنظمة المالية، وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية، وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من تطبيق إجراءاتها لإعداد مخطط مناسب يسمح له

بمراجعة حسابات المؤسسة ووثائقها المحاسبية، لاستخراج أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تمكنه من بناء التأكيدات المعقولة في إبداء رأي مهني محايد حول مصداقية، وانتظامية، وعدالة المعلومات المالية التي تنشرها إدارة المؤسسة، والشهادة على أنها مطابقة لنتائج أنشطتها خلال الدورة المعنية بالمراجعة، وأنها تمثل الوضعية المالية والجرد المادي لممتلكات المؤسسة. ويلتزم كذلك بالشهادة على مصداقية الحسابات المدعمة، بالاعتماد على الوثائق المحاسبية أو تقارير محافظي الحسابات لكل شركة تمتلك فيها المؤسسة أسهما.

كما يتعين عليه حضور الجمعية العامة، والإجابة عن استفسارات المساهمين حول المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة القانونية للحسابات، وكذا اطلاعهم عن كل الانحرافات التي يكتشفها خلال تأديته لمهامه والتي من شأنها عرقلة استمرارية أنشطة المؤسسة. وليس هذا فقط وإنما يتوجب عليه إبلاغ وكيل الجمهورية عن التجاوزات الجنائية التي وقعت فيها المؤسسة.
وينفذ محافظ الحسابات هذه الواجبات باحترامه لقواعد ومعايير ممارسة المهنة المتعارف عليها، والامتثال لقواعد قانون أخلاقيات المهنة، ومن أهمها المحافظة على السر المهني.

أما الجانب الأيسر من الجدول، فيوضح الحقوق التي يتمتع بها محافظ الحسابات، والتي تخوله تأدية الواجبات التي وضعها القانون على عاتقه. وتتمثل هذه الحقوق أساسا في تمكينه من الاستعانة بمجموعة من الخبراء والمعاونين يتمتعون بنفس حقوقه، ومن أهمها الاطلاع في عين المكان (داخل المؤسسة) وفي أي وقت (أوقات العمل) على كل السجلات المحاسبية، والموازنات، والمراسلات، والمحاضر، وكل الوثائق والكتابات التي تحررها المؤسسة، التي بحكمه المهني ذات منفعة في إنجاز مهمة المصادقة على الحسابات الختامية للمؤسسة. بالإضافة إلى إمكانية القيام بالتفتيشات والمراقبات الضرورية في المؤسسة (الشركة الأم والشركات الفرعية)، ومطالبة إدارة المؤسسة، وموظفيها، والغير الذين جمعتهم علاقات بهذه المؤسسة، بتوضيحات واستفسارات فيما يخص الوثائق المحاسبية والعقود المملوكة من طرفهم، كما يمكنهم الاطلاع على كل مشاريع الاندماج والانفصال، وكذا المعلومات المتعلقة بكل شركة من الشركات المعنية في هذه العمليات قبل 45 يوما على الأقل من تاريخ انعقاد جمعية الشركاء أو المساهمين، المنعقدة لمناقشة هاته المشاريع.

وفي حالة ما إذا كانت عملية المراجعة القانونية للحسابات تمت بالاستعانة بمحافظين للحسابات أو أكثر، فإنهم يتمتعون بنفس الحقوق، بما في ذلك القيام بالتفتيشات والتحقيقات بصفة فردية وبشكل مستقل، على الرغم من أنهم مجبرون على تقديم تقرير واحد مشترك، ففي حالة وجود اختلاف في الآراء بينهم، يتم الإشارة إليها من خلال هذا التقرير.

ويتحصل محافظ الحسابات من تأديته لمهمة المصادقة على الحسابات الختامية على أتعاب محددة، بصفة مستقلة عن النتائج المالية التي تحققها المؤسسة خلال السنة المالية، وفي حالة وجود أكثر من محافظ حسابات واحد فإن المبلغ يتم تقاسمه بينهم، وبغض النظر عن هذه الأتعاب فإنه يتلقى تعويضات عن النفقات التي تكبدها في إطار تأديته لمهمته.

أما إذا تعرض محافظ الحسابات وفريقه لأي عراقيل في تأديتهم لواجباتهم، فيمكنه رفع دعوى كتابية لدى هيئات التسيير للمطالبة بتنفيذ أحكام القانون التجاري، والمتمثلة فيما يلي:

- المادة 715 مكرر 11: نصت على أنه يمكن لمحافظ الحسابات استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، لتداول الوقائع التي من شأنها عرقلة استمرارية الاستغلال للمؤسسة، في حالة ما إذا لم يحصل على التوضيحات بشأنها من طرف رئيس مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين، أو أنه تلقى ردا لا يفي بالغرض. وفي حال استمرار هاته الوضعية بعد هذه المداولات، فإنه مخول بكتابة تقرير خاص ومناقشته خلال أقرب جمعية عامة، وإذا استلزم الأمر يقوم هو نفسه باستدعاء الجمعية العامة؛[1]
- المادة 827: نصت على عقوبة متمثلة في غرامة مالية من 20.000 د.ج إلى 200.000 د.ج، يتحملها كل من رئيس شركة المساهمة أو القائمين بإدارتها، الذين لم يطلعوا محافظ الحسابات حول التخفيض العمدي لرأسمال الشركة، في أجل 45 يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة المنعقدة للبث في هذا الشأن؛
- المادة 831: نصت هي الأخرى على عقوبة السجن لمدة تتراوح بين سنة إلى خمس سنوات، بالإضافة إلى غرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000 د.ج أو إحدى هاتين العقوبتين، على كل من رئيس الشركة، القائمين بإدارتها، مديريها، العاملين فيها وكل شخص في خدمة الشركة، يتعمد إعاقة مهمة محافظ الحسابات، أو يمتنع عن تقديم الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان، وخاصة إذا تعلق الأمر بالاتفاقيات، والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر.[2]

---

[1]- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المرجع نفسه، ص 190؛
[2]- المرجع نفسه، ص 246؛

المبحث الثاني: منهجية عملية مراجعة الحسابات

تصنف عملية المراجعة على أنها مهمة حساسة جدا، وهذا عائد لثقل المسؤولية الواقعة على عاتق المراجع في تأديته لواجباته، إذ يلتزم هذا الأخير بوضع منهجية تتناسب مع وضعية العميل، بحيث تسمح له الحصول على المعلومات الضرورية حول أنشطة المؤسسة، وجمع الأدلة المناسبة والكافية لإبداء رأي مناسب في تقرير يحرره بصيغة تتلاءم مع الظروف السائدة وفي الآجال المسموح بها.

المطلب الأول: المرحلة الأولية: قبول المهمة والتعرف على المؤسسة

تمر عملية قبول المراجع للعميل من أجل مهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية بخطوات ضرورية، حيث أنها تحدد مستقبل العلاقة بين هذين الطرفين، وقد تحدد مستقبل مؤسسة المراجعة نفسها:

الشكل رقم 02: مخطط قبول العميل

المصدر: بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 11-32

1- دفتر الشروط

نصت المادة رقم 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، على حتمية تعيين محافظ للحسابات بالاعتماد على دفتر الشروط الذي يتم إعداده من طرف مجلس الإدارة، المكتب المسير، أو من طرف الهيئة المؤهلة للعميل، في أجل أقصاه شهر واحد من إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات الحالي (يمكن الاستغناء عن دفتر الشروط في حالة تجديد العهدة)، ويتضمن هذا الدفتر العناصر التالية:[1]

- عرض تعريفي بالهيئة أو المؤسسة (عميل مهمة المراجعة) مع ذكر ملحقاتها، وحداتها، وفروعها الموجودة داخل الدولة وخارجها؛
- ملخص بالمعاينات، والملاحظات، والتحفظات التي أبداها محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم عن الدورات السابقة، وحتى تلك التي أبداها محافظو الحسابات للفروع، إذا كانت المؤسسة تقوم بدمج للحسابات؛

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011/02/02، ص 23؛

- العناصر المرجعية المفصلة لعملية المصادقة على الحسابات، والتقارير الواجب إعدادها؛
- نموذج لـ:
  - رسالة الترشح؛
  - تصريح شرفي لتأكيد استقلالية المدقق؛
  - تصريح شرفي للتأكيد بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المترشح لمهنته؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية التي يجب أن يتمتع بها المترشح؛
- إمكانية ترشح شخص طبيعي أو معنوي؛
- توضيحات حول سلم تنقيط عرض الترشح.

لا تخلو مهنة المراجعة ككل الأنشطة الاقتصادية الأخرى من المنافسة الحادة، حيث يطمح المدققون للتعاقد مع عملاء مميزين يتمتعون بالنزاهة في إدارتهم لأعمالهم، وينشطون في مجالات مهمة. ولهذا بعد إطلاع المراجع على دفتر الشروط الذي يضعه العميل المحتمل في متناوله، يضطر إلى القيام بدراسة أولية عن هذه المؤسسة، فهو ملزم بالحصول على فهم مبدئي لأنشطتها ليكون قادرا على تقييم خلفيتها والتحقق من سلامة تعيينه، وذلك بالتأكد أنه لا توجد أي موانع مهنية أو أخلاقية تحول دون قدرته على تأدية مهمة المصادقة على الحسابات الختامية لهذه المؤسسة، بما في ذلك احترام مبدأ الاستقلالية، الكفاءة، الموارد، ...، إلخ، مع دراسة احتمالية أن تجر عليه هذه المهمة مخاطر قد تكون السبب في اعتزاله لمهنته، أو أن تضعه أمام القضاء.[1]

ولهذا الغرض نصت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، على أنه يحق لمحافظي الحسابات الحصول على ترخيص مكتوب محرر من طرف العميل يخوله الحصول على المعلومات من مصادر مختلفة، لتحديد الأحداث والعمليات التي من شأنها أن تكون ذات تأثير جوهري في عملية المصادقة على القوائم المالية.[2]

يصنف العميل على أنه المصدر الرئيسي للمعلومات التي تسمح للمراجع تقييم نزاهة الحوكمة، ضوابط الرقابة الداخلية، والأخطار التي قد يواجهها من قبوله للمهمة، وذلك بتخويله الاطلاع على تنظيم المؤسسة، وفروعها، ومناقشة الموظفين فيها، كما يمكنه القيام بمراجعة أولية لتقارير محافظي الحسابات عن الدورات السابقة. حتى أنه مخول بطلب استفسارات بخصوص المعلومات التي من شأنها أن تكون

---

[1]- محمد بوتين، المرجع نفسه، ص 25؛

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المرجع نفسه، ص 24؛

ذات أهمية لتقييمه، ويتم الاطلاع عليها في عين المكان (لا يسمح بنقلها أو نسخها) وفي الآجال المحددة ضمن دفتر الشروط.[1]

وبعد ما يتحقق المراجع من احترامه لمبدأ الملاءمة القانونية، يلتزم حسب ما جاء ضمن المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1)، بوضع إجراءات لقبول واستمرارية العلاقات مع العميل، فهو مطالب بالتأكد فيما إذا كان جديرا بتنفيذ ارتباطاته، وأن لديه القدرات والكفاءات الفنية (وكذا بالنسبة لفريق المهمة) التي تمكنه من تأدية ومواجهة مختلف الأحداث المرتبطة بالمهمة الموكلة إليه، واحترام معايير الجودة والملاءمة.

ويدرس كذلك إمكانية أن تتطلب هذه المهمة الاستعانة بمهنيين وخبراء متخصصين في مجالات معينة لها علاقة بأنشطة العميل، فعلى الرغم من المؤهلات التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات إلا أن معارفه في مجالات التخصصات كالاتصالات، التكنولوجيا، التغذية، ...، إلخ، تبقى محدودة بالمقارنة مع الأخصائيين في هذه المجالات.[2]

ولقد عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم 620 الخبير على أنه كل فرد أو مؤسسة (داخلي أو خارجي)، يمتلك خبرة في مجال غير المراجعة أو المحاسبة، يستعين بهم المراجع لمساعدته في الحصول على أدلة إثبات مناسبة، كتقييم أحد مكونات القوائم المالية: الأراضي، المباني، المخزون، ...، إلخ.[3]

وفي حالة الارتباط بالعميل لأول مرة، يجب أن يأخذ المراجع افتقاره للمعلومات حول المؤسسة بعين الاعتبار، فحسب ما جاء ضمن المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" فإن المراجع السابق (المنتهية عهدته) يعتبر أحد المصادر الرئيسية لجمع المعلومات، لهذا يتصل به المراجع المحتمل للحصول على المعلومات التي يجب أن يحيط بها علما مسبقا، وخاصة تلك المتعلقة بالظروف التي أنهى بها علاقته مع العميل، كما يتعين على هذا الأخير إبلاغه عن كل المعلومات التي من شأنها أن تجعله يرفض الترشح لتأدية هذه المهمة.[4]

---

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، المرجع نفسه، ص 141؛

[2]- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار 2016-2017، ص 47؛

[3]- المرجع نفسه، ص 982؛

[4]- المرجع نفسه، ص 348؛

2- عرض الترشح

بعد جمع المراجع لكل المعلومات الضرورية لتقييم مهمة المراجعة القانونية للقوائم المالية الخاصة بالعميل، يشرع حسب المادة 07 من القانون رقم 11-32 في إعداد عرض الترشح لإقناع العميل في محاولة للحصول على موافقة هذا الأخير بالتكليف، ويتضمن هذا العرض النقاط التالية:[1]

- ✓ كيف يمكن أن يدخل قيمة مضافة على المعلومات المالية التي ينشرها العميل؛
- ✓ شرح للخطة المبدئية التي سيتبعها لمعالجة الانحرافات ومجالات الخطر؛
- ✓ مناقشة مختصرة للاتجاهات التنظيمية وسياسة المؤسسة المتبعة في الوقت الراهن؛
- ✓ وصف دقيق لفريق المراجعة المستعان به لتأدية هذه المهمة (مؤهلات علمية، خبرات، ...، إلخ)؛
- ✓ التركيز على نقاط القوة التي تتمتع بها مؤسسة المراجعة (الكفاءة الفنية، التقنية، والخبرة، ...، إلخ)؛
- ✓ مقترح تفصيلي للأتعاب.

3- تبليغ بالتكليف

يتولى العميل مهمة تقييم العرض المقدم من طرف محافظي الحسابات المترشحين، على أساس سلم التنقيط المنصوص عليه ضمن دفتر الشروط، ويطالب المراجع الذي وقع عليه الاختيار بتحرير خطاب تعاقد (رسالة مهمة)، الذي يعتبر بمثابة المصادقة على قبول المراجع للتعيين، كما يوضح طبيعة العلاقة التي تربط بين العميل والمدقق.[2]

4- رسالة المهمة

تضم رسالة المهمة حقوق ومسؤوليات كل من المراجع والعميل المترتبة عن هذه المهمة، ويمكن استعمالها كأداة إثبات أمام القضاء لتحديد المسؤوليات والعقوبات التي يتحملها المدقق، ويضم هذا الخطاب العناصر التالية:[3]

- ✓ نطاق وأهداف مراجعة الكشوف المالية؛
- ✓ المراجع والتشريعات المطبقة، القوانين سارية المفعول، ومعايير المراجعة المعمول بها؛
- ✓ المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية؛
- ✓ مسؤوليات المراجع القانوني؛
- ✓ مسؤوليات الإدارة، بما فيها تلك القائمة عن إعداد وعرض القوائم المالية؛
- ✓ مخطط تنفيذ مهمة المراجعة (رزنامة الأعمال)؛

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المرجع نفسه، ص 07؛
2- المرجع نفسه؛
3- وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 002**، 2016، ص 3؛

- ✓ قاعدة حساب الأتعاب وكيفية دفعها؛
- ✓ الإشارة إلى حقيقة وجود مخاطر لا يمكن تفاديها أو الكشف عنها، ناتجة عن طبيعة الاختبار والحدود المرتبطة بالرقابة الداخلية؛
- ✓ التزام الإدارة بأن تضع تحت تصرف المدقق:
  - التصريحات الكتابية المبررة للعناصر المكونة للكشوف المالية؛
  - مشروع الكشوف المالية مرفق بالمعلومات الضرورية التي يحتاجها المراجع وفقا لرزنامة أعمال المراجعة؛
- ✓ التزام الإدارة باطلاع المراجع عن كل الأفعال والأحداث الواقعة والتي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية؛
- ✓ الأحكام المتعلقة بـ:
  - الاستعانة بخبراء أو مهنيين؛
  - اشراك المدققين الداخليين أو مستخدمي المؤسسة؛
  - التعامل مع المراجع السابق.

ويجب المصادقة المزدوجة (من قبل المراجع والعميل) على رسالة المهمة، ومن الأحسن أن يتم ذلك قبل الشروع في أعمال المراجعة للسنة الأولى من عهدة المدقق، ويمكن إرسالها في السنوات اللاحقة كتذكير للعميل بمحتوى خطاب التعاقد، خصوصا في حالة ما إذا عرفت مؤسسة العميل تغييرات (أنشطة، أعضاء طاقم الإدارة، المساهمين، ...، إلخ)، أو في حالة ما إذا واجه محافظ الحسابات أي مشاكل في السنة الأولى من تأديته للمهمة الموكلة له.[1]

المطلب الثاني: تقييم إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعة حسابات المؤسسة

بعد قبول مهمة المصادقة القانونية على الحسابات الختامية للعميل، يشرع المراجع في التعرف المعمق بالمؤسسة، وذلك بهدف جمع أدلة الإثبات المقنعة والملائمة لبناء رأيه المهني، ويرتكز في ذلك على مصطلحين رئيسيين هما الأهمية النسبية والانحرافات الجوهرية، حيث يتحلى طول فترة المراجعة بالفكر الانتقادي المبني على الشك المنهجي، للكشف عن الانحرافات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية الخاضعة للمراجعة.

[1]- المرجع نفسه، ص 4؛

1- تعريف أدلة الاثبات

" أدلة أو قرائن الاثبات، هي المعلومات التي يستخدمها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني عليها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية الداعمة للبيانات المالية بالإضافة إلى معلومات أخرى."[1]

فأدلة الاثبات تشمل البيانات، والمعلومات، والحقائق التي يستند عليها المراجع الخارجي في بناء رأي مهني موضوعي عن مدى دلالة، وصحة، وشرعية القوائم المالية.[2]

2- خصائص أدلة الإثبات

يضع المراجع مجموعة من إجراءات المراجعة، يهدف بها إلى جمع تراكمي لأدلة الإثبات، والتي تستعمل كحجة على مصداقية أو تحريف القوائم المالية، وفيما إذا كانت مطابقة للفروض والمبادئ المحاسبية، والقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة، ولهذا يجب أن تتميز هذه الأدلة بخاصيتين هما:

2-1-الملاءمة: هي مقياس لجودة أدلة الإثبات من حيث مناسبتها وموثوقيتها في توفير الدعم للاستنتاجات التي بنى عليها المراجع رأيه الفني،[3] وتتأثر بالعوامل التالية: [4]

- **مصدرها:** الجهة التي أصدرت هذا الدليل (داخلية، خارجية، مستقلة، ...، إلخ)؛
- **طبيعتها:** الصورة التي يأخذها هذا الدليل (ورقية، إلكترونية، شفهية، ...، إلخ)؛
- **الظروف الفردية:** وثائق أصلية، مستنسخة، ...، إلخ.

2-2-الكفاية: مقياس كمي لأدلة الإثبات، وتتأثر هذه الكمية بـ:[5]

- درجة المخاطرة النسبية المرتبطة بالعنصر الخاضع للتقييم؛
- جودة الأدلة.

2-3-العلاقة بين خصائص أدلة الإثبات: يجمع المراجع أدلة ملائمة وكافية، لخفض مستوى مخاطرة إبدائه رأيا مهنيا غير مناسب، حول مصداقية البيانات المالية وعدم احتوائها لانحرافات جوهرية، إلى مستوى مقبول.

1- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 523؛

2- محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، المرجع نفسه، ص 263؛

3- المرجع نفسه؛

4- وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 150**، 2016، ص 3؛

5- زاهره عاطف سواد، المرجع نفسه، ص 151؛

ويأخذ بعين الاعتبار عند جمعه للأدلة الترابط الذي يجمع بين الكفاية، والملاءمة، والمخاطرة، حيث:[1]

- كلما كان مستوى المخاطرة مرتفعا، كانت كمية الأدلة المطلوبة أكبر؛
- وكلما كانت نوعية الأدلة المجمعة عالية، كانت كمية الأدلة المطلوبة أقل.

3- الأهمية النسبية

يؤخذ مفهوم الأهمية النسبية ضمن السياق الوارد فيه، فبإسقاطها في مجال المراجعة تعبر عن مقدار الانحرافات في البيانات المالية (قيمة نقدية)، والتي من شأنها رفع احتمالية أن تغير أو تؤثر على قرارات المستخدمين بشكل معقول.[2]

3-1-تعريف الأهمية النسبية للآداء

الأهمية النسبية للآداء هي عبارة عن المبلغ أو المبالغ المالية التي يحددها المراجع بأقل من أهمية القوائم المالية ككل، وذلك لخفض احتمالية أن يزيد إجمالي الانحرافات غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية ككل. كما تدل أيضا على المبلغ أو المبالغ التي حددها المراجع بأقل من مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئة من المعاملات، أرصدة حسابات، أو افصاحات مالية.[3]

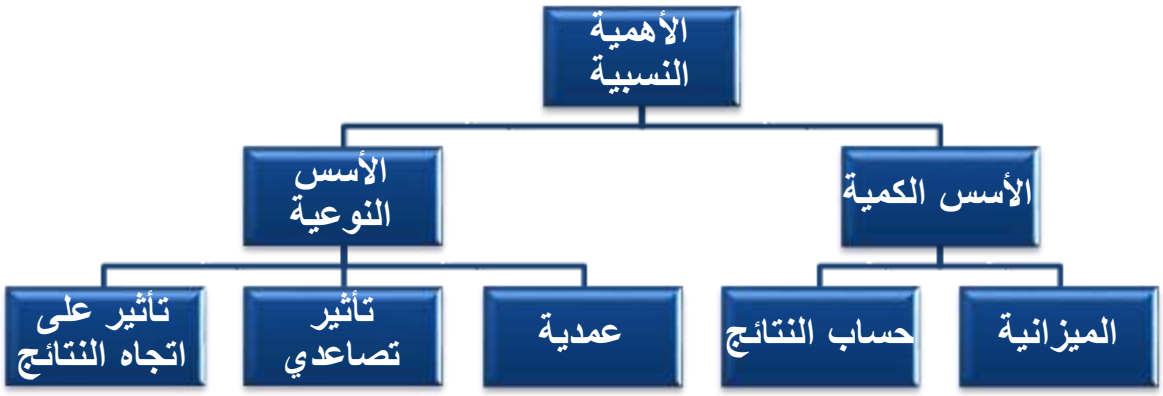
وبالتالي فالمقصود من الأهمية النسبية للأداء هو المبالغ الدنيا التي يحددها المدقق، وتكون أقل من مستوى الأهمية للعنصر المراد تدقيقه، ويعتمد في ذلك على حكمه المهني.

3-2-أسس تحديد الأهمية النسبية

يوضح التمثيل البياني التالي الأسس التي تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد الأهمية النسبية، وتصنيف الانحرافات التي تعتبر جوهرية من تلك التي تعتبر ذات تأثير مهمل على البيانات المالية ككل:

1- رزق أبو زيد الشحنة، المرجع نفسه، ص 177؛
2- السيد أحمد السقا ونصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد: مدخل متكامل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2007، ص 40؛
3- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 428؛

شكل رقم 03: أسس تحديد الأهمية النسبية



المصدر: بالاعتماد على دليل التدقيق لجمعية الخبراء المحاسبين في الجمهورية التونسية

3-2-1-الأسس النوعية

تتميز العوامل النوعية للانحرافات بكونها ذات تأثير حاسم، مما يستوجب على المراجع التعامل معها بحذر كبير:[1]

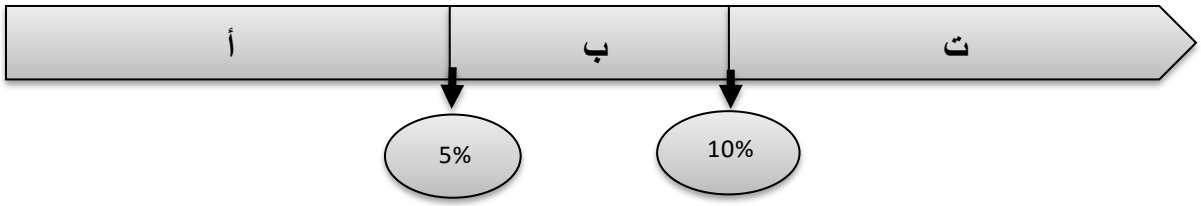
- **الانحرافات العمدية:** قد تكون الأهمية النسبية الكمية للانحراف مهملة، ولكن إذا دخل عليها تأثير العمدية ففي هذه الحالة تتولد مجموعة من التساؤلات حول نزاهة الإدارة، والشك في مصداقية القوائم المالية بحيث يتم تصنيفها على أنها قوائم مالية احتيالية، مما قد يجعل تأدية إجراءات المراجعة شبه مستحيل بسبب الفساد الإداري.
- **التأثير التصاعدي للانحرافات:** في بعض الحالات يكون التأثير الفردي للانحرافات أقل من مستوى الأهمية النسبية (مهمل)، ولكن بتراكم هذه الانحرافات تكون ذات تأثير هام على مصداقية القوائم المالية.
- **التأثير على اتجاه الأرباح:** إذا حققت المؤسسة على عدة دورات محاسبية نتيجة ربح (خسارة)، ولكن وبسبب هذه الانحرافات تغير اتجاه النتيجة إلى خسارة (ربح)، وبالتالي يمكن اعتبار هذه الانحرافات ذات تأثير جوهري على مصداقية القوائم المالية.

[1] - Association des jeunes Experts comptables de Tunisie, **Manuel D'audit : Conforme aux normes d'audit de l'IFACI**, www.aject.org/manuel-daudit-2015/, Publié en 2015, Visité le 27/08/2019 à 00 : 05

3-2-2-الأسس الكمية

يعتمد المراجع في تحديده لعتبة الأهمية النسبية باستعمال الأسس الكمية على مجموعة من المؤشرات المستنبطة من القوائم المالية للمؤسسة: رؤوس الأموال الخاصة، مجموع الأصول، النتيجة العملياتية قبل الضريبة، ...، إلخ. ويحدد النسبة الدنيا بـ 5% والنسبة القصوى بـ 10% من مبلغ عتبة الأهمية.[1]

الشكل رقم 04: مخطط الأهمية النسبية على الأسس الكمية



المصدر: من إعداد الباحثة

أ- تعد الانحرافات المكتشفة والتي تقل عن نسبة 5% من مبلغ المؤشر الكمي انحرافات غير جوهرية، إلا إذا اقترنت بأحد العوامل النوعية فتصبح ذات تأثير جوهري؛

ب- يعتمد المراجع في مراجعة الانحرافات التي تتراوح قيمتها في المجال [5% ; 10%] على خبرته المهنية للحكم على تلك التي تشكل تأثير جوهري من ذات التأثير المهمل.

كما يمكن للمراجع في كلا الحالتين (أ) و(ب) اللجوء إلى عملية السبر للتأكد من صحة حكمه المهني وللحصول على أدلة أكثر إقناعا؛

ت- أما الانحرافات التي تفوق قيمتها نسبة 10% من المؤشر، فهي انحرافات يلتزم المراجع بتطبيق إجراءات مراجعة معمقة، ومراقبة خاصة للمعاملات أو الأرصدة التي تولدت عنها هذه الانحرافات، وتحديد أثرها على القوائم المالية.

4- مصادر أدلة الإثبات

يصمم المراجع مجموعة من إجراءات المراجعة تخوله جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وتضم هذه الإجراءات النقاط التالية (على سبيل المثال لا الحصر):[2]

[1] - idem ;

[2]- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، ص 7؛

4-1-تقييم إجراءات الرقابة الداخلية

تتحمل إدارة المؤسسة مسؤولية وضع إجراءات للرقابة الداخلية، تتناسب مع حجمها، وتعقيدات أنشطتها، ومحيطها، ...، إلخ، كوسيلة لمواجهة مختلف الأخطار التي تواجهها في تأدية أنشطتها، وكضمان لتطبيق توجيهات الإدارة.[1]

في حين يتحمل المراجع مسؤولية التحقق من اعتماد وتطبيق الإدارة لإجراءات الرقابة الداخلية، فإذا لم تعتمدها هذه الأخيرة يجد المراجع نفسه مضطرا إلى التقرب من الإدارة والتواصل معها لتقييم الأخطار المرتبطة بأنشطة المؤسسة، أهدافها، سياساتها، ...، إلخ، وبالتالي تحديد الأخطار التي من شأنها توليد انحرافات جوهرية على مستوى البيانات المالية التي تعرضها المؤسسة.[2]

أما إذا احترمت المؤسسة وضع إجراءات للرقابة الداخلية، فهنا يتحقق المراجع من الإجراءات والتدابير المتعلقة بمهمته، فهو ليس مضطرا لمراجعة كل إجراءات الرقابة الداخلية التي تضعها الإدارة، وفي الغالب ما يوجه اهتمامه لتلك المرتبطة بعملية إعداد التقارير المالية، والتي تعتمدها المؤسسة كضمان لتحقيق أهدافها المتعلقة بإنتاج المعلومات المالية. ولتحديدها يتعين على المراجع الاعتماد على حكمه المهني في ذلك.

فلا يكفي أن تضع الإدارة إجراءات للرقابة، وإنما ينبغي عليها اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة والتي تشكل الضمانات فيما يخص تطبيقها الفعال، في حين يعمل المراجع على اكتشاف الأخطار التي عجز نظام الرقابة الداخلية على اكتشافها، وذلك لتحديد نقاط الضعف فيه وتقديم النصائح المناسبة.[3]

4-2-الأرصدة الافتتاحية

يصمم المراجع الإجراءات المناسبة لمراجعة الأرصدة الافتتاحية، للتحقق من أنها لا تؤثر بطريقة جوهرية على القوائم المالية للدورة الخاضعة للمراجعة، وذلك من خلال:[4]

- الاطلاع على القوائم المالية للدورة الماضية مرفقة بتقرير المراجعة الخاص بها، للتحقق من صحة ترحيل أرصدة إقفال الدورة السابقة لأرصدة افتتاح الدورة الحالية؛
- التحقق من تطبيق التعديلات على الرأي الواردة في تقرير المراجعة للدورة السابقة، وتحديد تأثيرها على الدورة الحالية؛

---

[1]- تامر مزيد رفاعه، المرجع نفسه، ص 41؛

[2] - Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, op cit, P 134 ;

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، المرجع نفسه، ص 53؛

[4]- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، ص 3؛

- جمع الأدلة الكافية لإثبات تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة في معالجة الأرصدة الافتتاحية، وأن هذه السياسات متناسقة مع تلك المطبقة في الدورة الحالية.

4-3-المصادقات الخارجية

تعرف المصادقات الخارجية على أنها أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها كرد خطي مباشر من طرف ثالث، لفائدة المراجع بصورة ورقية أو الكترونية أو أي وسيلة أخرى.[1]

4-3-1 أنواع المصادقات الخارجية

تأخذ طلبات المصادقة الخارجية الأشكال التالية:[2]

- **طلب مصادقة إيجابية:** هي المطالبات التي يرد عليها الطرف الثالث ردا مباشرا، إما بالموافقة أو برفض الموافقة على المعلومات التي يتضمنها الطلب، أو أن يوفر المعلومات التي طلبها منه المدقق؛
- **طلب مصادقة سلبية:** هي المطالبات التي يدعو فيها المراجع الطرف الثالث للرد عليها فقط في حالة رفض الموافقة على المعلومات التي يتضمنها هذا الطلب، ومن الناذر أن يلجأ المراجع لهذا النوع من المطالبات؛
- **طلب المصادقة على بياض (مصادقة عمياء):** لم يتم التطرق لهذا النوع من المصادقات في المعايير الدولية للتدقيق وبطبع الحال في المعايير الجزائرية للتدقيق، لا تضم مراسلة المراجع أي رصيد وإنما يطالب مراسله بتقديم إقرار كتابي برصيده.

4-3-2 إجراءات المطالبة الخارجية

يعتمد المراجع في لجوئه لطلبات المصادقة الخارجية على مجموعة من الإجراءات الضرورية، تخوله:[3]

- تحديد المعلومات التي يطالب الغير بتأكيدها أو تقديمها له (رصيد حساب الزبون، مجموع المبالغ المفوترة، الكمية المباعة، ...، إلخ)؛
- اختيار الطرف الملائم للمصادقة على هذا المطلب، إذ يجب أن يكون المصادق على دراية أو المسؤولا عن إنتاج المعلومات المطلوب المصادقة عليها؛

1- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 576؛

2- زهير عيسى، المرجع نفسه، ص.ص 120-121؛

3- زهير عيسى، المرجع نفسه، ص 119؛

- تحديد تصميم طلب المصادقة الخارجية (ايجابية، سلبية، ورقي، إلكتروني، ...، إلخ)؛
- التحقق من تقديم إدارة العميل لموافقتها على مطالبات المصادقة الخارجية، فإن اعترضت على هذه الإجراءات يتعين على المراجع دراسة أسبابها، فإن لم يقتنع بها أو ليس في إمكانه اللجوء لإجراءات مراجعة بديلة لرصد أدلة حول المعلومات المالية موضوع طلب المصادقة، يضطر المراجع إلى التواصل مع المكلفين بالرقابة في المؤسسة، وتحديد تأثيرها على المهمة الموكلة إليه؛
- ارسال طلب المصادقة، مع التأكيد أن الرد يجب أن يكون لفائدة المراجع مباشرة.

3-3-4 تقييم ردود مطالبات المصادقة الخارجية

لا يمكن للمراجع استعمال نتائج مطالبات المصادقة الخارجية إلا بعد التحقق من موثوقية الردود عليها، أي أنها صدرت من طرف الأفراد المخولين بالرد عليها، وأن هذه الأطراف قدمت الوقائع دون أي ضغوطات، وذلك في صورتها المكتوبة، فإن كان الرد شفهيا فعلى المراجع مطالبة الطرف المصادق بإعادة صياغته في صورة كتابية، فإذا لم يستجيب هذا الأخير لطلب المراجع يتوجب عليه البحث على الأدلة الكافية والملائمة لدعم الرد الشفهي. أما إذا توصل المراجع من خلال تقييمه للردود على مطالب المصادقات الخارجية أنها معلومات غير موثوقة، فهنا قد يجد نفسه أمام مخاطر الاحتيال، التي قد تجعل عملية المراجعة مستحيلة.[1]

4-4-الإقرارات الخطية

الإقرار الخطي: " هو بيان كتابي محرر من قبل إدارة العميل لفائدة المدقق، يصادق خلاله على مسألة معينة أو كدعم لأدلة الإثبات الأخرى، ولا تشمل الإقرارات الخطية القوائم المالية، والدفاتر، والسجلات المسندة."[2]

تعتبر الإقرارات الخطية مصدرا هاما لأدلة الإثبات، وتكون في صورة كتابية فقط فلا يمكن أن تكون شفهية، صادرة عن المسؤولين في المؤسسة والناشطين في مختلف المجالات داخلها، إلا أنها لا تعتبر دليلا كافيا، وهذا عائد لضعف استقلاليتهم مما قد يتسبب في تقديمهم لإجابات متحيزة، كما يجب أن تكون تواريخ هذه الإقرارات أقرب ما يمكن من تاريخ المراجعة وألا تكون بعده.[3]

1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، ص 5؛
2- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 862؛
3- رأفت سلامة محمود وآخرون، المرجع نفسه، ص 186؛

4-5-الاستفادة من أعمال خبراء آخرين

إذا أراد المراجع الاستفادة من أشغال الخبراء الآخرين، بما في ذلك المدققين الداخليين أو الخبراء الخارجيين في مجالات غير المراجعة أو المحاسبة، فيلتزم المراجع بتقييم:[1]

- موضوعية هذا الخبير، وأنه لا يخضع لأي ضغوطات؛
- الكفاءة والفعالية في تأديته لمهامه؛
- تقييم المنهجية المتبعة في تأدية مهامه؛
- مدى مناسبة هذه الأعمال لمهمته.

ويعود قرار اعتماد أشغال الموظفين الآخرين من عدمه في عملية المراجعة إلى المراجع وحده، وبالتالي فإن اعتمادها لا ينقص من مسؤوليته في شيء.

4-6-الإجراءات التحليلية

الإجراءات التحليلية: "هي عبارة عن تقييم للمعلومات المالية بتحليل العلاقات المنطقية بين البيانات، سواء كانت مالية أو غير مالية. وتشمل أيضا تحقيقا لتحديد التقلبات المتعرف عليها، أو العلاقات غير المتناسقة مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبالغ كبيرة."[2]

يعتمد المراجع على الإجراءات التحليلية بشكل مكثف طوال مهمة المراجعة، من مرحلة التخطيط إلى إبداء رأيه حول عدالة ومصداقية القوائم المالية. يلجأ المراجع لهذا النوع من الإجراءات لتساعده على استنتاج حكم عام حول مصداقية البيانات المالية التي أنتجتها إدارة المؤسسة، وتضم هذه الإجراءات النسب، والمعادلات، والمقارنات، ...، إلخ.[3]

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات

يبلور محافظ الحسابات نتائج الفحوصات والتحقيقات التي نفذها في مهمة المراجعة القانونية بإعداده للتقارير المنصوص عليها ضمن القرار الصادر عن وزارة المالية في 24 جوان 2013، والمنشور في الجريدة الرسمية لـ 30 أفريل 2014، المحدد لمعايير تحرير هذه التقارير التي تعد الدليل القانوني على تأدية محافظ الحسابات لواجباته، كما تعتبر الأداة التي يستعملها المراجع لتبليغ الجمعية العامة والأطراف ذات العلاقة بمختلف النتائج والملاحظات المتوصل إليها من مراجعة البيانات المالية للمؤسسة.

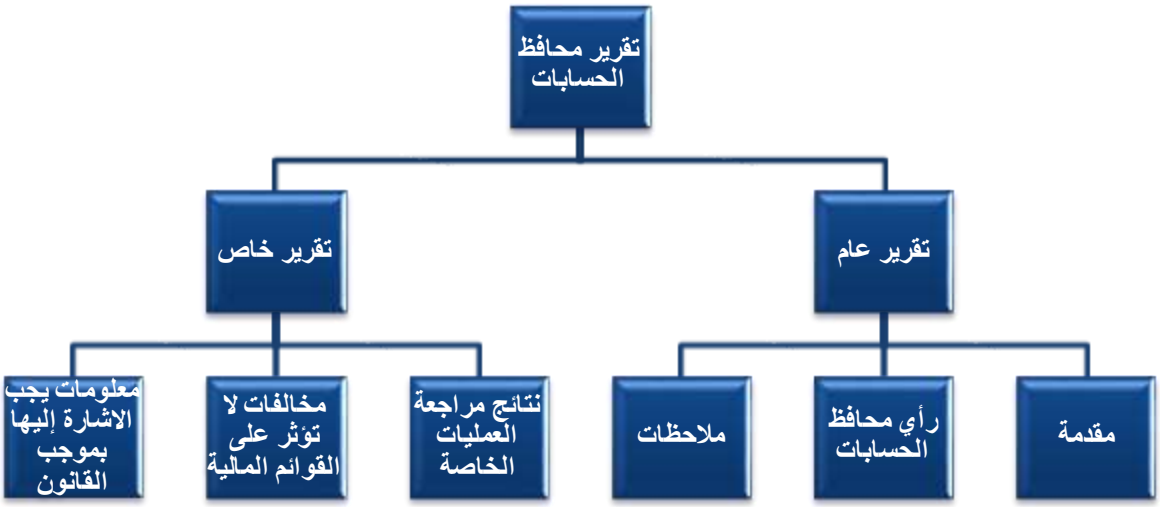
---

[1]- المقرر رقم 23، وزارة المالية، 2017، الجزائر، ص.ص 16-21؛

[2]- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 615؛

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، المرجع نفسه، ص.ص 90-91؛

الشكل رقم 05: مخطط تقرير محافظ الحسابات



المصدر: بالاعتماد على قرار وزارة المالية المؤرخ بـ 24 جوان 2013

1- تقرير عام

يعرف كذلك بتقرير "إبداء الرأي"، وينقسم إلى ثلاثة أجزاء: مقدمة، وفقرة إبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية، وفقرة عن الملاحظات التي يجب أن يطلع عليها الأطراف ذوي العلاقة.[1]

1-1- المقدمة

يتطرق المراجع من خلال مقدمة التقرير العام إلى جميع المعلومات التعريفية المتعلقة به، بالعميل، والدورة المحاسبية، وكذا مسؤوليات كل من إدارة المؤسسة والمراجع القانوني، وتتمثل هذه المعلومات في البيانات التالية:

- اسم المؤسسة، ومقرها الاجتماعي، ورأسمالها؛
- عنوان بالخط العريض يعبر على أنه: "تقرير المراجعة القانونية للحسابات السنوية"؛
- تاريخ الدورة الخاضعة للمراجعة، (مثال: مراجعة حسابات دورة 2019)؛
- تاريخ إقفال حسابات الدورة والذي في أغلب الحالات يكون موافقا لـ N-1/12/31، (مثال: 2019/12/31)؛
- الأطراف الموجه لها هذا التقرير، والتي تكون في أغلب الحالات الجمعية العامة؛
- اسم ولقب محافظ الحسابات، وعنوانه المهني، ورقم اعتماده، ورقم تسجيله في جدول الـ غ.و.م.ح؛
- تذكير بطريقة، ومكان، وتاريخ تعيينه لمهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية؛

[1]- مقرر رقم 150، 2017، ص 50؛

- الأفراد المسيرين للكيان، ومسؤولياتهم فيما يخص إعداد وعرض القوائم المالية؛
- مسؤوليات محافظ الحسابات في إبداء رأي فني محايد، والتقنية المستعملة في جمعه للأدلة (في غالب الحالات الاستقصاء) المعتمد عليها في إصدار الحكم حول مصداقية القوائم المالية؛
- أهداف المهمة؛
- طبيعة الحسابات: فردية، مدمجة، أو مجمعة؛
- الوثائق التي وضعها الكيان تحت تصرف المدقق؛
- نطاق المراجعة؛
- فريق المراجعة المستعان به لتأدية هذه المهمة؛
- المعايير المعتمد عليها في تأدية مهمة المصادقة على القوائم المالية؛
- تاريخ التقرير، مرفق بتوقيع وختم المدقق.

1-2- ابداء الرأي

يكون المراجع من خلال الإجراءات المطبقة على طول فترة المراجعة قاعدة من الأدلة الملائمة والكافية والمنطقية لبناء حكمه المهني، والفني، والمحايد، حول إعداد، وعرض، ومصداقية، وانتظامية المعلومات المالية في جميع جوانبها الجوهرية، ويمكن أن يأخذ رأي المراجع أربعة أشكال:

1-2-1-المصادقة بدون تحفظ: يعرف كذلك برأي إيجابي، أو رأي بالقبول، أو تقرير نظيف، والمقصود به أن أشغال المراجعة سمحت له تحصيل ضمانات معقولة (وليس مطلقة)، بأن الحسابات السنوية في مجملها لا تتضمن انحرافات جوهرية، وبالتالي يصادق على أن القوائم المالية منتظمة، وصادقة، وتقدم صورة مطابقة للوضعية المالية، والذمة المالية[1]، ونجاعة، وخزينة المؤسسة في تاريخ إقفال الحسابات؛[2]

1-2-2-المصادقة بتحفظ: يلجأ المراجع لهذا الرأي جراء توصله لعدد من الانحرافات، التي كشف عنها من مراجعته للبيانات المالية الخاصة بالعميل، ولكنها لا تعتبر كافية لمنعه من إصدار رأيه حول القوائم المالية، أو في حالة عدم تمكنه من تنفيذ كل إجراءات المراجعة الضرورية، وبالتالي يقوم المراجع بالمصادقة بتحفظ على أن القوائم المالية منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية، ومطابقة لنتيجة عمليات الدورة الخاضعة للمراجعة، وللوضعية، والذمة المالية للمؤسسة. كما يلتزم بإضافة فقرة لتقريره يعرض خلالها الأسباب التي جعلته يصدر رأيا متحفظا.[3]

1- المقصود بالذمة المالية مجموع ممتلكات المؤسسة، مركزها المالي، أو صافي الأصول (حق المساهمين)، ...، إلخ؛
2- أمين السيد أحمد لطفي، المرجع نفسه، ص 213؛
3- زهير عيسى، المرجع نفسه، ص.ص 82-83؛

1-2-3-رفض المصادقة: ينتج قرار رفض المصادقة على القوائم المالية عن عدم اعتماد القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في إعداد البيانات المالية في جميع جوانبها المعتبرة، وأن المصادقة عليها بتحفظ لا يساعد الأطراف ذوي العلاقة والمساهمين من اتخاذ الأحكام المناسبة، فيما يخص علاقتهم بهذه المؤسسة.[1]

1-2-4-الامتناع عن إبداء رأي: في بعض الحالات يجد المراجع نفسه غير قادر على تحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية، مما يدفعه إلى الامتناع عن إبداء رأيه، ومن أهمها:[2]

- وجود قيود، حالت دون تأديته لإجراءات المراجعة؛
- وقوعه في اختلافات مع إدارة المؤسسة.

1-3- الملاحظات

يرفق المراجع تقريره العام بفقرة من الملاحظات، والتي بحسب حكمه أنه ضروري أن يلفت انتباه مستعملي القوائم المالية لها، وتتعلق سواء بملاحظات على الحسابات الختامية أو التقارير التي تضعها الإدارة في متناولهم، دون التشكيك في الرأي الذي أبداه.[3]

2- تقرير خاص

يقدم المراجع في هذا الجزء من تقرير المراجعة النتائج والملاحظات التي توصل إليها من مراجعته لبعض العمليات الخاصة، والمهمة، والمنصوص عليها قانونا، وكذا الإشارة إلى الانحرافات التي تتميز بأنها لا تؤثر بصفة جوهرية على المعلومات المالية، وتضم ما يلي:[4]

- تقرير حول الحسابات المدمجة والمجمعة (الحسابات المجمعة هي الحسابات التي تخضع لنفس السلطة الوصية)؛
- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة (الاتفاقيات التي تجمع بين المؤسسة وأحد الأطراف المشكلين للجهات الفعالة فيها، بصورة مباشرة أو من خلال الاستعانة بوسيط)؛
- تقرير حول المبلغ الإجمالي السنوي لأعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير حول الامتيازات الخاصة (عينية أو نقدية) الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير حول تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب السهم أو الحصة؛
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 14؛
2- أمين السيد لطفي، **كيف تراجع حسابات منشأة**، 2000، ص 108؛
3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، ص 14؛
4- المرجع نفسه، ص.ص 15-22؛

- تقرير حول استمرارية الاستغلال؛
- تقرير حول حيازة أسهم الضمان (أي أن مجلس الإدارة ومجلس الرقابة يمتلك على الأقل 20% من أسهم الشركة)؛
- تقرير حول رفع أو خفض رأسمال المؤسسة؛
- تقرير خاص بإصدار القيم المنقولة الأخرى؛
- تقرير حول التسبيقات على الأرباح؛
- تقرير حول تحويل شركات المساهمة لأي شكل من الأشكال الأخرى؛
- تقرير خاص بالفروع، والمساهمات، والشركات المراقبة.

3- أجال تسليم التقرير

يتحمل المراجع المسؤولية على صدق وصحة محتوى التقارير، التي يضعها في متناول الجمعية العامة والأطراف ذوي العلاقة، بما أن هذه التقارير تعتبر الأساس المعتمد عليه في اتخاذ القرارات الهامة، ولهذا يتمتع المراجع بمهلة 45 يوما لإنهاء المهمة الموكلة له وإعداد تقارير المراجعة، ويبدأ العد ابتداء من تاريخ استلامه للبيانات المالية السنوية المتمثلة في الميزانية (الأصول والخصوم)، وحسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة، والملحق، ويشترط فيها أن تكون موقعة من طرف الجهاز المؤهل لتسيير المؤسسة. وبعد مصادقة المراجع عليها، يقوم بالتأشير عليها وتوقيعها لتمييزها على أنها القوائم المالية التي تم عليها بناء رأيه المهني والأساس في تحرير هذه التقارير.

ويوضع تقرير المراجع في متناول الجمعية العامة قبل انعقادها بمدة 15 يوما على الأقل، على مستوى المقر الاجتماعي للمؤسسة مقابل وصل بالاستلام، وذلك ليتسنى لأعضائها الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة.[1]

[1]- المرجع نفسه، ص 22؛

المبحث الثالث: المميزات الواجب توفرها في محافظ الحسابات

يسعى المراجع لأن يكون على مستوى تطلعات العميل، لذلك يجب أن يتمتع بالكفاءات الضرورية، التي تسمح له تحديد الانحرافات الجوهرية على مستوى القوائم المالية، ولكن وحسب DEANGELO فإنه لا يكفي تحديد المراجع للانحرافات الجوهرية، وإنما عليه أن يتمتع باستقلالية تخوله التصريح بها، في حين ذهب العديد من الباحثين لدراسة العلاقة التي تربط جودة خدمات المراجعة بحجم المؤسسة التي تقدمها.

المطلب الأول: الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة

أدى الانفتاح على الأسواق العالمية إلى موجة من المنافسة، التي لم تسلم منها مهنة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، وخاصة بعد الفضائح المالية التي وضعت جودة الخدمات التي يوفرها المدققون القانونيون محل الشك والريبة، حيث أصبح فهم المراجع للزبون ومستوى تحكمه في التكنولوجيا العاملين الرئيسيين المتحكمين في جودة الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة. ولكي يتمكن المراجع من تقديم خدمات ذات جودة عالية يجب أن يتمتع بالكفاءة المهنية اللازمة.

1- تعريف الكفاءة المهنية

الكفاءة المهنية عبارة عن: "توفيقة من المعارف، والخبرات، والسلوكيات الموظفة في مجال معين، ويتم الكشف عن فعاليتها من خلال وضعها قيد التنفيذ، وتتولى المنظمة مهمة تحديدها، وتقييمها، وتطويرها."[1]

الكفاءة المهنية = معارف + خبرات + سلوكيات

2- الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات

يلتزم المراجع بتقديم خدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية على مستوى عال من الكفاءة المهنية، التي تعد أحد المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة المذكورة ضمن معيار رقابة الجودة رقم (1)،[2] كما أنها تمثل أحد أهم معايير العمل الميداني. ويمكن قياسها من خلال مستوى تأهيله العلمي، والوقوف المستمر

---

[1] - Damien BOURCHIER, **La notion de compétence professionnelle : Etat de la recherche et perspectives**, Séminaire organisé par l'observatoire des métiers, des qualifications, et de l'égalité professionnelle entre les hommes et les femmes dans la banque, Paris, 04/05/2010, Centre d'études et recherches sur qualifications (CEREQ), P-07 ;

[2] - CNCC, **Code déontologie de la profession de commissaire aux comptes**, https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie-en-vigueur-a, Publié le 10/02/2010, P.3, Visité le 28/03/2019 à 22 : 54 ;

على توسيع خبراته في المجال، وما يميز هذين المؤشرين هو العلاقة الطردية التي تربطهما بمستوى الكفاءة المهنية.[1]

وحسب ما تطرقنا إليه من خلال المطلب الأول لهذا الفصل، فإنه لا يمكن لأي فرد مزاولة مهنة المراجعة القانونية للحسابات في التراب الجزائري، غير الذين تحصلوا على الشهادة الوطنية لمحافظي الحسابات الممنوحة من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، وبالإضافة إلى ذلك يجب أن يمتلك بنك من المعارف، المحدثة دوريا في مختلف الميادين: المالية، والجبائية، والقانونية، ...، إلخ، كما يستحسن المشاركة في الفعاليات التكوينية.[2]

وبما أن المنافسة في السوق على مستوى عال من الحدة، فإن تفوق المراجع بخبراته مطلوب وبقوة، فالخبرة أو تعرف كذلك بالتأهيل العملي تتمثل في عدد سنوات الممارسة الفعلية لمهنة المراجعة القانونية للحسابات،[3] حيث أن العميل يفضل المراجع الذي يقدم خدمات لشركات تعمل في نفس القطاع الذي ينشط فيه، أو لفائدة المؤسسات الرائدة سواء على المستوى المحلي، الوطني، أو العالمي.

3- كفاءة عمال مكتب المراجعة

تكمن صلابة أي مؤسسة في قوة العنصر البشري (مواردها البشرية)، ففعاليته هي التي تحدد قدراتها التنافسية وإمكانيتها لتقديم خدمات عالية الجودة تتناسب مع تطلعات العملاء. وكما جاء ضمن نص المادة الثالثة من قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات في الجزائر فإنه يتوجب على المدققين، بما أنهم يمارسون مهنة تتطلب عمل الفريق، تأطير معاونين يمتلكون كفاءات عالية تضمن الفعالية في تنفيذ المهام الموكلة لهم. ولهذا لابد له من وضع إجراءات وسياسات توفر له تأكيدات معقولة أنه يحوز مستخدمين تتوفر فيهم الكفاءة المناسبة للمهمة، وهو ما يتطابق مع مضمون الفقرة 29 من معيار رقابة الجودة رقم (1).[4]

ولهذا يلجأ المراجع لاستراتيجية الموارد البشرية، المتمثلة في: "تطبيقات أو خيارات الموارد البشرية، المصممة لملاءمة أنواع استراتيجيات الأعمال، وتحسين الأداء التنظيمي"[5]. ولقد اعتبر العديد

---

[1]- عزيزة عبد الرازق، **المراجعة والمحاسبة الدولية**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2003، ص 181؛

[2] - CNCC, **Code de déontologie : règlement intérieur**, http://cn-cncc.dz/wp-content/uploads/2017/01/code%20de%20deontologie-reglement%20inter%20final2015.pdf, Publié en Octobre 2015, visité le 08/12/2019 à 22 : 50, P 2 ;

[3]- محمد الأمين مشور وآخرون، **تثمين مكتسبات الخبرة المهنية كمنهج لتطوير الكفاءات الحرفية: دراسة حالة تثمين الخبرات الحرفية بولاية معسكر**، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 5، العدد 4، معسكر، الجزائر، 2016، ص 28؛

[4] - CNCC, **Code de déontologie : règlement intérieur**, Op cit, P2 ;

[5]- سعد العنزي ومؤيد الساعدي، **فلسفة استراتيجية الموارد البشرية**، مجلة العلوم الاقتصادية، والادارية، المجلد 13، العدد 45، بغداد، العراق، 2007، ص 10؛

من الباحثين، أن استراتيجية الموارد البشرية من أهم مدخلات الاستراتيجية العامة لأي منظمة، وتمثل عنصرا حاسما في القيام بنشاطاتها.

3-1-سياسة التوظيف

تنتهج كل المنظمات سياسة خاصة في عملية توظيفها للموارد البشرية، ونمط تسيير مكتب المراجعة لا يختلف عن باقي المنظمات، حيث نصت الفقرة 31 من معيار رقابة الجودة رقم (1) على تصميم سياسة معينة لاستغلال العنصر البشري، ومن أهم المعايير المعتمد عليها في قرار التوظيف من عدمه هو الكفاءات التي يتمتع بها الفرد، وتحديد فيما إذا يمكن اعتباره كاستثمار أو عبء على المكتب. ويتم تحديد كفاءة العنصر البشري من خلال:[1]

- مستوى تأهيله العلمي: الشهادة المحصلة ومدى تطابقها مع متطلبات الوظيفة أو المركز المشغول؛
- قدراته التحليلية، وكيفية تعامله مع المشاكل المعقدة، واستخدامه للتفكير المنطقي في ذلك؛
- روح العمل الجماعي، سواء مع طاقم المكتب أو مع الغير، والمتمثلة في القدرة على الإصغاء ومناقشة الأفكار؛
- تمتعه بدرجة عالية من الثقة في النفس، والتي تسمح له إضفاء لمسته الخاصة؛
- مستوى تحكمه في التكنولوجيا الحديثة؛
- قابليته للقيام بدورات تدريبية وتكوينية، لرفع معدل كفاءته الذاتية؛
- قدراته على تحقيق أهداف المكتب.

3-2-الروح القيادية للمراجع الرئيسي

يعتمد المراجع الرئيسي منهجية إدارة الجودة الشاملة، وبالتالي يجب أن يتحلى بالقدرات القيادية، وذلك بتوظيف الموارد البشرية وتسييرها وفقا لتوليفة تتلاءم مع تحقيق أهداف المكتب، وكذا خفض معدلات سوء الفهم التي قد تتولد بين الإدارة ومستخدميها، كما يهتم بمساعدة طاقم مكتبه على استغلال قدراتهم ومعارفهم على أحسن وجه، لضمان استثمار الفعالية والكفاءة القصوى الكامنة في العنصر البشري.[2]

رضا الزبون ⇔ خدمات عالية الجودة ⇔ كفاءة في الأداء + تحفيز

---

[1]- عمر وصفي عقيلي، **الموارد البشرية المعاصرة: بعد استراتيجي**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005، ص 309؛

[2] - Pierre CABANE, **Devenir un bon leader : Les clés de la réussite**, Eyrolles, Saint-Germain, France, 2017, P 24 ;

ويتمثل الهدف الرئيسي لكل منظمة ربحية في الحفاظ على مركزها في السوق الذي تنشط فيه، وذلك لا يحدث إلا عن طريق إرضاء زبائنها وأن تكون على قدر تطلعاتهم، بتقديمها لخدمات ذات جودة عالية.

وبالتالي يتعين على المراجع الرئيسي السهر على تطوير كفاءات موظفيه وتحفيزهم، حتى يقدموا أفضل ما عندهم، وذلك بـ:[1]

- الاحتفاظ بالعناصر المتميزة؛
- خفض معدل الدوران؛
- تطوير قدرات العنصر البشري، ومدهم بمهارات جديدة؛
- تحديث التكنولوجيا المعتمدة؛
- خلق جو مناسب للعمل؛
- اعتماد سياسة للتحفيز المادي والمعنوي.

3-3-استراتيجية تطوير الموارد البشرية

تلتزم مكاتب المراجعة بمتابعة تكوين موظفيها، ولهذا تتبع استراتيجية تطوير الموارد البشرية، التي تعد أهم أساليب الإدارة الحديثة، وهي عبارة عن المجهودات التي تبدلها الإدارة لضمان التأطير المثالي لموظفيها. ولا يتحقق ذلك إلا بإعداد برامج تكوينية لتطوير وتحسين الأداء، أي اعتماد مخطط من الفعاليات المصممة لتعليم الموارد البشرية كيف تؤدي أعمالها الحالية بكفاءة عالية.[2]

تهدف المؤسسة من خلال البرامج التكوينية إلى تبني مجموعة من الأنشطة التأهيلية، المرتبطة بمهنة المراجعة إما بشكل مباشر (محاسبة، مالية، إعداد التقارير، ...، إلخ)، أو غير مباشر للحصول على خبرات في مجال أنشطة العميل (الكيمياء، الطب، البرمجة، ...، إلخ)، وفي بعض الأحيان لتحميلهم مسؤولية أكبر، في تأدية مهمة المراجعة أو لمواكبة التطور التكنولوجي، أي أنها تعمل على زيادة الثقافة والقدرات الفردية والجماعية للعمال.[3]

---

[1]- عمر وصفي عقيلي، المرجع نفسه، ص 440؛

[2] - CNCC, **Code déontologie de la profession de commissaire aux comptes**, op cit, P 2 ;

[3] - Conseil supérieur de l'éducation, **La formation continue du professionnel des entreprises : un défi pour le réseau public d'éducation**, Ministère de l'éducation, Québec, Canada, 1998, P 11 ;

3-4-استراتيجية التعويضات

استراتيجية التعويضات أو التحفيزات، هي استراتيجية تتبعها المؤسسة لمكافأة مواردها البشرية، على جهودهم المبذولة وحثهم على تقديم المزيد، وتعتمد في ذلك على أسس وقواعد مضبوطة وعادلة.[1]

المطلب الثاني: استقلالية المراجع القانوني

تعتبر العلاقة التي تجمع بين الإدارة والمدقق، النقطة الفاصلة في تحديد مستوى فعالية مهمة المراجعة القانونية، إذ يلتزم المراجع بالحفاظ على استقلاليته، والتي تعتبر العنصر الثاني في تعريف جودة المراجعة حسب دراسة DEANGELO، كما أنها تمثل القيد الرئيسي لإبداء حكم مهني قائم على أسس موضوعية، فما الفرق بين الاستقلالية والموضوعية؟[2]

- **الاستقلالية:** هي شرط مسبق، ينص على عدم وجود أي مصالح أو تأثيرات تربط بين طرفين، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛
- **الموضوعية:** ترتبط بالنتائج، فحتى لو جمعت علاقة بين الطرفين، يجب على الفرد اعتماد الحيادية في القيام بالأعمال الموكلة له.

1- تعريف استقلالية المراجع القانوني

حسب BENTO Arrunada فإن استقلالية المراجع هي: "نية المراجع لعكس كل المشاكل والانحرافات التي اكتشفها في القوائم المالية، من خلال تقريره الخاص بمراجعة الحسابات الختامية"[3]، حيث تصنف الاستقلالية كضمان على موثوقية ومصداقية حكمه المهني حول عدالة ومصداقية القوائم المالية، والذي يضمه تقريره الموجه لفائدة مختلف مستعملي القوائم المالية، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بشأن مستقبل العلاقات التي تربطهم بالمؤسسة، إذ يتم التعامل مع حالة العميل دون أي ضغوطات أو مصالح.

وعقب الأزمة الاقتصادية التي عرفها العالم في 2008، والتي سحبت المراجع إلى منصة الشك مرة أخرى، قامت هيئة المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين بتعزيز شرط استقلالية المدقق، من خلال لائحة أخلاقيات المحاسبين المهنيين، والتي دخلت حيز التطبيق بتاريخ 01 جانفي 2011، ولقد نصت على أن

---

[1]- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **إدارة الموارد البشرية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 158؛
[2] - Arrunada BENTO, **The economics of audit quality : private incentives and regulation of audit and non-audit services**, Springer science+Business Media, LLC, Boston, America, 1999, P 43 ;
[3] - idem, 1999, P 09 ;

الاستقلالية يجب أن تغطي جانبين هامين من علاقة المراجع بالعميل، هما: الاستقلالية الفكرية والاستقلالية الظاهرية.[1]

1-1- استقلالية التفكير: "الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون أي تفاعل بالمؤثرات التي تضعف الحكم المهني، وتتيح للفرد أن يتصرف بنزاهة، وأن يمارس الموضوعية ونزعة الشك المهني."[2] وبالتالي فإن الاستقلالية الفكرية تعرف على أنها الفكر الانتقادي، وتتمثل في حرية التفكير التي تخول المراجع التعامل مع الأحداث والأوضاع بموضوعية، ويقدم على أثرها حكما مهنيا ورأيا حياديا، فلا يكفي أن يكتشف المراجع الانحرافات، بل ويجب التبليغ عنها من خلال تقرير مراجعة الحسابات الختامية.

2-1- الاستقلالية الظاهرية: "تجنب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث أن طرفا ثالثا عقلانيا، ومطلعا، وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية ضمانات مطبقة، أن يتوصل بشكل معقول إلى أن نزاهة، أو موضوعية، أو نزعة الشك لمهني مكتب المراجعة أو عضو في فريق التأكيد قد ضعفت."[3]

تتجلى الاستقلالية الظاهرية للمراجع القانوني من خلال تحليه بالسلوكيات التي لا تضع استقلاليته محل الشك من قبل مستعملي القوائم المالية، وذلك بتجنب الظروف والوقائع التي من شأنها التشكيك في موضوعية الفكر الانتقادي لأي طرف من الأطراف المساهمة في مهمة المصادقة على الحسابات الختامية للمؤسسة.

2- العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق

تتعرض استقلالية المراجع لمجموعة من التهديدات، نتيجة لبعض الأحداث والعلاقات التي من شأنها الوقوف دون تقديمه لحكم موضوعي، وقد تم تصنيف هذه التهديدات ضمن لائحة أخلاقيات المحاسبين كما يلي:[4]

2-1-أخطار المصالح الشخصية: العلاقات التي تربط بين العميل ومكتب المراجعة أو أحد أفراد طاقم المهمة، والتي من شأنها توليد مصلحة شخصية مباشرة أو غير مباشرة، وقد تؤثر على سلامة سلوكيات المراجع وموضوعية حكمه المهني؛

---

1 - IFACI, CNCC, Conseil supérieur de l'ordre des experts comptable, **Code de déontologie des professionnels comptables**, 2009, P 135 ;

2- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 20؛

3- المرجع نفسه؛

4 - Tritschler JONAS, **Audit quality : Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, Germany, 2014, PP 30-40 ;

2-2-أخطار المراجعة الذاتية: تكون نتيجة تقديم المراجع لبعض الخدمات غير المراجعة القانونية للعميل، إما عن طريق إعارة أحد عمال المكتب، تقديم استشارة قانونية، جبائية، مالية، ...، إلخ، بحيث يجد المراجع نفسه يقوم بمراجعة أعماله الشخصية؛

2-3-خطر التمثيل: إذا ما انحاز المراجع لجانب العميل، بحيث تضيع موضوعية المراجع في إصداره لحكم ملائم؛

2-4-خطر الألفة: العلاقات الطويلة التي تجمع بين المراجع والعميل من شأنها خلق نوع من الألفة بين هذين الطرفين، وتجعل المراجع حريصا على مصالح وأعمال العميل؛

2-5-خطر التهديدات: وضع من الضغوطات التي من شأنها التأثير على طاقم المراجعة، وتحول دون تأدية المراجع لمهامه على أتم وجه.

ومن خلال الجدول التالي سنتطرق لبعض العلاقات، التي من شأنها التأثير على مبدأ استقلالية المراجع القانوني:

الجدول رقم 06: العلاقات التي تهدد استقلالية المدقق

نوع العلاقة	مصلحة شخصية	التمثيل	الألفة	مراجعة ذاتية	التهديدات
مصلحة مالية.	X	X	X		X
القروض والضمانات.	X	X	X		X
روابط تجارية وأعمال.	X	X	X		X
روابط عائلية وشخصية.	X	X	X		X
شغل منصب عمل.	X	X	X	X	X
المؤسسات العمومية.	X				X
إعارة مؤقتة لعمال مكتب المراجعة للعميل.				X	
تقديم خدمات أخرى غير المراجعة القانونية.	X	X		X	
أتعاب المهمة بالنسبة لمكتب المراجعة.	X				X
الأتعاب غير المدفوعة.	X				X
الهبات والهدايا.	X		X		
نزعات قانونية بين الطرفين.	X				X

المصدر: بالاعتماد على لائحة أخلاقيات المحاسبين

3- تدابير لحماية استقلالية المدقق

تعتبر استقلالية المراجع عنصرا حساسا في العلاقة التي تربط بينه وبين عميل خدمات المراجعة القانونية، مما يوجب عليه اتخاذ التدابير الملائمة لمواجهة الأخطار التي من شأنها المساس بهذا المبدأ، ومن بين هذه التدابير الإجراءات التالية:[1]

- دوران مكتب المراجعة: احترام المدة القانونية، التي يجوز للمراجع أن يقدم فيها خدماته للعميل؛
- اللجوء للمناقصات في اختيار المدقق؛
- إنشاء لجنة وطنية مستقلة لتقييم جودة خدمات المراجعة؛
- اعتماد مكتب المراجعة إجراءات لرقابة العلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على الاستقلالية، بحيث:
  - إذا اعتبرت هامة ولا يمكن خفضها إلى المستوى المقبول، يتعين على المراجع التنازل عن المهمة؛
  - أما إذا كانت غير هامة، فينبغي اتخاذ التدابير اللازمة لخفضها إلى المستوى المقبول، وذلك بالتنازل عن المصلحة الشخصية، تنحي العضو الذي تربطه علاقة بالعميل، الاستعانة بخبير مستقل لتقييم موضوعية الأعمال التي قام بها العضو الذي تربطه علاقة بالعميل، ...، إلخ.

المطلب الثالث: حجم مكتب المراجعة

عرف القاموس الانجليزي مكتب المراجعة على أنه: "منظمة تفحص الأنشطة لتحديد مواضع الخلل، وخفض التكاليف، وتحقيق أهداف مؤسسة العميل، وتعمل على التحقق من الاختلاسات والسرقات المحتملة، واحترام تطبيق القواعد التشريعية والسياسات المتعارف عليها، كما تساعد على تأكيد وضمان مصداقية التقارير."[2]

تمت معالجة تأثير حجم مكاتب المراجعة على جودة الخدمات التي تقدمها من قبل العديد من الباحثين، وانقسمت هذه الدراسات إلى من قاموا بدارسة مؤسسات المراجعة بشكل عام، وهناك من درس المكاتب المحلية التابعة لهذه المؤسسات، ومن اعتمد على مبدأ التكاليف في دراسته.

---

1 - IFACI, CNCC, Conseil supérieur de l'ordre des experts comptable, Op cit, PP 72-73 ;
2 - www.thefreedictionary.com, Visited the 11/07/2018 à 22 : 45 ;

1- التحليل على مستوى المؤسسة

بنت DEANGELO دراستها على أساس شركات المراجعة الكبرى وجودة الخدمات التي تقدمها، واعتمدت على العمالقة الثمانية في مجال المراجعة (ARTHUR ANDERSEN ; ARTHUR YOUNG ; DELOITTE HASKINS & SELLS ; ERNST & WHINNEY ; PEAT MARWICK MITCHELL ; PRICEWATERHOUSE ; TOUCHE ROSS ; COOPERS AND LYBRAND)، ويعدّ هذا الاتجاه الأكثر شيوعا في هذا النوع من الدراسات، إذ اعتبرت أن الشركات الكبيرة تتميز بامتلاكها لقاعدة من الكفاءات البشرية المتمكنة، وذات خبرة طويلة تحصلت عليها من العدد الهائل للعملاء المتعاملة معهم.[1]

وما يميز القاعدة البشرية الهائلة أنها تسمح لهذه الشركات تقديم خدمات عالية الجودة، والحصول على سمعة معترف بها في مجال المراجعة، كما يخولها العدد الكبير من العملاء التمتع بالاستقلالية الاقتصادية والمالية، فلا تعتمد في مداخيلها على عميل معين، وبالتالي لا تتأثر بالضغوطات التي يمارسها العميل عليها للحصول على تقرير نظيف (بدون تحفظات)، فهي لديها الكثير لخسارته مقابل خسارتها لعميل واحد، فلا يمكنها وضع سمعتها التي عملت جاهدة لبنائها على المحك حفاظا على هذا العميل.[2]

ولم تكن DEANGELO الوحيدة التي اعتبرت أن حجم مكتب المراجعة مؤشر على جودة الخدمات التي تقدمها، حيث انضم لها REYNOLDS بدراسته "هل يهم حجم مكتب المراجعة؟ تأثير عدد العملاء على مستوى المكتب، تقرير رأي المدقق"، كما تبعها العديد غيره مثل FRANCI & YU و CHOI, KIM, ZANG & KING.

2- التحليل على مستوى المكاتب المحلية

كانت البداية لـ WALLAMAN في 1996، الذي اتجه إلى دراسة جودة خدمات المراجعة القانونية التي تقدمها المكاتب المحلية التابعة لمؤسسات المراجعة العملاقة، وتبعه FRANCIS معلقا بأن "العمالقة الأربعة في مجال المراجعة لا تعتبر عملاقة عند تحليلها على مستوى المكاتب المحلية"[3]، ومن خلال الدراسة التي أجراها في 2009 مستعملا حالة ENRON لدعم فرضيته، فقد توصل إلى أن الأتعاب التي

---

[1] - Jong-Hag CHOI and others**, Audit office size, Audit quality, And audit pricing**, Auditing: A Journal of Practice &Theory, American Accounting Association, Vol. 29, N 1, 2010, P 76 ;

[2] - Lynda Elizabeth DEANGELO, **Auditor independence, Low balling, and disclosure regulation**, Journal of accounting and economic 3, North-Holland publishing company, 1981, P 126 ;

[3] - Yingwen GOU and Lai-Lan Mp PHYLLIS, **Audit office size and quality : the influence of city-level industry specialists and audit firm tenure**, Conference : 2015 American Accounting Association Annual meeting, Chikcago, United states, 08/08/2015, P 07 ;

حصلتها شركة ARTHUR ANDERSEN من الخدمات التي قدمتها لـ ENRON تمثل أقل من 02 % من مداخيل الشركة ككل، في حين أنها تمثل نسبة 35 % من مداخيل مكتب المراجعة المحلي لمدينة HOUSTON.[1]

فعلى الرغم من انتماء مكاتب المراجعة إلى شركات عملاقة في المجال، والتي من شأنها إلزام كل المكاتب التابعة لها بتقديم خدمات متناسقة الجودة، بتبنيها مبدأ تشارك الخبرات والمعارف بين موظفيها، إلا أنها قد أحيانا قد تقوم بتقديم خدمات متباينة الجودة، مما يلزم الشركات العملاقة بإتباع سياسة مناسبة لضمان مستوى معين من التجانس في نوعية الخدمات التي تقدمها المكاتب المحلية التابعة لها، بغية خفض معدل تقديمها لخدمات متدنية الجودة تضر بسمعة الشركة ككل.

3- التخصص المحلي لمكاتب المراجعة

في حين ذهب العديد من الباحثين إلى دراسة التخصص المحلي لمكاتب المراجعة، وذلك بالتركيز على المكاتب التي تقدم خدماتها لعملاء ينشطون في مجال صناعي معين ضمن منطقة جغرافية محددة. ولقد توصلت نتائج هذه الدراسات إلى أن اللجوء لمكاتب صغيرة الحجم وتعتمد سياسة التخصص المحلي تسمح لها تقديم خدمات عالية الجودة، مما يمكنها الحصول على سمعة تسمح لها التغلب على مشكلة الاعتماد الاقتصادي.

ولا يصنف مكتب المراجعة على أنه متخصص محليا إلا إذا استحوذ على أكبر حصة في سوق المراجعة المحلي لصناعة معنية في سنة معينة.[2]

4- أتعاب خدمات المراجعة

يصنف تحكم المؤسسات الكبيرة في تقنيات وبرامج المراجعة على مستوى عال من التمكن، وحيث أنها عملت على بناء قاعدة كبيرة من الكفاءات البشرية، مما يمكنها معالجة ومراجعة حالات متعددة (امتلاكها لموارد كافية وملائمة)، كما تسمح لها تكوين خبرات في مجالات متعددة، وبناء شبكة لتبادل الخبرات بين مواردها البشرية، وقد خصصت الشركات العملاقة استثمارات ضخمة لاعتماد منهجية مراجعة قائمة على أساس المعايير الدولية، فكل هذه الجهود سمحت لها اكتساب سمعة مذهلة على مستوى الأسواق العالمية لخدمات المراجعة.

1 - Jong-Hag CHOI and others, Op cit, PP 73-74 ;
2 - Stefan SUNDGREN and Tobias SVANSTRÖM, **Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises**, Accounting and Business Research, Vol. 43, N 1, 2013, P 30 ;

وبالتالي عمدت الشركات الكبرى إلى تبني مكاتب خلفية متخصصة في مجالات معينة: كيمياء، قانون، طب، ...، إلخ، تمكنها التكفل بالحالات المستعصية، التي يوجهها فريق المراجعة أثناء تقديم خدماتهم لعميل معين، وذلك بتوجيهها إلى التخصص المناسب، مما يسمح لها الاستفادة من وفورات الحجم، أي تقديم خدمات على مستوى عال من الجودة مقابل تكاليف منخفضة، مما يمكن مكتب المراجعة خفض الأتعاب التي سيطلبها من العميل، إلا أن عملية تسعير الخدمات تتم على مستوى السوق، وبالتالي تلتزم هذه شركات بفوترة أتعاب تتناسب مع جودة الخدمات المقدمة (علاقة طردية بين الأتعاب وجودة المراجعة).

كما يأخذ المراجع بعين الاعتبار في حساب الأتعاب التي يفوترها خصائص العميل، المتمثلة في مستوى تعقد أنشطته والأخطار المرتبطة بها.[1]

ولقد توصلت كل الدراسات إلى نفس النتيجة، والمتمثلة في أن حجم مؤسسة المراجعة يلعب دورا هاما في جودة الخدمات التي تقدمها، حيث أن الشركات العملاقة والمعتادة على تقديم خدمات عالية الجودة تجعل من احتمالية تقديمها لخدمات متدنية الجودة أمرا شبه مستحيل، بحيث أن الخسائر التي تتكبدها تكون كبيرة مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة، التي تكون أكثر عرضة لضغوطات العملاء بسبب الاعتماد الاقتصادي، إلا أن هذه النتائج لا تنفي احتمالية تقديم المكاتب الصغيرة لخدمات عالية الجودة.

[1] - Jong-Hag CHOI and others, Op cit, P 74 ;

خاتمة الفصل

مما توصلنا إليه خلال هذا الفصل، يمكننا القول إنه لممارسة الفرد مهنة محافظ الحسابات عليه أن يستوفي الشروط المنصوص عليها قانونا للمنطقة التي يريد فيها مزاولة نشاطه، بما في ذلك الالتزام بواجباته أثناء تأديته للمهمة الموكلة إليه، والتي بدورها تخوله التمتع بحقوق تساهم بقوة في تفادي أي نوع من المعرقلات أو المعوقات التي قد يتعرض لها، وتحول دون تأديته لإجراءات المراجعة المناسبة والمخطط لها.

وبما أن دراسة جودة خدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية قد حازت على اهتمام عدد كبير من الباحثين، بحيث ذهب البعض إلى دراسة العلبة السوداء، المتمثلة في الإجراءات التي يصممها المراجع لتحقيق أهداف المهمة الموكلة له، بداية بجمعه كل المعلومات الضرورية حول المؤسسة، فتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تضعه هذه الأخيرة لمواجهة الأخطار المرتبطة بأنشطتها، إلى الإجراءات التي يضعها المراجع في سبيل جمع الأدلة والقرائن الملائمة والكافية، التي يستند عليها في بنائه لرأيه المهني والمحايد حول مصداقية، وعدالة، وانتظامية القوائم المالية، والمعبر عنه في تقرير مراجعة الحسابات الختامية.

في حين ذهب البعض الآخر إلى دراسة المميزات التي يتمتع بها المراجع القانوني، والتي تعتبر الأساس المعتمد عليه في اختيار العميل لمكتب المراجعة لتكليفه بمهمة المصادقة على الحسابات الختامية لمؤسسته، حيث اعتبروا أن الكفاءات التي يتمتع بها محافظ الحسابات عاملا مؤثرا على جودة الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة. بالإضافة إلى احترام مبدأ الاستقلالية الفكرية والظاهرية الذي يضفي موثوقية لأعمال المدقق، إذ يلتزم هذا الأخير بالموضوعية في تنفيذ اجراءات المراجعة القانونية. أما البعض الآخر فقد توصل إلى أن حجم مكتب المراجعة والتخصص المحلي لهما تأثير إيجابي على جودة خدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: عوامل تحسين جودة المراجعة للحسابات

سحب المراجع مهنة المراجعة القانونية إلى منصة المحكمة، على إثر الفضائح المالية التي لعب فيها المراجع دورا كبيرا، مما دفع بالعديد من المنظمات والهيئات الحكومية إلى اتخاذ الإجراءات والتدابير المناسبة، لانقاد الأسواق المالية ورد الاعتبار لمهنة المراجعة القانونية، فبعد أن كانت ممارسة مهنة المراجعة في حكم المتعارف عليه عملت المنظمات الدولية إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق، كأساس للقيام بمختلف أعمال المراجعة والخدمات ذات العلاقة.

كما تم اعتماد العديد من الإجراءات لتحسين جودة خدمات المراجعة القانونية، وذلك بدعم مبدأ الاستقلالية، كونه يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، والحد من السلطات التي تمارسها إدارة المؤسسات على المراجع القانوني. ولجأت كذلك إلى وضع هيئات خارجية لرقابة جودة خدمات المراجعة القانونية التي تقدمها مكاتب المراجعة.

وفي محاولة لمواكبة النهج الدولي، اتخذت السلطات الجزائرية هي الأخرى العديد من الإجراءات، بداية من إعادة تنظيم وتقنين مهنة المحاسبة والمراجعة، إلى إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق.

المبحث الأول: المعايير الدولية للتدقيق

عملت المنظمات الدولية على تصميم معايير لتقييس ممارسة مهنة المراجعة، بهدف خفض مستوى التباين في ممارستها على المستوى العالمي، ولهذا وضع المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد المعايير الدولية للتدقيق ((International Standards on Auditing (ISA)، من بينها معيارين يحددان مسؤوليات كل من مؤسسة المراجعة والمراجع الرئيسي للعملية في ضمان رقابة جودة عملية المراجعة.

المطلب الأول: مدخل للمعايير الدولية للتدقيق

1- تعريف المعايير الدولية للتدقيق:

يمكننا تعريف المعايير الدولية للتدقيق في مجملها على أنها المقاييس التي تضبط إطار عمل المدققين المستقلين، لتحقيق الأهداف العامة لمهمة مراجعة القوائم المالية.[1] فهي عبارة عن المبادئ التي يمتثل إليها المهنيون لتقديم خدمات ذات جودة ملائمة ولتحقيق التوافق الدولي، ولخفض مستوى التفاوت في ممارسة المهنيين للمراجعة عبر العالم، كما أنها تعتبر أساسا للمقارنة.[2]

ومنه فإن معايير التدقيق يجب أن تلم بتقييس النواحي الشخصية لمزاولة مهنة المراجعة وكذا الإجراءات الميدانية، أما إجراءات المراجعة فهي تشمل الطرق والوسائل التي يوظفها المراجع في تأدية أنشطته لجمع أدلة الإثبات.[3]

2- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد:

المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)، هو عبارة عن هيئة مستقلة، تتمثل مهمتها الرئيسية في وضع معايير لخدمة المصلحة العامة، ومعايير دولية عالية الجودة للمراجعة، والتأكيد، وغيرها من الخدمات ذات العلاقة، كما يعمل على تسهيل اعتمادها وتطبيقها.

بالإضافة إلى ذلك فإن الـ (IAASB) يعمل على تحسين جودة واتساق تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عبر العالم، وكذا تعزيز ثقة الجمهور الدولي في مهنة المراجعة والتأكيد.[4]

---

[1] - IFAC- Smal and Medium Practices Committee, **Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises**, Traduit de l'anglais par L'ACFI Auditing Consulting, 3éme Edition, Tunisie, 2013, P 30 ;

[2]- السيد أحمد سقا ونصر محمد جعيصة، المرجع نفسه، ص 35؛

[3]- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 21؛

[4] - https://www.iaasb.org/about-iaasb, Visited the 14/07/2018 at 19 : 43 ;

3- تاريخ المجلس الدولي للتدقيق:

تم إنشاء IAASB عام 1978، تحت اسم اللجنة الدولية لممارسة التدقيق International Auditing Practice Committee (IAPC)، والتي كانت مهمتها بداية محصورة في تقديم توجيهات تشمل النقاط التالية:[1]

- أهداف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛
- رسالة المهمة؛
- والاتجاه العام لمهمة المراجعة.

بقيت أصول وقواعد ممارسة مهنة المراجعة في حكم المتعارف عليه بين ممارسي المهنة إلى غاية 1991، حيث بعدها تم اعتماد توجيهات الـ (IAPC) على أنها المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

وفي 2001 خضعت الـ (IAPC) لمراجعة شاملة، توجت عام 2002 بإعادة تشكيلها تحت اسم جديد هو المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)، وفي 2003 اتخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) مجموعة من الإصلاحات، لتقوية الإجراءات المتعلقة بـ (IAASB) وذلك للإجابة على تطلعات المصلحة العامة. ولتوضيح تطبيقات المعايير الدولية للتدقيق تم اعتماد برنامج CLARITY PROJECT في 2004.

4- مضمون المعايير الدولية للتدقيق:

أصدر IAASB دليلا للمعايير الدولية لرقابة الجودة، والتدقيق، وعمليات التأكيد الأخرى، فيما يخص المعايير الدولية للتدقيق فهي ثلاث أقسام: معايير دولية خاصة برقابة جودة التدقيق، ومعايير تحكم عملية مراجعة البيانات المالية التاريخية، ومعايير خاصة بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في حالة الاعتبارات الخاصة وعلى عمليات التأكيد والخدمات ذات العلاقة.

[1] - Ibid ;

الشكل رقم 06: أقسام المعايير الدولية للتدقيق

المصدر: بالاعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة للمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين

وسنوضح من خلال الجدول التالي المعايير الدولية لرقابة جودة التدقيق ومعايير تدقيق البيانات المالية التاريخية:

الجدول رقم 07: المعايير الدولية للتدقيق

المعيار		عنوان المعيار	أهدافه
المعيار الدولي لرقابة الجودة			
1		رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات تدقيق ومراجعة للقوائم المالية، والتأكيد الأخرى، والخدمات ذات العلاقة.	يحدد مسؤوليات مكاتب المراجعة فيما يخص اعتماد نظام لرقابة الجودة على الخدمات التي تقدمها، بما في ذلك: - الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المعمول بها؛ - ملاءمة التقارير الصادرة للظروف.
تدقيق البيانات المالية التاريخية			
المبادئ العامة والمسؤوليات	200	الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.	يحدد: - المسؤوليات والأهداف العامة للمراجع المستقل عند مراجعة القوائم المالية؛ - طبيعة ونطاق عملية المراجعة.
	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق.	يتناول: - مسؤوليات المراجع في الاتفاق على شروط التكليف بالمهمة؛ - مسؤوليات الإدارة أو القائمين بالحوكمة عن وضع شروط مسبقة لإجراء عملية المراجعة؛ - التأكد من التفاهم المشترك بين الطرفين (الإدارة والمدقق) حول الشروط التي وضعها الطرفين.
	220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية.	وقوف المراجع على تطبيق إجراءات الرقابة الجودة: - الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق؛ - ملاءمة التقرير للظروف المحيطة.
	230	توثيق أعمال التدقيق.	يتحمل المراجع مسؤولية إعداد وثائق الإثبات التي تعتبر: - دليلا على تحقيق أهدافه؛ - دليلا على قيامه بالمهمة وفقا للمعايير الدولية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ - قاعدة للتخطيط لعملية المراجعة وتوجيه فريق العمل؛ - إجراء من إجراءات الرقابة على الجودة.

	240	مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال في عمليات تدقيق القوائم المالية.	يعمل المراجع على كشف الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية، إلا أن الكشف عن تلك الناجمة عن الاحتيال يكون صعبا، فذلك يعتمد على مهارة المحتال، درجة التواطؤ، التكرار، ...، إلخ، ولهذا يجب على المدقق: - جمع الأدلة الكافية والمناسبة حول مخاطر الانحرافات الجوهرية التي كان سببها أعمال احتيالية؛ - الاستجابة المناسبة للاحتيال.
	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.	يعمل المراجع على تحصيل الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من احترام الإدارة وامتثالها لأحكام القانون، والأنظمة التي لها تأثير مباشر على إعداد القوائم المالية، ويتخذ الإجراءات المناسبة لتحديد حالات عدم الامتثال والاستجابة لها بالشكل المناسب.
	260	الاتصال بالمكلفين بالحكومة.	التواصل مع المكلفين بالحكومة في المنشأة، وذلك لـ: - إبلاغهم عن مسؤولياته فيما يخص مراجعة القوائم المالية؛ - إبلاغهم بمخططاته لتنفيذ مهمة المراجعة؛ - الحصول على المعلومات الضرورية لتنفيذ هذه المهمة؛ - تزويدهم بالملاحظات التي توصل إليها خلال مهمته.
	265	الابلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة.	يتحمل المراجع مسؤولية إبلاغ الإدارة أو المكلفين بحكومة المؤسسة عن نقاط الضعف، التي اكتشفها خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الخاص بها.

تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية.	يعمل المراجع على وضع استراتيجية شاملة لمراجعة القوائم المالية، تمكنه من تأدية المهمة الموكلة إليه، بكفاءة وفعالية.
	315	تحديد وتقييم مخاطر الانحرافات الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها.	يتمثل الهدف الرئيسي للمراجع في تحديد وتقييم مخاطر الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية، وذلك لاتخاذ التدابير المناسبة لها.
	320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.	يحدد مسؤوليات المراجع فيما يخص تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب، طول مهمة المراجعة.
	330	استجابة المراجع للمخاطر المقدرة.	لا يكفي كشف المراجع عن مخاطر الانحرافات الجوهرية، وإنما يجب عليه اتخاذ التدابير وتنفيذ الاستجابات المناسبة لهذه الأخطار.
	402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدماتية.	في حالة ما إذا لجأ العميل إلى خدمات مؤسسات خدماتية، فعلى المدقق: - فهم طبيعة وأهمية هذه الخدمات؛ - تحديد أثرها على نظام الرقابة الداخلية؛ - تحديد وتقييم مخاطر الانحرافات الجوهرية المتولدة عنها، وتصميم الإجراءات المناسبة لها.
	450	تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء عملية التدقيق.	يعمل المراجع على تقييم تأثير الانحرافات (فيما عدا تلك الانحرافات غير الهامة) التي اكتشفها من مراجعته للقوائم المالية.
أدلة التدقيق	500	أدلة الإثبات.	يعمل المراجع على تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، التي تسمح له جمع الأدلة الكافية والملائمة، بحيث يمكنه استخدامها لتأسيس رأيه المهني.
	501	أدلة الإثبات - اعتبارات محدودة لعناصر مختارة.	يجمع المراجع أدلة كافية وملائمة لإثبات: - حالة المخزون؛ - المقاضاة والمطالبات؛ - معلومات القطاعات.
	505	المصادقات الخارجية.	يلجأ المراجع إلى المصادقات الخارجية لتكوين أدلة تدقيق أكثر موثوقية.
	510	ارتباطات التدقيق لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية.	يعمل المراجع على مراجعة الأرصدة الافتتاحية عند قبول التكليف بالمهمة لأول مرة للتأكد من: - عدم احتوائها على انحرافات مهمة تؤثر بطريقة جوهرية على البيانات المالية للدورة الحالية؛ - الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية بين الأرصدة الافتتاحية والدورة الحالية.
	520	الاجراءات التحليلية.	هي عبارة عن تقييم للمعلومات المالية، بتحليل العلاقات التي تربط بين البيانات المالية وغير المالية، للحصول على أدلة موثوقة وملائمة.

	530	عينات التدقيق.	يلجأ المراجع إلى استخدام العينات الإحصائية وغير الإحصائية، لتساعده في التوصل إلى استنتاجات حول المجتمع الذي اختيرت منه العينة.
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.	تتميز التقديرات بأنها الأكثر عرضة للتحيز (مقصود أو غير مقصود)، ولهذا يجب على المراجع جمع الأدلة الكافية والملائمة على أن: - التقديرات المحاسبية معقولة؛ - الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية كافية في سياق إطار التقرير المالي المعمول به.
	550	الأطراف ذات العلاقة.	تعتبر المعاملات التي تجمع بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة الأكثر عرضة لخطر الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية، وهذا عائد لإخفاق المؤسسة في المعالجة المحاسبية لهذا النوع من المعاملات، مما يضطر المراجع إلى جمع الأدلة الكافية الملائمة التي: - تسمح بتمييز مخاطر الاحتيال؛ - تأكد أن الإفصاح عن هذا النوع من العمليات وعرضها قد تم بطريقة عادلة.
	560	الأحداث اللاحقة.	يدل تاريخ تقرير المراجعة على أن المراجع قد أخذ بعين الاعتبار كل الأحداث الحاصلة بين تاريخ إقفال القوائم المالية وتاريخ إصدار التقرير، كما يتخذ المراجع الإجراءات المناسبة للاستجابة للأحداث التي يحيط بها علما بعد تاريخ إصدار التقرير والتي من شأنها تعديل رأي المراجع لو أحاط بها علما في وقت سابق.
	570	الاستمرارية	جمع الأدلة الكافية التي تثبت: - احترام إدارة المؤسسة لأساس الاستمرارية في إعدادها للقوائم المالية؛ - لا توجد أي ظروف أو شكوك جوهرية تحول دون استمرارية أنشطة المؤسسة.
	580	الإقرارات الخطية	تعد الإقرارات الخطية الموجهة لإدارة المؤسسة وحكومتها (التي يفترض أنها استوفت مسؤولياتها فيما يخص إعداد القوائم المالية) أدلة داعمة لأدلة المراجعة الأخرى، إلا أنها لا تعتبر كافية ولا ملائمة لوحدها.

الاستفادة من عمل الآخرين	600	الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك عمل مدققي مكونات المجموعة.	يأخذ المراجع في الحسبان عند مراجعته لحسابات مجموعة أو في حالة استعانته بشريك لمراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية مجموعة من الاعتبارات، من بينها: - الاتفاق على نطاق وتوقيت العمل؛ - أدلة الإثبات المناسبة؛ - النتائج التي توصل إليها شريك المراجعة، لتوحيد الرأي حول القوائم المالية.
	610	استخدام عمل المدققين الداخليين.	يدرس المراجع الخارجي أهداف المراجع الداخلي، التي تحددها إدارة المؤسسة أو المكلفين بالحوكمة، للتحقق من مدى توافقها مع أهداف المهمة الموكلة إليه، ليحدد إمكانية الاستفادة منها.
	620	استخدام عمل مراجع خبير.	يجد المراجع الخارجي نفسه مضطرا في بعض الحالات للاستعانة بعمل مراجع خبير في مجال معين غير المحاسبة والمراجعة، وذلك للحصول على أدلة كافية ومناسبة، إلا أن المسؤولية تقع على عاتق المراجع خارجي فهو الذي يحدد فيما إذا كانت أعمال هذا الخبير تتناسب مع أهداف المهمة الموكلة له.
نتائج وتقارير التدقيق	700	تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية.	يعبر المراجع عن رأي مهني واضح من خلال تقرير خطي، حول ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للإطار العام المتفق عليه والمعمول به. ويبني رأيه على أساس الاستنتاجات التي توصل إليها من تقييم الأدلة المحصلة.
	701	الابلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع المستقل.	يهدف هذا المعيار إلى تعزيز قيمة تقرير مراجعة حسابات الشركات المسعرة، من خلال تضمنه للأمور الرئيسية (النقاط البالغة الأهمية التي اكتشفها المراجع من مراجعة القوائم المالية) بطريقة وصفية.
	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق.	هناك ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة: - رأي متحفظ؛ - رأي سلبي؛ - حجب الرأي. ويلجأ المراجع للآراء المعدلة في حالة ما إذا: - جمع أدلة كافية على احتواء القوائم المالية لانحرافات جوهرية؛ - عدم تمكنه من جمع أدلة كافية لاستنتاج أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

	706	فقرات الإيضاحات والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل.	يعتمد المراجع على حكمه المهني في تحديد النقاط المهمة من القوائم المالية أو عملية المراجعة، سواء تم الإفصاح عنها في القوائم المالية أو لم يتم الإفصاح عنها، والتي تستلزم توضيحات ضمن تقرير المراجعة، وذلك للفت انتباه المستخدمين لها.
	710	معلومات المقارنة - الأرقام المتناسبة والقوائم المالية المقارنة.	يعتمد المراجع في مهمته على أحد المنهجين: - الأرقام المتناسبة: يبني رأيه بالاعتماد على البيانات المالية للفترة الحالية فقط؛ - البيانات المالية المقارنة: يشير المراجع في رأيه إلى كل فترة يتم فيها عرض البيانات المالية على حدة.
	720	واجبات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.	يستلزم على المراجع اعتماد الإجراءات التي تسمح له الاستجابة الملائمة لمراجعة التقارير السنوية، أو المستندات المماثلة الصادرة عن المالكين أو أصحاب العلاقة، والتي تضم بيانات مالية مدققة، أو لها علاقة بتقرير المراجعة، ومن شأنها إضعاف مصداقية القوائم المالية وتقرير المدقق.
المجالات المتخصصة	800	الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة.	الاعتبارات الخاصة التي يجب أن يأخذها المراجع بعين الاعتبار في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة (الموجهة لتلبية احتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية).
	805	الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق قائمة مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو عناصر محددة في القوائم المالية.	الاعتبارات الخاصة التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في مراجعة القائمة المالية المفردة، أو مكون، أو حسابات، أو عناصر محددة من البيانات المالية المعدة وفقا للأطر العامة أو الخاصة.
	810	عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة.	الاعتبارات الخاصة التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في إعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة المشتقة عن البيانات المالية المدققة وفقا لـ ISA.

المصدر: بالاعتماد على دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

المطلب الثاني: معايير الرقابة على الجودة

اعتمد الـ (IAASB) معيارين للرقابة على جودة خدمات المراجعة، الأول هو المعيار رقم 01 للرقابة على الجودة "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عملية تدقيق البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى"، والثاني هو المعيار رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية".

حيث يوضح المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى، مسؤوليات شركات المراجعة فيما يخص تصميم نظام لرقابة الجودة على خدمات مراجعة القوائم المالية، وعمليات التأكيد الأخرى، والخدمات ذات العلاقة. في حين يوضح المعيار الدولي للتدقيق 220 مسؤوليات المراجع الرئيسي للعملية (شريك العملية[1]) في تطبيق إجراءات رقابة الجودة.

1- تعريف نظام رقابة الجودة:

نظام رقابة الجودة، هو عبارة عن مجموعة من السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل مؤسسات المراجعة، والتي تسمح لها الحصول على التأكيدات المعقولة فيما يخص:[2]

- امتثال موظفيها للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- وملاءمة تقرير المراجعة للظروف القائمة.

2- عناصر نظام رقابة الجودة:

يمكن تجميع السياسات والإجراءات التي تصممها مؤسسات المراجعة لرقابة الجودة ضمن ستة عناصر لتشكيل نظام رقابة الجودة، كما تظهر من خلال الشكل الآتي:

[1]- شريك العملية هو الشخص المسؤول عن العملية، أدائها وتقرير التدقيق نيابة عن مؤسسة التدقيق؛
[2]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص.ص 41-43؛

الشكل رقم 07: مكونات نظام رقابة الجودة

المصدر: بالاعتماد على BAZE INTERNATIONAL[1]

2-1-مسؤوليات القيادة:

تتحمل إدارة مؤسسة المراجعة مسؤولية ترسيخ الثقافة القائمة على أساس رقابة الجودة بين موظفيها، وذاك بزرع فكرة أن "الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات"، وأن جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة تتقدم الأسس التجارية والاقتصادية للعلاقة التي تربط مكتب المراجعة بالعميل. وتوكل مهمة وضع وضمان تشغيل سياسات وإجراءات رقابة الجودة على عاتق المدير التنفيذي أو مجلس إدارة مؤسسة المراجعة، كما يمكن توكيلها لشخص آخر على أن يتمتع بالخبرة والقدرة الكافية والملائمة مع منحه السلطة اللازمة لذلك، ويتم تقويم هذه الاجراءات بصفة دورية.[2]

في حين يتحمل المراجع الرئيسي للمهمة مسؤولية تطبيق إجراءات وسياسات رقابة الجودة، بحيث تمكنه من تحصيل التأكيدات المعقولة بأن عملية المراجعة تمت وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تقرير المراجعة يتناسب مع الظروف القائمة.

---

[1] - BAZE INTERNATIONAL, **La norme ISQC1 en bref**, http://www.baze-int.com/page5/page8/page9/page9.html, Publié en 2008, Visité le 19/04/2019 à 21 : 43 ;

[2] - Small and medium Practices Committee and IFAC, **Guide Sur le Contrôle Qualité pour les cabinets de petite et moyenne taille**, traduit de l'anglais par CGA-Canada, 2éme Edition, www.ifac.org, Publié en 2010, Visité le 19/04/2019 à 19 : 07, P 5 ;

كما يتولى مسؤولية التبليغ عن المعلومات التي جمعها والمرتبطة بالحفاظ على مبدأ الاستقلالية بين مكتب المراجعة والعميل، وذلك لاتخاذ التدابير الملائمة.[1]

2-2-متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

تعمل مؤسسة المراجعة على وضع السياسات والإجراءات التي تزودها بالضمانات المعقولة عن امتثال كل الأطراف المعنيين لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، إذ تهدف إلى تبني أسس فيما يخص المواضع التي يجب أن يقول فيها أعضاء فريق المراجعة للعميل "لا"، ومتى يتوجب على مؤسسة قطع علاقتها بهذا الأخير.

وبالتالي يتعين على المراجع الرئيسي في العملية التحلي بالفطنة، والتأهب لأي دليل يمكن أن يشير إلى عدم احترام فريق المهمة لهذه المتطلبات، كما يتحمل مسؤولية اتخاذ الإجراءات التصحيحية السريعة والملائمة بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في مؤسسة المراجعة.
ويعتبر الحفاظ على مبدأ الاستقلالية من أهم متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، والتي يجب الامتثال لها من خلال: [2]

- اطلاع موظفيها بمتطلبات الاستقلالية، وكذا كل الأطراف الخاضعة لهذا المطلب؛
- وضع إجراءات وسياسات لتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ الاستقلالية، واتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص منها، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول، أو الانسحاب تماما من المهمة؛
- الكفاءة المهنية في الأداء؛
- احترام مبدأ السر المهني.

أما المراجع الرئيسي فيعمل على جمع المعلومات من العميل والشركات ضمن المجموعة، لحصر جميع العلاقات التي تولد تهديد لمبدأ الاستقلالية، واتخاذ التدابير الملائمة لخفضها إلى المستوى المقبول أو الانسحاب من المهمة، وإذا ما استلزم الأمر الإبلاغ عنها للإدارة المسؤولة في مؤسسة المراجعة في أقرب أجل ممكن، لتمكينها من اتخاذ الإجراءات المناسبة.[3]

---

[1]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 176؛

[2] - Tritschler JONAS, Op cit, P 16 ;

[3]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 177؛

2-3-قبول واستمرارية العلاقة مع العملاء:

يحدد قرار قبول العلاقة مع العميل أو الاستمرار فيها مستقبل مؤسسات المراجعة، سواء لتقديم خدمات المراجعة القانونية للقوائم المالية أو خدمات أخرى، وبالتالي تلتزم هذه المؤسسات بتصميم مجموعة من الإجراءات والسياسات تعتمد عليها لدراسة قرارات قبول المهمة من عدمه، وتشمل هذه الإجراءات النقاط التالية:[1]

- جمع معلومات حول العميل والعملية؛
- امتلاكها للمؤهلات البشرية، والزمنية، والمادية لتأدية المهمة؛
- التحقق من الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي؛
- التحقق من نزاهة العميل؛
- وضع إجراءات تتناسب مع العمليات التي تتميز بتضارب المصالح؛
- في حال قبول عميل أو عملية في ظل مشاكل محددة، يتعين على مؤسسة المراجعة توثيق الإجراءات التي ستتبعها لحلها؛
- إذا ما اكتشفت المؤسسة في وقت لاحق معلومات من شأنها أن تكون سبب في رفض المهمة لو أحاطت بها علما في وقت سابق، فعليها إتباع الإجراءات التالية:
  - تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية المترتبة عن الوضع الحالي، والفصل فيما إذا يجب إبلاغ أطراف أو هيئات معينة بهذه المعلومات؛
  - دراسة احتمالية قطع العلاقة مع العميل والانسحاب من العملية، وما يترتب عن هذا القرار.

ومن ناحية أخرى فإن احترام مؤسسة المراجعة لإجراءات الموافقة على العلاقة مع العميل أو العملية، يولد نوعا من الرضا للمراجع الرئيسي في المهمة، والذي يعمل بدوره على جمع الأدلة التي تثبت فيما إذا كانت الاستنتاجات التي توصلت لها المؤسسة بهذا الشأن ملائمة، أم أنه قد تمكن من جمع معلومات من شأنها أن تحول دون القبول بهذه المهمة لو تم الإلمام بها في وقت سابق، وفي هذه الحالة يتعين عليه التبليغ عنها للأطراف المعنية في مؤسسة المراجعة في أقرب وقت ممكن.

[1] - Small and midieum Practices Committee and IFAC, Op cit, P 22 ;

2-4-الموارد البشرية:

يعتبر العنصر البشري مركز القوة لكل منظمة، لذلك يتعين على مؤسسات المراجعة وضع إجراءات وسياسات تسمح لها الحصول على تأكيدات معقولة، فيما يخص امتلاكها لعدد كاف من الخبراء الأكفاء، والممتثلين للمتطلبات الأخلاقية، لتنفيذ المهمة الموكلة إليها.[1]

كما تقوم بتعين مراجع رئيسي يتولى الإشراف على هذه العملية، على أن يكون مؤهلا ويتمتع بالكفاءة الملائمة، كما تحدد سلطاته في تأدية العملية والتي يجب أن تتناسب مع كفاءات وقدرات أعضاء فريق العمليات، والوقوف على امتثالهم للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، ومساهمتهم في إعداد تقرير يتلاءم مع الظروف الراهنة، ولهذا تتبع المؤسسة إجراءات لتوظيف أشخاص يتمتعون بكفاءة تتناسب مع المنصب الذي يشغلونه.[2]

2-5-أداء العملية:

تضع المؤسسة مجموعة من الإجراءات، التي تقدم لها تأكيدات معقولة على أن تأدية العمليات تمت وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتضم هذه الإجراءات:[3]

2-5-1-التوجيه والإشراف: يتولى المراجع الرئيسي للعملية مسؤولية تقديم التوجيهات والإشراف، وذلك لضمان تنفيذ العملية وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، وكذا تحرير تقرير يتلاءم والظروف القائمة.

2-5-2-التشاور: توفير الموارد البشرية والمادية لتمكين الفريق من إجراء المشاورات المناسبة، للوصول إلى استنتاجات حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل، وكذا التحقق من قابليتها للتطبيق. كما يجب اتباع إجراءات التوثيق المناسبة بعمليات التشاور.

2-5-3-مراجعة رقابة جودة العملية: تعيين مراجعين يتمتعون بالخبرات والمهارات الكافية والسلطة اللازمة، لتولي مهمة مراجعة رقابة جودة العمليات، وذلك للتحقق من تجانس جودة الخدمات المقدمة من طرف فريق المراجعة لنفس المؤسسة. كما يعملون على توفير تقييم موضوعي حول أهم الأحكام الصادرة عن هذا الفريق، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجعة.

---

[1] - Tritschler JONAS, Op cit, P 16;

[2]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 184؛

[3]- المرجع نفسه، ص 189؛

2-5-4-اختلاف الرأي: اعتماد الإجراءات المناسبة للفصل في اختلافات الرأي، سواء الواقعة بين أعضاء فريق المراجعة أو تلك القائمة بين المراجع الرئيسي للعملية ومراجع رقابة جودة العملية.

2-5-5-التوثيق: توثيق الإجراءات المرتبطة بالعملية: المشاورات، الاستنتاجات، إجراءات مراجعة رقابة جودة العملية، ...، إلخ، ويتم الاحتفاظ بهذه الوثائق لمدة لا تقل عن المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2-6-المراقبة:

فعالية أي نظام مرهونة بعملية الرقابة عليه، ولهذا توكل مؤسسة المراجعة مسؤولية المراقبة على نظام رقابة الجودة لأحد الشركاء فيها، أو إلى أشخاص يتمتعون بالخبرات والسلطات الكافية لتحمل هذه المسؤولية (مع استبعاد الأطراف المشاركين في عملية المراجعة وفي مراجعة رقابة جودة العملية)، ويكمن الهدف من هذه العملية في تحديد نقاط القصور في هذا النظام، واتخاذ الإجراءات التصحيحية السريعة لضمان فعاليته ونجاعته.[1]

3- وثائق نظام رقابة الجودة

تلجأ مؤسسة المراجعة إلى عملية توثيق إجراءات وسياسات رقابة الجودة، فهي تعتبر دليلا على فعالية نظام رقابة الجودة الخاص بها، كما تتولى الاحتفاظ بهذه الوثائق لفترة زمنية لا تقل عن المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.[2]

---

[1] - Tritschler JONAS, Op cit, P 18 ;

[2]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المرجع نفسه، ص 62؛

المبحث الثاني: هيئات ضبط جودة مراجعة الحسابات

اجتهدت السلطات عبر العالم للنهوض بجودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، حيث لجأت للحد من السلطات التي تطبقها إدارة العميل على المدقق، بالاعتماد على لجنة التدقيق التي تهدف لتعزيز مبدأ الحفاظ على استقلالية المراجع الخارجي، كما دعت العديد من الدول لوضع أجهزة خارجية تهتم برقابة جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة.

المطلب الأول: لجنة التدقيق

تعرض مجلس الإدارة لموجة من الانتقادات، جعلته موضع الشك والريبة في أواسط الجماهير، خاصة بعد الفضائح المالية العديدة التي هزت سوق الأموال في فترة السبعينات، مما دفع بالجهات المعنية إلى اتخاذ التدابير اللازمة للحد من سلطاته، وذلك باعتماد عدد من اللجان المتخصصة تساعد الإدارة على تأدية المهام الموكلة إليها، من بينها لجنة التدقيق.

1- تعريف لجنة التدقيق:

لجنة التدقيق أو لجنة الحسابات، هي أحد اللجان الخاصة المنشقة عن مجلس إدارة المؤسسة، تعمل على مساعدته في تأدية مهامه بكفاءة وفعالية، كما أنها تعتبر إحدى أهم وسائل الحوكمة. تم إنشاؤها بمبادرة من الـ (و.م.أ)، تتكون هذه اللجنة من مدراء مستقلين، أي أعضاء لا يشغلون أي مناصب تنفذيه، ولا يملكون أي أسهم بصفة شخصية، أو تربطهم أي علاقات بمجلس الإدارة من شأنها التأثير على استقلاليتهم، وتختلف نسبتهم في تكوين لجنة التدقيق باختلاف القانون التنظيمي الساري:[1]

- التجربة الأمريكية: تتكون لجنة التدقيق من المدراء غير التنفيذيين فقط، أي ما يكافئ 100% من أعضاء اللجنة؛
- التجربة البريطانية: تضم لجنة التدقيق نسبة 50% على الأقل من المدراء غير التنفيذيين، وليس 100%، وذلك حفاظا على وحدة مجلس الإدارة.

تعمل لجان التدقيق على الحد من سلطات مجلس الإدارة، بتعزيز الشفافية والنزاهة في إنتاج المعلومات المالية، كما تسهر على ضمان سلامة عملية اتخاذ القرارات.

[1] - Sarbanes-oxley Act, Public law, 2002, P 3 ;

2- لمحة تاريخية عن لجنة التدقيق

لجأت العديد من الدول عبر العالم، من بينها الجزائر، إلى اعتماد دليل لرشادة الحوكمة، وقد آلت كل الاقتراحات إلى تبني مجلس الإدارة للجان متخصصة، ولقد كانت التجربة الأمريكية والبريطانية أهم مراحل التطور التاريخي للجنة التدقيق.

2-1-التجربة الأمريكية:

قبل 1887: كان مجلس الإدارة يوكل مهمة مراجعة الحسابات الختامية لفائدة مجموعة من المدراء، ولكن وبدخول البريطانيين للـ (و.م.أ)، وقدومهم بمفهوم المراجع الخارجي، المتمثل في مهني مستقل عن المؤسسة يتولى عملية مراجعة حساباتها الختامية، وفي ظل الظروف القائمة (الثورة الصناعية) نشأت مهنة المراجعة في (و.م.أ) عام 1887.[1]

1933: ظل لجوء المؤسسات الأمريكية إلى مهني مستقل لمراجعة حساباتها الختامية اختياريا إلى غاية 1933، فبعد سخط رواد الأسواق المالية الأمريكية الناتج عن ضعف استقلالية مجلس الإدارة، قام المشرع الأمريكي بإصدار Securite Act وExchange Act Securite في 1933، والذي يعد أقوى وأهم قوانين حوكمة المؤسسات، كما فرض الاستعانة بمهني خارجي مستقل لمراجعة الحسابات الختامية.

فضيحة Mckesson-Robbins: استيقظت السوق الأمريكية في أواخر 1938 على فضيحة Mckesson-Robbins، وبعد التحقيقات التي قامت به (SEC) فقد استشعرت الحاجة المبكرة إلى إعادة هيكلة قوانين حوكمة المؤسسات، بإيجاد لجنة التدقيق المكونة من المدراء غير التنفيذيين فقط، ووكلت لها مهمة اختيار المدققين الخارجيين، ومناقشة شروط العقد الذي يربط بينهم وبين المؤسسة.[2]

فترة فقدان الثقة: عرفت السبعينات بفترة فقدان الثقة لدى المستثمرين، مع بقاء قرار اللجوء إلى لجنة التدقيق اختياريا، إلا أنه وفي 1974 فرضت (SEC) على كل المؤسسات التي تلجأ إلى الادخار العلني، أن تذكر في تقريرها فيما إذا كانت تتبنى لجنة التدقيق أم لا، فإن اعتمدت واحدة فيتعين عليها ذكر أعضائها في تقريرها السنوي.[3]

---

[1] - Tiphaine COMPERNOLLE, **Les tribulations du comité d'audit des ETATS UNIES jusqu'à la France, Sciences de l'Homme et de la Société**, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00465805, Publié en 2010, Visité le 02/08/2018 à 10 : 55, P 3 ;

[2] - Idem ;

[3] - Ahmed Mohsen AL-BAIDHANI, **The role of audit committee in corporate governance: A descriptive study**, International journal of research & methodology in social science, vol 2, N° 02, 2016, P 47 ;

1978: بمبادرة من بورصة نيويورك The New York Stock Exchange (NYSE) ولأول مرة، أحدثت نقطة تحول في تاريخ لجنة التدقيق، حيث فرضت على كل المؤسسات المدرجة على مستواها تبني لجنة التدقيق، على أن تضم المدراء غير التنفيذيين فقط.

في حين اكتفت National Association of Securities Dealers (NASD) بأن تقترح على كل المؤسسات المدرجة على مستواها بضم فردين من المدراء غير التنفيذيين لمجلس إدارتها، وكذا اعتماد لجنة التدقيق على أن تتكون تشكيلتها بنسبة الأغلبية من المدراء غير التنفيذيين.[1]

1985: آلت كل الجهود لإرساء فكرة لجنة التدقيق بالفشل، وبما أن الفضائح المالية ظلت تتوالى على سوق الأموال الأمريكية، اتجه القطاع الخاص في (و.م.أ) عام 1985 إلى إنشاء Treadway Commission والمعروفة كذلك بـ Commission Of Sponsoring Organisation of The Treadway Commission (COSO)، التي فرضت على كل الشركات إنشاء لجنة التدقيق، كما وكلت لها مهمة الحد من الاختلاسات عبر:[2]

- وضع مبادئ خاصة برشاده الحوكمة؛
- وضع دليل الممارسة الحسنة للجنة التدقيق؛
- دراسة الأسباب التي تدفع بالمؤسسات إلى التصريح بتقارير احتيالية؛
- تقديم نصائح لمحاربة الإفصاحات المالية الاحتيالية.

1999: على الرغم من فرض تبني لجنة التدقيق على كل الشركات، إلا أنها لم تكن بالمستوى المطلوب منها، من هنا ظهر مفهوم "كفاءة لجنة التدقيق"، حيث اجتمعت (NYSE) و(NASD) لإنشاء Blue Ribbon Committee (BRC) في فيفري 1999، ووكلت لها مهمة إصدار تقرير Report and Recommendations of Blue Ribbon Committee on Improving The Effectiveness of Corporate Audit Committee، في حين حددت مهامها ضمن الخطاب الذي ألقاه LEVITT Arthur رئيس (SEC) في سبتمبر 1998، إذ اعتبر أن استقلالية لجنة التدقيق ليست كافية، وإنما يجب عليها إثبات كفاءتها ولهذا تتولى (BRC):[3]

- تقديم النصائح لرفع كفاءة لجان التدقيق بما يخدم المصلحة العامة؛
- اتحاد (BRC) و(COSO) لإثبات كفاءة لجنة التدقيق للجمهور.

---

[1] - Tiphaine COMPERNOLLE, Op cit, P 5 ;
[2] - https://www.coso.org, Visited the 31/01/2019 at 22 : 00 ;
[3] - Gerald NOWAK & Stephane LIANG, **Putting audit committee in its historical context: Revolution or evolution**, Corporate counsel, KIRKLAND & ELLIS, 2003, P A8 ;

2002: بعد أن كانت ENRON مضربا للمثل في حوكمة المؤسسة، أصبحت أكبر فضيحة على مستوى سوق الأموال الأمريكية، وحسب ما توصلت إليه نتائج التحقيقات التي قام بها الكونغرس الأمريكي، فإن المشكل الرئيسي لا يكمن في قواعد الحوكمة وإنما في تطبيقها. وكرد فعل مباشر على هذه الفضيحة أصدر قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX)، الذي يعتبر أقوى قوانين الحوكمة بعد Securites Exchange Act.1933،[1] وذلك لدعم مبادئ الحوكمة الرشيدة التي لم يتم احترامها، حيث زاد من مسؤوليات إدارة المؤسسة وحث المدققين على الكشف عن حالات الاحتيال والغش المحتملة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.[2]

2-2-التجربة البريطانية:

حسب ما توصلت إليه الدراسات التي قام بها The Accountants International Study Group، فإن مفهوم لجنة التدقيق كان مصطلحا معروفا على مستوى المملكة المتحدة ولكن غير مألوف، إذ أنه لم يلق الترحيب على النحو العام.[3]

1992: تعد المملكة المتحدة الأولى على المستوى الأوروبي في اعتماد فكرة لجنة التدقيق، حيث وبعد كل المحاولات الفاشلة لحث الشركات البريطانية على اعتماد لجنة التدقيق، إلا أنها لم تحقق ذلك إلا بعد إصدار The Committee On The Financial Aspect Of Corporate Governance لقانون Cadbury Code في 1992، دليل أجور الإطارات السامية، كما يهدف إلى معالجة نقاط ضعف الجانب المالي لحوكمة المؤسسات البريطانية، التي تم اكتشافها على إثر فضيحة Maxwell.

وضمن ما نص عليه Cadbury Code ضرورة ضم مدراء غير تنفيذيين لمجلس الإدارة، بتشكيل لجنة التدقيق. وقد دعمت بورصة لندن London Stock Exchange هذا القانون، إذ فرضت على كل المؤسسات المدرجة على مستواها أن تذكر في تقريرها السنوي مدى تطبيقها لقواعده، وتبرر الأسباب التي دفعت بها إلى عدم الامتثال له، والذي قد يكون سببا في إقصائها من التسعير على مستوى هذه السوق، مما رفع عدد المؤسسات التي تبنت لجنة التدقيق في المملكة المتحدة.[4]

---

[1] - COMPERNOLLE Tiphaine, op cit, P 9 ;
[2] - WAYNE Allan Label, **Accounting four non-accountants : the fast and easy way to learn the basics**, 3rd edition, Sourcebooks, Naperville, United States of America, 2013, P 10 ;
[3] - Paul COLLIER and Alan GREGORY, **Audit committee activity and agency costs**, Journal of Accounting and Public Policy, Marco Trombetta Edition, N°18, 1999, P 313 ;
[4] - Idem ;

1998: أصدرت Hampel Committee في جانفي 1998 قانون Combined Code، كتحديث وتعويض لقانون Cadbury Code، أو بمعنى أدق لدعم النصائح التي جاء بها، وبموجب المادة 2.21 من قانون Combined Code، التي نصت صراحة على دعم نصائح Cadbury Code، فيما يخص ضرورة اعتماد كل مؤسسة مدرجة في الأسواق المالية للجنة متخصصة وهي لجنة التدقيق، مكونة من المدراء غير التنفيذيين، ووكلت لها مهام تقييم:[1]

- نتائج عملية المراجعة؛
- فعالية المراجعة؛
- استقلالية وموضوعية المدقق.

2003: أصدرت Financial Reporting Committee (FRC) في جويلية 2003 قانون The Combined Code on Corporate Governance، لتعويض قانون Combined Code الصادر عن Hampel Committee في جانفي 1998، وخصص ما جاء في هذا القانون حول لجنة التدقيق ضمن دليل Audit Committee: Combined Code Guidance، ويعرف كذلك بـ Smith Report، الذي أصبح ساري المفعول من 01 جويلية 2003، وتتمثل أهدافه فيما يلي:[2]

- مساعدة الشركات في تطبيق المبادئ الخاصة بلجنة التدقيق؛
- مساعدة المدراء غير التنفيذيين في احترام واجباتهم؛
- إلزام كل المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية والتي لا تمتثل لأحكام هذا الدليل بتقديم تفسيرات لتوضيح موقفها؛
- يجب أن يضم مجلس الإدارة ضمن لجنة التدقيق ثلاثة أشخاص على الأقل، عضوين منهما على الأقل مستقلين؛
- يجب أن يتمتع على الأقل أحد أعضاء لجنة التدقيق بخبرات كافية وحديثة في مجال المالية؛
- يتحمل مجلس الإدارة مسؤولية تحديد أهداف لجنة التدقيق؛
- نصائح حول تسيير العلاقة التي تربط لجنة التدقيق بمجلس الإدارة؛
- التزام مجلس الإدارة باتخاذ التدابير اللازمة، لتزويد لجنة التدقيق بالمعلومات الضرورية، وفي الوقت المناسب؛

---

[1] - Hampel Committee, **Committee on Corporate Governance: Final Report**, Gee publishing and Ltd, London, United Kingdom, 1998, P 21 ;

[2] - Financial Reporting Council, **The Combined Code on Corporate Governance**, www.frc.org.uk, Published in 2003, Visited the 24/08/2018 at 22 : 43, PP 45-46 ;

- يجب على مجلس الإدارة أن يضم فقرة بالأعمال التي تقوم بها لجنة التدقيق ضمن التقرير السنوي.

2-3-التجربة الجزائرية:

لم يظهر مفهوم لجنة التدقيق على ساحة الاقتصاد الجزائري إلا عام 2002، أي بعد أكثر من نصف قرن من أول ظهور لها على المستوى العالمي، وبداية كانت في مجال البنوك والمؤسسات المالية، ليليها إصدار دليل الحكم الراشد للمؤسسة:

2-3-1-لجنة التدقيق على مستوى البنوك والمؤسسات المالية:

يعد مجال البنوك والمؤسسات المالية الأول على المستوى الجزائري الذي تطرق إلى مصطلح لجنة التدقيق، حيث أصدر محافظ بنك الجزائر في 14 نوفمبر 2002 القانون رقم 02-03 الخاص بالمراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية الجزائرية، وبالضبط في المادة رقم 02 من هذا القانون قدم أول تعريف للجنة التدقيق في الإطار الجزائري، على أنها: "لجنة يمكن أن تنشئها هيئة التداول (لجنة التداول تتمثل في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة) لتساعدها في ممارسة مهامها."[1]

كما أقر هذا القانون أن تتحمل لجنة التداول مسؤولية تحديد تشكيلة وطرق تسيير لجنة التدقيق، بما في ذلك الشروط التي بموجبها يتمكن أي فرد تابع للمؤسسة أو محافظ الحسابات، المشاركة في أعمال هذه اللجنة، والمتمثلة فيما يلي:

- التحقق من مصداقية ودقة المعلومات المالية؛
- تقييم المناهج المحاسبية المعتمدة؛

ونص كذلك على الحقوق التي يتمتع بها أعضاء اللجنة، في الاطلاع على المعلومات الضرورية لتأدية المهام الموكلة لها، والمتمثلة في:

- الاطلاع على تقارير الرقابة الداخلية؛
- الحدود القصوى التي تضعها البنوك والمؤسسات المالية.

أما ثاني إصدار لمحافظ بنك الجزائر الذي تطرق إلى لجنة التدقيق، فكان في 24 ماي 2011 من خلال القانون رقم 11-04، والذي يتضمن تعريف، قياس، تسيير، ورقابة خطر السيولة، وبالضبط ضمن

[1]- بنك الجزائر، **قوانين عام 2002**، https://www.bank-of-algeria.dz/html/legist_ar.htm، نشر بتاريخ 2002، آخر زيارة 2019/02/04، 23:19، ص 7؛

المادة 14، فلقد نص على التزام لجنة التدقيق بإجراء فحص دوري للمنهجيات المتبعة من طرف البنوك والمؤسسات المالية بما في ذلك الفرضيات القائمة عليها.[1]

وفي 28 نوفمبر من نفس السنة، أصدر محافظ بنك الجزائر القانون رقم 11-08، الذي أدخل بواسطته تعديلا على تعريف لجنة التدقيق مس بالضبط تشكيلتها، إذ اشترط ألا تضم أي عضو من أعضاء الجهاز التنفيذي، كما خولها الاطلاع على الوثائق التي تراها ضرورية لتأدية المهام الموكلة لها، وحدد طبيعة وشكل المعلومات التي ترغب في الحصول عليها، ومن بينها:[2]

- تقارير الرقابة الدائمة والدورية؛
- الوثائق التي تضم الوسائل التي سخرها البنك لضمان السير الحسن لجهاز الرقابة الداخلية؛
- الاستنتاجات الهامة التي توصل إليها مجلس الإدارة من خلال عملية تحديد وقياس الأخطار العملياتية.

وذلك لتحديد:

- مدى وضوح وصحة المعلومات التي تنشرها المؤسسة؛
- تقدير انتظامية وملاءمة المناهج المحاسبية المطبقة في عملية إعداد الحسابات الختامية؛
- قياس جودة جهاز الرقابة الداخلية، وتناسق إجراءاته وملاءمتها مع الأخطار العملياتية، واقتراح إجراءات تكميلية إن استلزم الأمر ذلك.

2-3-2-ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر:

نظمت الدولة الجزائرية في جويلية 2007 الملتقى الدولي للحكم الراشد للمؤسسات، لأول مرة في تاريخها الاقتصادي، هدفت من خلاله إلى تحسيس المشاركين حول مفهوم وإشكالية الحكم الراشد للمؤسسة. وبناء على نتائج هذا الملتقى تم إصدار أول طبعة لميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في 2009، من طرف فريق عمل يتكون من 18 عضو يترأسه سليم عثماني الرئيس المدير العام للمؤسسة الصناعية للمصبرات الحديثة الجزائرية، بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية.[3]

وحمل هذا الميثاق أعضاء مجلس الإدارة مسؤولية تضامنية عن حسن تنفيذ المهام الموكلة إليهم، ولمساعدتهم في تأدية مهامهم بكفاءة وفعالية، اقترح عليهم فريق العمل ضمن هذا الميثاق إنشاء لجان متخصصة، تعمل على مساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ قراراته. كما إن قرار إنشاء هذه اللجان من عدمه

---

[1]- بنك الجزائر، **قوانين عام 2011**، https://www.bank-of-algeria.dz/html/legist_ar.htm، نشر بتاريخ 2011، آخر زيارة 2019/02/04، 23:19، ص 6؛

[2]- المرجع نفسه، ص 15؛

[3]- فريق العمل المكلف بتحرير الميثاق الجزائري للحكم الراشد للمؤسسة، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، TBWA\DJAZ، 2009، ص 39؛

يعود طبعا لفائدة مجلس الإدارة، فهو المسؤول عن تحديد تشكيلتها، مهامها، وإجراءات عملها، ويتحمل كذلك مسؤولية اطلاع المساهمين عن إنشائها.

ومن بين هذه اللجان المتخصصة تم ذكر لجنة التدقيق، وتعريفها على أنها لجنة متخصصة في الإشراف على عملية تدقيق الحسابات، والمراقبة المالية للمؤسسة، وإبداء رأيها حول استراتيجية المؤسسة ومرتبات الإطارات السامية، ولقد حدت من سلطاتها في إبداء رأيها فقط، فلا يمكنها بأي حال من الأحوال أن تحل محل مجلس الإدارة.

2-3-3-دليل الإدارة:

في إطار مجهودات السلطات الجزائرية للنهوض بكفاءات إطارات المؤسسات الاقتصادية السامية، أصدرت وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار في 2013 دليل الإدارة، وركزت فيه على أهمية تخصيص أعضاء مجلس الإدارة للوقت، والمجهود، والاهتمام اللازم لتأدية المهام الموكلة لهم. وبما أن بعض المجالات الحساسة تستلزم تدخل نوعي لمجلس الإدارة، فقد اقترح عليه هذا الدليل اللجوء إلى اللجان المتخصصة والتي ذكر منها ثلاثة أنواع هي: لجنة الترشيحات، لجنة المكافآت، ولجنة التدقيق، وتتولى هذه الأخيرة الاهتمام بمسائل الرقابة الداخلية ومتابعة رقابة الأخطار.[1]

3- مهام لجنة التدقيق:

بعد أن كانت مهمة لجنة التدقيق تنحصر في ضمان استقلالية المراجع الخارجي، إلا أنه ولإرضاء تطلعات الجمهور، تم توكيل مسؤولية تحديد مهام لجنة التدقيق لمجلس الإدارة، وحسب ما جاء ضمن دليل SMITH Report فإن هذه المهام يجب أن تغطي الأهداف التالية:[2]

- رقابة عملية إنتاج المعلومات المالية، والقوائم المالية، وكل تصريح له علاقة بالنتائج التي حققتها المؤسسة؛
- تقديم توصيات لفائدة مجلس الإدارة فيما يخص تعيين المراجع الخارجي، وشروط تعيينه، وأتعابه، وخطة المراجعة، ...، إلخ؛
- رقابة وتقييم استقلالية، وموضوعية، وكفاءة المراجع الخارجي؛
- بناء سياسة لتسيير الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي غير تلك المرتبطة بعملية المراجعة المالية، كما تعمل على وضعها قيد التنفيذ؛

---

[1] - Ministère de l'industrie, de la petite et moyenne entreprise et de la promotion de l'investissement et Direction générale de la veille stratégique, des études économiques et statistiques, **Guide de l'administration**, Série : Renforcement des compétences des cadres N°02, 2013, P 17 ;

[2] - idem, P 47 ;

- مراجعة نظام الرقابة المالي الداخلي للشركة، إذا لم يتم اعتماد لجنة الأخطار أو لم يخضع للمراجعة من قبل مجلس الإدارة نفسه أو من قبل نظام إدارة الأخطار؛
- رقابة وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية وخطة أعمالها.

المطلب الثاني: هيئات رقابة مكاتب التدقيق

لقى موضوع الرقابة على جودة خدمات المراجعة اهتمام العديد من الدول، حيث اتجهت إلى انشاء منظمات خارجية مستقلة لفرض الرقابة على المؤسسات التي تقدم خدمات المراجعة للحفاظ على كفاءة الأداء، وأفضل مثال على هذه المنظمات نجد المنظمة الأمريكية Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

1- تعريف PCAOB

Public Company Accounting Oversight Board، هي مؤسسة غير ربحية، تم إنشاؤها من قبل الكونغرس الأمريكي، لرقابة عمليات مراجعة الشركات العامة، بغية حماية المستثمرين والمصلحة العامة، بتشجيع إصدار تقارير مراجعة إعلامية، ودقيقة، ومستقلة. كما تتولى PCAOB مسؤولية الرقابة على مراجعة عمليات الأسواق المالية، بما في ذلك تقرير الملاءمة الصادر بموجب القوانين الفيدرالية حول القيم المنقولة، لتعزيز حماية المستثمرين.[1]

وبالتالي فإن الـ PCAOB مؤسسة أنشأها الكونغرس الأمريكي بموجب قانون SOX، وهي ذات أهداف غير ربحية، حيث تعمل على خدمة المصلحة العامة وحماية المستثمرين من خلال:

- تشجيع إصدار تقارير مراجعة، تتسم بوفرة المعلومات الدقيقة، والموضوعية، والمفيدة للمستثمرين في اتخاذ القرارات؛
- فرض رقابة خارجية مستقلة على مؤسسات المراجعة التي تقدم خدمات لفائدة:
  - الشركات العامة؛
  - وسطاء وسماسرة الأسواق المالية؛
- رقابة تقارير الملائمة للقيم المنقولة.

[1] - www.pcaobus.org, Visited the 28/07/2018 at 19 : 04 ;

2- التطور التاريخي لـ PCAOB:

شهدت عملية الرقابة الخارجية على مؤسسات المراجعة في (و.م.أ) مرحلتين هامتين: الأولى هي الرقابة المطبقة من قبل American Institut of Certified Public Accountants (AICPA) والثانية تلك المطبقة من طرف الـ PCAOB:

2-1-رقابة الـ AICPA:

عرفت فترة السبعينات بفقدان الثقة أواسط العامة، نتيجة الإفلاسات المتكررة والمصحوبة بإخفاقات المدققين الخارجيين، مما دفع بالـ AICPA إلى فرض مبدأ التنظيم الذاتي لمهنة المحاسبة، كما ألزمت كل المؤسسات التي تقدم خدمات المراجعة القانونية لفائدة الشركات العامة والمنتسبة للـ SEC بالانضمام إلى Securities and Exchange Commission Practices Section (SECPS)، وذلك كشرط ضروري للحفاظ على انتسابها للـ AICPA.

تخضع AICPA كل المؤسسات المنتسبة للـ SECPS لتقييم منتظم كل ثلاث سنوات، ويمس هذا التقييم نظام رقابة الجودة المطبق من قبل مؤسسات المراجعة للحفاظ على جودة الخدمات التي تقدمها، وتهتم خلاله بالجوانب التالية:[1]

- الاستقلالية؛
- تسيير الموارد البشرية؛
- قبول العملاء؛
- الكفاءة في تأدية عمليات المراجعة؛
- الرقابة.

2-2-قانون Sarbanes Oxley Act:

شهدت السوق الأمريكية مع نهاية عام 2001 ومطلع الـ 2002 سلسلة من الفضائح المالية، كانت وليدة التلاعبات المالية والمحاسبية، والفساد الإداري الذي كشف الستار عنه على مستوى كبرى الشركات الأمريكية، كما رصد الدور الكبير للمراجع القانوني في هذه الفضائح، مما دفع بالكونغرس الأمريكي إلى التحرك السريع والقيام بالتحقيقات الضرورية، التي تسمح له اتخاذ التدابير اللازمة لمعالجة هذا الوضع.

---

[1] - GUNNY Katherine and CHUNQI ZHANG Tracey, **PCAOB Inspection report and audit quality**, Journal of Accounting and public policy, N° 32, Research collection : School of Accountancy, 2013, Singapore, P 139 ;

وكقفزة في تاريخ العالم المالي ورد فعل مباشر للكونغرس على هذه الفضائح، قام بإصدار قانون Sarbanes-Oxley Act، سمي بهذا الاسم نسبة لعضوي الكونغرس SARBANES Paul وOXLEY Michael، ويعد من أقوى النصوص التشريعية الخاصة بحوكمة المؤسسة، وتم التصويت عليه من قبل أعضاء الكونغرس وصادق عليه الرئيس الأمريكي آنذاك BUSH George Walker في 30 جويلية 2002.[1]

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها تحقيقات الكونغرس الأمريكي، عدم فعالية الرقابة المفروضة من قبل الـ AICPA، على المؤسسات التي تقدم خدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية للشركات العامة، وبالتالي يعد إصدار قانون S.O.X تتويج لنهاية آلية التنظيم الذاتي لمهنة المحاسبة في (و.م.أ)، كما وكلت مهمة الرقابة الخارجية على مؤسسات المراجعة لمنظمة خارجية مستقلة، تم إنشاؤها بموجب المادة 101 من هذا القانون تحت اسم Public Company Accounting Oversight Board.

3- تسيير الـ PCAOB:

يتكون PCAOB من خمسة أعضاء معروفين، وبما أنها منظمة تابعة للـ SEC فإن هذه الأخيرة تعتبر المسؤولة عنه فيما يخص:[2]

- تعيين أعضائه بعد الاتفاق مع كل من رئيس وأمين الخزينة لـ Board of Governance of Federal Reserve System، لعهدة مدتها خمس سنوات؛
- ممارسة الرقابة عليه؛
- المصادقة على قواعده، ومعاييره، وميزانيته.

4- أهداف الـ PCAOB:

تتمثل أهداف وتطلعات الـ PCAOB فيما يلي:[3]

- أن تصبح مصدرا لوضع قوانين ومعايير مهنة المحاسبة والمراجعة؛
- تحسين جودة خدمات المراجعة؛
- تعزيز ثقة الجمهور في كفاءة اجراءات المراجعة، ومصداقية، وشفافية التقارير المالية؛

---

[1] - Mohamed Assaid TALBI, **L'entreprise marocaine soumise à la loi Sarbanes-oxley : proposition d'une démarche pour assister l'entreprise à évaluer son contrôle interne à l'égard de l'information financière conformément à cette loi**, mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprise, Casablanca, Maroc, 2007, P 19 ;

[2] - www.pcaobus.org, Visited the 28/07/2018 at 19 : 04 ;

[3] - Idem ;

- خفض مخاطر إخفاق المراجعة على مستوى أسواق القيم المنقولة.

5- الانتساب للـ PCAOB:

حسب ما جاء ضمن المادة 102 من قانون SOX، فإنه لا يمكن لأي شخص لا يتمتع بصفة مؤسسة مراجعة عامة مسجلة لدى الـ PCAOB، إصدار تقارير المراجعة أو حتى المشاركة في عملية إعدادها. ولهذا يجب على كل فرد يرغب في الانتساب للـ PCAOB تقديم طلبه الخاص، بحيث يخضع للدراسة ويتم الرد عليه في أجل أقصاه 45 يوما من تاريخ إيداعه، وفي حالة تم رفض هذا الطلب يصدر الـ PCAOB ملاحظة مكتوبة يقر فيها القرار السلبي عن طلب الانتساب.

ولتغطية نفقات التشغيل يفرض الـ PCAOB رسوم انتساب سنوية على كل مؤسسات المراجعة المنتسبة إليه.[1]

6- تفتيشات الـ PCAOB:

يخضع الـ PCAOB كل المؤسسات المنتسبة إليه لتفتيشات منتظمة، بهدف تقييم امتثالها لقواعده، وقواعد SEC، والمعايير المهنية في تقديم خدمات المراجعة القانونية، ويتناسب تكرار عمليات التفتيش مع عدد عملاء المؤسسة، حيث:[2]

- المؤسسات التي تقدم خدمات المراجعة لأقل من 100 عميل، تخضع للتفتيش مرة كل ثلاث سنوات؛
- أما المؤسسات التي تقدم خدمات المراجعة لأكثر من 100 عميل، فتخضع لتفتيش سنوي.

يجري الـPCAOB عمليات التفتيش وفقا لبرنامج محدد ومنظم، إلا أنه يملك سلطة إدراج التغييرات التي يراها مناسبة على هذا البرنامج، وذلك لحماية المصلحة العامة والمستثمرين، بالإضافة إلى أنه مخول بإجراء تفتيشات مفاجئة على مؤسسات المراجعة.

تهدف تفتيشات الـ PCAOB، لرصد الممارسات المرتكبة من طرف مؤسسات المراجعة أو أي شخص شاركها في تقديم خدمات المراجعة القانونية، والتي تعتبر مخالفة لما نص عليه قانون SOX، وقواعد PCAOB، وقواعد SEC، والمعايير المهنية، وحتى تلك غير الموافقة لإجراءات رقابة الجودة التي وضعتها المؤسسة ذاتها.

---

1 - American Congress, **Sarbanes-oxley Act**, Public law, United States, 2002, PP 9-11 ;
2 - Idem, PP 13-14 ;

وتوكل عمليات التفتيش لفريق مؤهل ومستقل، لا تربطه أي علاقة بالمؤسسة الخاضعة للتفتيش وذلك حفاظا على أهليته، كما يعتمد الـ PCAOB سياسة صارمة فيما يخص توظيف المفتشين، وذلك لضمان الكفاءة العالية في الأداء.

يعتمد فريق التفتيش الخاص في مهامه على منهجية إدارة الأخطار، القائمة على مراجعة وتقييم عينة من خدمات المراجعة التي قدمتها المؤسسات المنتسبة للـ PCAOB خلال السنة الماضية. ويوكل تحديد هذه العينة لمكتب البحث والتحليل (Office of Research and analysis ORA) وذلك لضمان إجراء التفتيش بكفاءة وموضوعية مطلقة.

كما يخول لهؤلاء المفتشين حق الاطلاع على كل الوثائق، حتى تلك الخاصة بالعميل وان كانت تتميز بالسرية العالية، حيث يلزم الـ PCAOB كل المؤسسات المنتسبة إليه بالاحتفاظ بوثائق أعمال المراجعة لمدة زمنية لا تقل عن سبع سنوات.

يوجه الـ PCAOB تقريرا مفصلا عن إجراءات الرقابة ونتائجها لفائدة SEC وكل السلطات التنظيمية المخولة، كما يضع هذا التقرير في متناول العامة، إلا أنها تعمد إلى حجب الفقرات المتعلقة بالمعلومات السرية، بالإضافة إلى تلك المتعلقة بالانتقادات والنقائص التي تم رصدها على مستوى نظام رقابة الجودة لمؤسسة المراجعة، وذلك لأجل أقصاه 12 شهر فقط فإن لم تتخذ الاجراءات التصحيحية المناسبة لاستيفاء شروط الـ PCAOB يتم كشف الحجب عنها.[1]

[1] - Katherine GUNNY and Tracey Chunqi ZHANG, **PCAOB inspection reports and audit quality**, Published in Journal of Accounting and Public Policy, vol.2, 2013, P 138 ;

المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق

عملت الجزائر جاهدة لتبني نظام محاسبي قائم على أساس المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS، ولقد حققت ذلك من خلال النظام المحاسبي المالي SCF، وفي إطار مجهوداتها لمواكبة المعايير الدولية، عمدت السلطات الجزائرية إلى تقييس ممارسة مهنة المراجعة القانونية، بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA القائمة على أساس الـ ISA.

المطلب الأول: إصدارات 2016

أصدرت وزارة المالية مقررين خلال سنة 2016 خاصين بالمعايير الجزائرية للتدقيق، الأول المقرر رقم 002 المؤرخ بـ 04 فيفري 2016، والثاني المقرر رقم 150 المؤرخ بـ 11 أكتوبر 2016.

1- المقرر 002:[1]

ضم مقرر وزارة المالية رقم 002 أربعة من المعايير الجزائرية للتدقيق (م.ج.ت): م.ج.ت 210، م.ج.ت 505، م.ج.ت 560، وم.ج.ت 580، وتم نشره من خلال الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في ماي 2016.

1-1- م.ج.ت 210: الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:

يعالج م.ج.ت 210 الاتفاق حول الأحكام الأولية لمهمة مراجعة القوائم المالية الكلية، أو الجزئية، والخاصة بالأعمال الملحقة. فقبول أي مهمة من عدمه يتوقف على التفاهم المشترك بين المراجع والجهات المعنية في المؤسسة (الإدارة أو القائمين على الحكم فيها) وتتمثل في:

- تأكيد الإدارة موافقتها على مجمل شروط المراجعة؛
- تعهدها بعدم اعتراض أو إعاقة سير عملية المراجعة؛
- التوقيع المزدوج لرسالة المهمة من قبل كلا الطرفين في السنة الأولى، وإن أراد المراجع تذكير العميل بها في الدورات اللاحقة فله ذلك، أما وإن عمد إلى إدخال أي تغييرات عليها بموجب أي ظروف تدعو لذلك، فعليه إما إرسال رسالة مهمة جديدة أو اللجوء إلى رسالة مهمة تكميلية؛
- الأحكام المتعلقة بإعداد رسالة مهمة يجتمع فيها مدققين أو أكثر، ففي هذه الحالة يمكن الاعتماد على رسالة مهمة مشتركة أو أن يقوم كل محافظ حسابات بتقديم رسالته على حدة؛
- طلب الإدارة تعديل أحكام المهمة التعاقدية، والقرارات التي ينبغي على المراجع اتخاذها على أثر هذه الظروف.

---

[1]- وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 002**، 2016؛

2-1- م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية

عرف م.ج.ت 505 التأكيدات الخارجية على أنها دليل من أدلة الإثبات، يتحصل عليه المراجع من مراسلته للغير.

تأخذ التأكيدات الخارجية شكلين هما طلب تأكيد مستعجل وطلب تأكيد ضمني، ويتولى المراجع مسؤولية وضع الإجراءات التي يراها ضرورية للرقابة على طلبات التأكيد الخارجية بما في ذلك:

- تحديد المعلومات التي يجب الاستعلام عليها من خلال طلبات التأكيد الخارجية، والجهات المستهدفة للرد على هذا الطلب؛
- التحري عن الأسباب التي جعلت الإدارة تعترض على اللجوء إلى إجراءات التأكيدات الخارجية، فإن لم تكن التبريرات معقولة أو فشل المراجع في الحصول على الإثباتات الكافية والمعقولة من خلال إجراءات المراجعة البديلة، فعليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، وتقدير أثرها على مهمته؛
- معالجة الردود على التأكيدات الخارجية بكل أشكالها، حيث:
  - إذا شك المراجع في مصداقية الردود على التأكيدات الخارجية، بناء على الظروف التي تم الرد فيها، فيجب عليه جمع أدلة مكملة تسمح له تأكيد أو تفنيد الشكوك التي تراوده، فإن أثبتت شكوكه فعليه إدخال تغييرات على رزنامة الأعمال حسب الظروف الحالية، وذلك لدراسة احتمالية الغش، والاحتيال المحاسبي، والفساد الإداري؛
  - إذا تلقى رد جزئي أو عدم تلقيه أي رد، لأي سبب من الأسباب، فعليه تطبيق إجراءات المراجعة البديلة لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛
  - إذا كشفت الردود على مطالبات التأكيدات الخارجية عن فروقات بالمقارنة مع المعلومات التي قدمتها له إدارة المؤسسة، فعليه تقييم إذا كانت هذه الفروقات ناتجة عن حالات غش، وتحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة المالية للمؤسسة؛
- لا يتم اللجوء إلى إجراءات التأكيد الضمنية إلا إذا اجتمعت الشروط الآتية في المعلومات التي يريد التأكد من صحتها:
  - ضعف احتمالية احتوائها على انحرافات جوهرية؛
  - المعلومات المراد تأكيدها ذات أهمية نسبية منخفضة.

3-1- م.ج.ت 560: الأحداث اللاحقة – أحداث تقع بعد إقفال الحسابات

يدل تاريخ تقرير المراجعة على أن المراجع قد أخذ بعين الاعتبار أثر كل الأحداث التي علم بها إلى غاية هذا التاريخ، ولقد صنف م.ج.ت 560 الأحداث اللاحقة إلى صنفين هما:

- ما بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ إعداد تقارير المراجعة؛
- ما بين تاريخ إعداد تقارير المراجعة وتاريخ اعتماد الكشوف المالية.

ولقد نص هذا المعيار على تحميل إدارة المؤسسة المسؤولية فيما يخص إبلاغ المراجع واطلاعه بكل الأحداث اللاحقة، والتي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، ومن جهة أخرى فإن المراجع هو الآخر يتحمل مسؤولية وضع إجراءات المراجعة المناسبة استجابة لهذه الأحداث:

- **الأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجعة:** في هذه الحالة يضع المراجع الإجراءات اللازمة، لجمع أدلة الإثبات الخاصة بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ إصدار تقرير المراجعة. كما له الحق في مطالبة الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة بتحرير تصريح، تقر فيه أنها قد عالجت كل الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الكشوف المالية وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها؛
- **الأحداث الواقعة بين تاريخ إصدار تقرير المراجعة وتاريخ اعتماد الكشوف المالية:** لا يلزم المراجع في هذه الحالة بتبني أي إجراءات للمراجعة، ولكن في حالة ما إذا أعلمته إدارة المؤسسة بشأنها، فعليه مناقشة الإدارة حول احتمالية تعديل الكشوف المالية حسب ما نص عليه القانون والمرجع المحاسبي المعمول به، وإتباع إجراءات المراجعة اللازمة لذلك وتعديل تقريره وفقا للظروف الحالية، إما بازدواجية التأريخ أو بإصدار تقرير معدل يضم فقرة حول إجراءات المراجعة الخاصة بدراسة تأثير الأحداث اللاحقة، التي كانت سببا في تعديل الكشوف المالية.
وفي حالة ما إذا رفضت الإدارة تعديل الكشوف المالية بينما يرى المراجع أن هذه التعديلات ضرورية، فهو ملزم بتعديل رأيه قبل إرسال التقرير، وإن كان قد سبق وأرسله فعليه إشعار لجنة المداولات بعدم إظهاره للغير، وإن حدث وتم كشفه للغير فعليه اللجوء إلى الاستشارة القانونية لتجنب ما قد يترتب عن ذلك؛
- **الأحداث التي يعلم بها المراجع بعد إشهار الكشوف المالية**: هذه الحالة لا تلزمه باتباع أي إجراءات.

4-1- م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية

تطرق م.ج.ت 580 إلى التزام المراجع باللجوء إلى التصريحات الكتابية، التي تقدمها الإدارة والمسيرون ذوي المسؤوليات الملائمة في المؤسسة، كونها عنصرا مقنعا وضروريا لتعزيز أدلة الإثبات الأخرى، وبالتالي تضمن هذا المعيار:

- المعلومات التي يجب أن تتضمنها هذه التصريحات؛
- تاريخ ومدة التصريحات الكتابية؛
- أن تأخذ شكلا كتابيا فقط؛
- إذا شك المراجع في مصداقية التصريحات التي تقدمها له الإدارة، أو في حالة لم تقدم له التصريحات التي طالب بها، عليه جمع الأدلة المقنعة لتبديد هذه الشكوك، وإلا عليه إعادة النظر في تقييم كفاءة ونزاهة الإدارة، وتحديد أثرها على عملية المراجعة.

2- المقرر رقم 150:

أما الإصدار الثاني لسنة 2016 والذي تم من خلال المقرر رقم 150، فقد ضم م.ج.ت رقم 300، 500، 510، و700:[1]

2-1-م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يعالج م.ج.ت 300 التزامات المراجع فيما يخص التخطيط لعملية مراجعة الكشوف المالية، بما في ذلك إعداد استراتيجية المراجعة المرفقة ببرنامج العمل. حيث تقتصر الاستراتيجية على تقديم المنهج العام للأعمال (نطاق المراجعة، رزنامة التدخل، وتوجيه الأعمال، وعتبة الدلالة، وتوجيهات التحضير لبرنامج العمل)، في حين يقدم برنامج العمل التفصيلات حول استراتيجية المراجعة، بما في ذلك نطاق وطبيعة إجراءات المراجعة الضرورية لهذه المهمة.

كما اعتبر م.ج.ت مهمة المراجعة كعملية مستمرة ومتكررة، إذ يلتزم المراجع بإدراج التغيرات عليها كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا لجعلها أكثر فعالية وكفاءة.

ولبناء خطة مراجعة الكشوف المالية، يعمد المراجع إلى إشراك كل الأطراف التي من شأنها أن تقدم قيمة مضافة للمهمة، من بينهم:

- المسؤولين والأعضاء الأساسيين في عملية المراجعة؛
- الخبراء والمهنيين الذين سيستعين بهم لتأدية المهمة؛

[1]- وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 150**، 2016؛

- إدارة العميل، مع الحفاظ على فعالية المراجعة.

2-2-م.ج.ت 500: العناصر المقنعة:

عرف م.ج.ت 500 العناصر المقنعة على أنها كل المعلومات التي يجمعها المدقق، والمساهمة في تأسيس رأيه المهني حول مصداقية وعدالة القوائم المالية. كما نص على ضرورة تمتع هذه الدلائل بخاصيتين هامتين هما الكفاية والملاءمة.

ويجب أن تضم إجراءات المراجعة التي يجريها المراجع للحصول على العناصر المقنعة ما يلي:

- التأكيدات الخارجية؛
- تصريحات الإدارة؛
- فحص السجلات والوثائق؛
- التحقق المادي من الأصول العينية؛
- الملاحظات المادية: معاينة تأدية الأشخاص لمهامهم؛
- طلبات المعلومات؛
- المراقبة الحسابية؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية.

2-3-م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية

يعالج م.ج.ت 510 واجبات المراجع فيما يخص تصميم اجراءات مراجعة الأرصدة الافتتاحية، والتي تسمح بالتحقق من:

- عدم تضمنها لانحرافات من شأنها التأثير بشكل جوهري على الكشوف المالية للفترة الحالية؛
- التحقق من استمرارية الطرق المحاسبية بين الفترتين، وأن أي تغيير قد تم معالجته وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

2-4-م.ج.ت 700: تأسيس الرأي وتقرير تدقيق الكشوف المالية

آخر معيار تم إصداره لعام 2016 كان م.ج.ت 700، والذي عالج التزامات المراجع في تأسيس رأي موضوعي وحيادي حول القوائم المالية للمؤسسة، ويأخذ أحد الشكليين:

- **رأي غير معدل:** إذا تمكن محافظ الحسابات من استخلاص أن إعداد القوائم المالية، في جميع جوانبها، قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛

- **رأي معدل:** ويلجأ المراجع لهذا النوع من الرأي في حالة ما إذا:
  - تعذر عليه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على أن إعداد القوائم المالية في جميع جوانبها، قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
  - أثبتت العناصر المقنعة التي جمعها، احتواء القوائم المالية في مجملها لانحرافات معتبرة.

ويعبر المراجع عن هذا الرأي في "تقرير مراجعة الحسابات الختامية"، ويتم إصداره في شكل كتابي.

المطلب الثاني: إصدارات 2017 و2018

توالت وتيرة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث بعد إصدار مجموعتين خلال 2016، تم إصدار مجموعة واحدة فقط خلال 2017، ومجموعة أخرى خلال 2018.

1- المقرر رقم 23:

أصدرت وزارة المالية خلال عام 2017 المقرر رقم 23، الصادر بتاريخ 15 مارس الخاص بالمعايير الجزائرية للتدقيق، والذي ضم أربعة معايير هي: م.ج.ت 520، م.ج.ت 570، م.ج.ت 610، وم.ج.ت 620:[1]

1-1- م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية

عرف م.ج.ت 520 الإجراءات التحليلية على أنها أداة مراقبة مادية ضرورية، تسمح بتقييم المعلومات المالية، بدراسة العلاقات التي تربطها بالمعلومات المالية الأخرى والمعلومات غير المالية الصادرة أو غير الصادرة عن الحسابات، تسمح للمدقق:

- اتباث اتساق الحسابات في نهاية عملية المراجعة؛
- دراسة التأثير التصاعدي للفروقات وتحديد أثرها على الكشوف المالية.

وبالتالي يلجأ المراجع لهذا النوع من الإجراءات مع قرب نهاية عملية المراجعة، إذا أنها تمكنه من تحديد فيما إذا يستلزم بناء رأي مناسب اللجوء إلى إجراءات مراجعة تكميلية من عدمه.

[1]- وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 23**، 2017؛

1-2- م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال

اعتبر م.ج.ت 570 أن استمرارية الاستغلال تتمثل في قدرة المؤسسة على تحصيل أصولها وتسديد ديونها، وكذا عدم امتلاكها أي نية لتصفية أملاكها أو توقيف أنشطتها. كما حدد المسؤوليات التي تتحملها كل من إدارة المؤسسة والمراجع فيما يخص التحقق من فرضية استمرارية الاستغلال، حيث:

- تتحمل إدارة المؤسسة مسؤولية تقييم قدراتها على مواصلة الاستغلال، والتي على أساسها يتم إعداد الكشوف المالية؛
- أما المراجع فيتحمل مسؤولية وضع إجراءات تمكنه من جمع العناصر المقنعة للتحقق من صحة التقديرات التي وضعتها الإدارة فيما يخص فرضية استمرارية الاستغلال، وعدم وجود أي قرائن تدل عن عدم يقين معتبر يبعث على الشك في قدرات العميل على مواصلة استغلاله. ولذلك يلجأ المراجع لمناقشة الإدارة حول الاجراءات التي اتبعتها في بناء فرضية استمرارية الاستغلال، فإن لم تتبع أي إجراءات عليه البحث عن الأسباب التي حالت دون ذلك، ومطالبتها بإجراء هذا التقييم، وفي حالة رفضها يستلزم عليه تقييم أثر ذلك على عملية المراجعة.

بالإضافة إلى ذلك، عالج هذا المعيار كيفية تعبير المراجع عن رأيه في حالة وجود عدم يقين لمواصلة المؤسسة لأنشطتها، حيث:

- إن قامت المؤسسة بإعداد القوائم المالية على أساس عدم اليقين من مواصلة الاستغلال، فعلى المراجع تقديم رأي غير معدل، مصحوب بفقرة تشير إلى وجود ظروف من شأنها أن تحول دون مواصلة المؤسسة لأنشطتها؛
- أما إن لم تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الظروف التي من شأنها أن تحول دون مواصلتها لأنشطتها، فيتوجب على المراجع تقديم رأي معدل، مع الإشارة إلى وجود ظروف قد تحول دون مواصلة المؤسسة لاستغلالها.

1-3- م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين

سمح م.ج.ت 610 للمراجع الخارجي الاستفادة من أعمال المدققين الداخليين للعميل، إذا وفقط إذا تمكن من جمع العناصر المقنعة الملائمة والكافية على أنها ذات دلالة لمهمته، وعليه أن يتحمل المسؤولية حول استعمالها بحيث لا تنقص من مسؤوليته في تأدية مهمته.

ولتحديد ملاءمة أعمال المدققين الداخليين وإمكانية استخدامها لاحتياجاته، يقوم المراجع بتقييم المؤشرات التالية:

- موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية؛

- التواصل بين أعضاء فريق المراجعة الداخلي، وكذا مع كل موظفي المؤسسة؛
- الكفاءة العلمية والمهنية؛
- الاتصال بين المدققين الداخليين ومسيري المؤسسة؛
- تفاعل الإدارة مع توصيات المدققين الداخليين؛
- منهجية القيام بأعمال المراجعة الداخلي؛
- دراسة احتمالية تعرضها لأي ضغوطات.

ولدى تقرير المراجع استخدام أعمال المدققين الداخلين، يفضل أن يتفق معهم حول:

- رزنامة أعمال المراجعة؛
- امتداد إجراءاتها؛
- عتبات الدلالة؛
- الطرق المقترحة لاختيار العناصر المقنعة؛
- إجراءات توثيق أعمال المراجعة، واستعراض التقارير.

4-1- م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

حمل م.ج.ت 620 المراجع مسؤولية تقدير ضرورة اللجوء إلى أعمال خبير معين، في أي ميدان غير ميدان المحاسبة والمراجعة، وذلك للاستفادة من خبرتهم في:

- الحصول على معرفة أفضل بأنشطة المؤسسة؛
- تقييم عنصر من عناصر الكشوف المالية؛
- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة؛
- فهم بعض القضايا التي تستلزم خبيرا (قانونيا، ضريبيا، تأمين، ...، إلخ).

وفي حالة ما إذا كانت إدارة المؤسسة هي من لجأت إلى الاستعانة بأعمال خبير خارجي، لإعداد القوائم المالية، يتوجب على المراجع تقييم:

- أعمال هذا الخبير؛
- موضوعيته والسلطات التي تمارسها الإدارة عليه؛
- كفاءته؛
- والرقابة الداخلية المطبقة عليه من طرف إدارة المؤسسة.

وبالتالي عندما يقرر المراجع الاستعانة بخبير خارجي يتعين عليه تنسيق أعماله معه، وذلك لتحديد الأخطار المترتبة عن أعمال هذا الخبير وأهميتها النسبية لمهمة المراجعة، كما قد يضطر إلى توثيق اتفاقيات كتابية مع الخبير فيما يخص النقاط التالية:

- طبيعة، وامتداد، وأهداف أعمال الخبير؛
- واجبات ومسؤوليات كلا الطرفين (المراجع والخبير)؛
- التزام الخبير بالسرية المهنية؛
- التواصل بينهما.

يتحمل المراجع مسؤولية تقييم نتائج أعمال الخبير الخارجي، وذلك لتحديد فيما إذا كان سيستعملها كأدلة إثبات في تأسيس رأيه المهني، حيث:

- إن وجدها غير ملائمة فعليه مناقشة الخبير حول الأعمال التكميلية، واحتمالية اللجوء إلى خبير آخر؛
- أما إن كانت مناسبة، فالتعبير عنها ضمن التقرير يختلف باختلاف رأي المدقق:
  - فإن كان غير معدل، فليس عليه ذكر الخبير في تقريره؛
  - وإن كان تقريره برأي معدل، فعليه استشارة الخبير قبل استخدام أعماله لتبرير رأيه،

مع العلم أن استعمال المراجع لأعمال الخبير لا ينقص من مسؤولياته.

2- المقرر رقم 77:

بعد انقطاع طويل (من 15 مارس 2017)، عادت وزارة المالية في أواخر الثلاثي الثالث من 2018، بإصدارها للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018، والذي بدوره يضم مجموعة مكونة من أربعة معايير جزائرية للتدقيق، هي:[1]

2-1- م.ج.ت 230: وثائق التدقيق

عرف الـ م.ج.ت رقم 230 وثائق التدقيق (ملف العمل) على أنها تلك الوثائق (ورقية، الكترونية، شريط، ...، إلخ)، التي يعدها أو يجمعها المراجع خلال تأديته للمهمة الموكلة إليه، كما أنها تشكل دعما ماديا للاستنتاجات التي توصل إليها، وأنه قام بالتخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها وفقا للـ م.ج.ت، والمتطلبات القانونية، والتنظيمية السارية.

[1]- وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 77**، 2018؛

وبالتالي، فإن المراجع ملزم بإعداد وجمع ملف العمل بالتزامن مع تأديته لمهمة المراجعة، بحيث تكون ملائمة وكافية لفهم:

- رزنامة، وامتداد، وطبيعة إجراءات المراجعة المطبقة والأعضاء المشاركين في انجازها؛
- الطرق والأدوات المستعملة؛
- النقاط والظروف التي خلقت صعوبات في تأدية إجراءات المراجعة أو من شأنها توليد مخاطر؛
- نتائج لقاءات طاقم المراجعة مع إدارة العميل، وكذا مع مختلف الأطراف ذوي العلاقة؛
- إجراءات مراقبة جودة عملية المراجعة؛
- معالجة التناقضات؛
- إجراءات المراجعة البديلة؛
- مذكرة موجزة بمختلف النقاط الرئيسية التي تمت معالجتها، والتي من شأنها تعزيز كفاءة ونجاعة المهمة؛
- تاريخ إنهاء العملية.

أما فيما يخص توثيق إجراءات مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجعة، فيتعين على المراجع أن يضم لملف العمل:

- الأشخاص المسؤولين عن الإجراءات التكميلية؛
- العناصر المقنعة المحصلة على أثرها.

يتوجب على المراجع في حالة ما إذا قام بإضافة أي وثائق حول المعلومات التكميلية بعد تشكيل ملف المراجعة، أن يذكر أسبابها والمسؤول عن تجميعها، كما يتم الاحتفاظ بهذا الملف في سرية لفترة لا تقل عن متطلبات سياسات المكتب والقانون والقواعد التنظيمية.

2-2- م.ج.ت 501: العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة

يهدف م.ج.ت 501 إلى وضع الخطوط العريضة فيما يخص تصميم إجراءات المراجعة اللازمة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، الخاصة بعناصر معينة من القوائم المالية:

- التحقق من الوجود المادي للمخزونات وحالتها، وهذا عائد لمدى أهميتها ودلالتها بالنظر للكشوف المالية (سواء كانت عملية تسيير المخزون داخلية أو بالاستعانة بالغير)؛
- وضع إجراءات لحصر وتقييم القضايا والمنازعات القانونية، التي من شأنها توليد خطر انحرافات معتبرة، وتقييم تأثيرها على القوائم المالية.

2-3- م.ج.ت 530: السبر في التدقيق

بهدف إنشاء القاعدة التي على أساسها يبني استنتاجاته، يعتمد المراجع على السبر (إحصائي[1] أو غير الإحصائي) في دراسة العينة التي يحددها اعتمادا على حكمه المهني بما يتناسب مع أهداف المهمة وخصائص أنشطة العميل، كما يلتزم في اختيارها بخفض احتمالية مخاطر الانحرافات المعتبرة إلى المستوى المقبول مع إبقائه على موضعيته.

وبعد تحديد عينة الدراسة، يطبق عليها فريق المراجعة الإجراءات المناسبة. وفي حالة ما إذا استعصى تطبيقها على عنصر معين، يتعين عليهم اختيار بديل عنه أو تطبيق إجراءات المراجعة البديلة، فإذا لم يستطيعوا تطبيقها، فعليهم تصنيفها على أنها انحرافات يجب تقييم أثرها على عملية المراجعة، للتحقق من أنها عبارة عن انحرافات عرضية ولا تمثل العينة.

وفي المرحلة التالية لجمع الانحرافات من العينة، يتم مقارنتها مع العتبة التي تم تحديدها مبدئيا، حيث كلما كانت قريبة منها أو تتجاوزها، تعتبر أن الانحرافات الحقيقية للمجتمع تتجاوز العتبة المقبولة. ولهذا يتحقق المراجع من أن نتائج السبر ممثلة للمجتمع، وأنها تشكل قاعدة معقولة لبناء رأيه الفني، فإن رفضت هذه الفرضية يتوجب عليه الاتصال بإدارة المؤسسة، لإعادة تنظيم رزنامة المراجعة أو إدراج إجراءات إضافية عليها لتحقيق أهداف المهمة.

2-4- م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها:

تتميز بعض عناصر الكشوف المالية بكونها غير قابلة للقياس الدقيق، وإنما تخضع للتقديرات المحاسبية، وللتعبير عن القيمة الحالية لها يتم الاعتماد على الظروف التي تميزها في تاريخ التقييم.

ولتقييم مخاطر الانحرافات المعتبرة في التقديرات المحاسبية، سواء التي تتضمنها القوائم المالية أو تقدمها المؤسسة ضمن معلومات الملحق، يتوجب على المراجع التحقق من:

- الامتثال لأحكام النظام المحاسبي؛
- المنهجية التي تتبعها إدارة المؤسسة في تحديد العناصر الواجب تقييمها، وكذا المستعملة في إدراج التغييرات الحاصلة على هذه التقييمات؛
- احتمالية اللجوء لخبير خارجي؛

[1]- يعد السبر احصائي إذ اجتمع فيه خصيتين هما: الاختيار العشوائي للعينة، واستخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر؛

- تقدير عقلانية الفرضيات التي بنيت عليها هذه التقديرات، ويتوجب على إدارة المؤسسة التصريح بها كتابيا؛
- فيما إذا تضمنت الكشوف المالية للدورة الماضية تقديرات اعتباطية، تحول دون المقارنة الزمنية.

يهدف المراجع من خلال هذه الإجراءات، لجمع العناصر المقنعة الكافية لتحديد درجة عدم اليقين أو تحيز الإدارة في التقييمات المحاسبية، كما يلجأ في بعض الأحيان إلى القيام بتفتيشات للتحقق من الحالة المادية للعنصر المقيم.

خاتمة الفصل:

وضع المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد IAASB المعايير الدولية للتدقيق ISA، بهدف تقييس مهنة المراجعة وخفض مستوى التفاوت في ممارسة مهنة المراجعة القانونية، وحفاظا على جودتها وضع IAASB المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 01، الذي يحدد مسؤوليات مؤسسات المراجعة في تصميم نظام لرقابة الجودة على خدمات التي تقدمها والسهر على فعاليته، والمعيار الدولي للتدقيق رقم 220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، الذي يحدد مسؤوليات المراجع الرئيسي للعملية في تطبيق إجراءات رقابة الجودة التي تضعها مؤسسة المراجعة لضمان جودة خدماتها.

ومنذ 1938 والسلطات الأمريكية تبحث عن حل لإثبات موضوعية المراجع القانوني، وذلك بالحد من سلطات مجلس الإدارة عليه بتبني لجنة تدقيق تضم المدراء غير التنفيذيين، والتي انتشرت بعد ذلك في باقي دول العالم كوسيلة من وسائل حوكمة المؤسسة، إلا أنها لم تكن كافية أو بمعنى أدق لم ترق لمستوى تطلعات رواد الأسواق المالية، والمشكل لا يكمن فيها كوسيلة وإنما لسوء تطبيقها، مما دفع بالسلطات الأمريكية إلى تأسيس هيئات خارجية تهتم برقابة الجودة على مكاتب المراجعة الأمريكية، بتطبيقها لتفتيشات منظمة للتحقق من فعالية نظام رقابة جودة المراجعة للمؤسسات المهنية.

أما في الجزائر فلقد شهدت مهنة المراجعة العديد من المجهودات لتقييسها، وخفض التفاوت في ممارستها بالمقارنة مع المستوى العالمي، بنشر وزارة المالية عدة معايير جزائرية للتدقيق متتالية مبنية على أساس المعايير الدولية للتدقيق.

الفصل الرابع

الفصل الرابع: استفسار السوق الجزائرية

سمحت لنا الدراسات السابقة المعالجة لموضوع العوامل المؤثرة على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية فهم الإطار النظري المتعلق بها، وخصصنا هذا الفصل لتحديد العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة القانونية التي يقدمها محافظ الحسابات في السوق الجزائرية، من وجهة نظر المدققين القانونيين ومنفذي الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية.

تحدد منهجية البحث المعتمدة متغيرات الدراسة، وطبيعتها، وميزان قياسها، وكيفية بناء أداة الدراسة الرئيسية لجمع البيانات من الميدان العملي.

كما سنعرض مجتمع وخصائص عينة الدراسة، بما في ذلك طرق توزيع الاستبانة، وجمعها، ومعالجتها، وكذا الوسائل المستعملة في التحليل الاحصائي للبيانات ونتائجها.

المبحث الأول: منهجية الدراسة

للحصول على المعلومات الضرورية، للتحقق من صحة فرضيات هذه الدراسة على مستوى السوق الجزائرية، اتبعنا تقنية الاستقصاء القائمة أساسا على توزيع استبانة موجهة لعينة الدراسة، مع الحفاظ على الموضوعية، دون التدخل بشكل جوهري في عملية الرد عليها.

1- أداة الدراسة:

تمثل الاستمارة (تعرف كذلك بالاستبانة) الوسيلة الرئيسية التي ارتكزنا عليها في عملية جمع البيانات من الميدان العملي، نظرا لأهميتها في تحصيل بيانات عدد كبير من الأفراد المتخصصين في فترة وجيزة. فهي عبارة عن قائمة من الأسئلة (المفتوحة أو المغلقة) الموجهة لفئة معينة من المجتمع، تسمح بتحقيق أهداف الدراسة، واختبار صحة الفرضيات المنبثقة عن الأبحاث النظرية للعوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة القانونية.

ولهذا الغرض قمنا بتصميم استمارتين: الأولى موجهة للمدققين القانونيين (الملحق رقم 01) والثانية موجهة لمنفذي الرقابة الداخلية في المؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية (الملحق رقم 02)، لكثرة تعاملهم مع فريق المراجعة القانونية طول فترة تأديته للمهمة الموكلة له. كما اعتمدنا مبدأ مجهولية المستجيب في كلا الاستمارتين، فهي الاستراتيجية الأكثر شيوعا في هذا النوع من الأبحاث، بهدف الحفاظ على خصوصية العينة، وتحفيز أفرادها للإجابة عليها.
وقسمنا أسئلة الاستبانتين إلى جزأين، كما يلي:

- ✓ **مقدمة:** تأخذ افتتاحية الاستبانة شكل مقدمة تفسيرية لأهداف الدراسة، والجهة المعنية بالإجابة عنها، مع الإشارة إلى أن البيانات المصرح بها من قبل مجتمع الدراسة ستكون سرية، ولا يتم استخدامها إلا للأغراض العلمية فقط.
- ✓ **القسم الأول:** خصصنا هذا الجزء لمسح الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، تحت عنوان "معلومات عامة"، ويتكون من عدة أسئلة لا تحتاج إلى التفكير للإجابة عنها.
- ✓ **القسم الثاني:** جمع كل الأسئلة التي من شأنها خدمة أهداف هذا البحث، وتم تصنيفها في ثلاثة محاور:
  - ➢ **المحور الأول:** تعالج فقراته اختبار الفرضية الأولى لهذه الدراسة، والمتمثلة في أن المستوى العلمي والكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة ذات تأثير على جودة خدمات المراجعة القانونية، التي يقدمها محافظو الحسابات في السوق الجزائرية؛

- **المحور الثاني:** نحاول خلاله التحقق من صحة الفرضية الثانية، والمبنية أساسا على تعريف Linda DEANGELO لجودة المراجعة، حيث اعتبرت أن استقلالية المراجع تلعب دورا هاما في تحديد جودة المراجعة، وذلك على مستوى سوق خدمات المراجعة القانونية الجزائرية؛
- **المحور الثالث:** أما آخر محور من هذه الاستمارة خصصناه لدراسة صحة الفرضية الثالثة، الخاصة بتأثير العلبة السوداء (خطة المراجعة) على جودة المراجعة في الجزائر.

1-1- صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة الدراسة صلاحيتها لقياس الجانب الذي أسست من أجله، ولهذا فقبل أن نقوم بعرض الاستبيان على مجتمع الدراسة، تم اخضاعه لعملية التحكيم من قبل بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، والمنهجية، والإحصاء، للتأكد من صلاحيته لجمع البيانات الضرورية، ولقد أخذنا بعين الاعتبار الملاحظات التي وجهت لنا، وقمنا بإعادة صياغة بعض فقراته بما يسمح تحقيق الأهداف المسطرة لهذه الدراسة.

1-2- ثبات أداة الدراسة:

المقصود بثبات أداة الدراسة هو الحصول على نفس النتائج، في حالة إعادة تطبيق نفس الأداة على نفس المجتمع، من قبل الباحث نفسه أو باحثين آخرين، في نفس الظروف أو في ظروف مشابهة للظروف التي جرت فيها الدراسة.

لهذا لجأنا لاختبار تحليل الثبات ألفا كرونباخ Reliability Analysie Cronbach's Alpha.

الجدول رقم 08: نتائج تحليل الثبات ألفا كرونباخ

الاستبيان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المدققون القانونيون	46	0,82
منفذو الرقابة الداخلية	48	0,80

المصدر: بالاعتماد على نتائج برنامج الـ SPSS

يظهر الجدول رقم 08 نتائج اختبار تحليل الثبات ألفا كرونباخ على أداة الدراسة، حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للاستبانة الموجهة لمجتمع المدققين القانونيين، والمتكونة من 46 فقرة 0,82، أما بالنسبة للاستبانة الموجهة لمنفذي الرقابة الداخلية، والتي تضم 48 فقرة 0,80، ويعتبر هذا المعدل مرتفعا في الدراسات المماثلة.[1]

[1]- عبد الحميد البلداوي، **البحث العلمي والتحليل الاحصائي (SPSS)**، الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 50؛

3-1- سلم القياس:

حسب العديد من الدراسات المماثلة لهذا الموضوع، وكذا الطرق الشائعة في البحوث العلمية للمجالات النفسية والاجتماعية، تم تصميم أسئلة الاستبانة على أن تكون بسيطة، وواضحة، وذات إجابة مغلقة، حيث نطالب كل فرد من عينة الدراسة في إجابته على فقرات الاستبانة تقديم حكمه، أو بمعني أدق مستوى تقييمه لكل عبارة، ضمن سلم خماسي التدرج (تأثير كبير جدا، تأثير كبير، متوسط التأثير، ضعيف التأثير، وتأثير ضعيف جدا).

ولتصحيح الإجابات على هذا الاستبيان نلجأ لمقياس ليكرت الخماسي، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 09: مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	تأثير كبير جدا	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير ضعيف	تأثير ضعيف جدا
التصحيح	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثة

ولتحويل مقياس ليكرت الخماسي للفترات المناظرة، بهدف تحديد اتجاه إجابات العينة حسب قيم المتوسط المرجح، نطبق القاعدة الرياضية التالية:

$100 \div 5 = 20\%$

$1 - 0,2 = 0,80$

أي أن طول الفترة يساوي 0,80، فيصبح جدول مقياس ليكرت الخماسي على الشكل الظاهر في الجدول رقم 10:

الجدول رقم 10: الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	طول الفترة	الفترة	مقياس LIKERT
تأثير ضعيف جدا	0,80	من 1,00 إلى 1,79	1
تأثير ضعيف	0,80	من 1,80 إلى 2,59	2
تأثير متوسط	0,80	من 2,60 إلى 3,39	3
تأثير كبير	0,80	من 3,40 إلى 4,19	4
تأثير كبير جدا	0,80	من 4,20 إلى 5,00	5

المصدر: أسماء الميرغني[1]

[1] - https://www.youtube.com/watch?v=DgeQ_-MXkNQ&t=342s; Visité le 20/07/19 à 21 : 36 ;

2- متغيرات الدراسة:

حددت مقدمة هذه الأطروحة اشكالية الدراسة، والأسئلة الفرعية وفرضياتها، وبالتالي للتحقق من هذه الأخيرة، قمنا بصياغة الاستمارتين بما يعكس متغيرات البحث، وبعد استبعاد البيانات الديموغرافية كالعمر، والجنس، والمؤهل العلمي، ...، إلخ، وحددنا متغيرات الدراسة كالتالي:

- ✓ **المتغير التابع:** جودة عملية المراجعة القانونية؛
- ✓ **المتغيرات المستقلة:** تتمثل المتغيرات المستقلة لهذه الدراسة في العناصر التالية:
  - التأهيل العلمي والخبرة العملية؛
  - استقلالية المدقق؛
  - خطة المراجعة.

3- تحديد خصائص الدراسة:

أهم مرحلة في أي دراسة تكمن في تحديد الاختبارات الإحصائية، المعتمد عليها في التحقق من صحة الفرضيات التي وضعناها في مقدمة البحث، ولهذا نحدد خصائص الدراسة:

- **نوع فرضيات الدراسة:** تصنف فرضيات الدراسة ضمن الفرضيات التأثيرية، إذ نهدف من خلالها لتحديد تأثير متغير واحد أو عدة متغيرات مستقلة على المتغير التابع؛
- **نوع التصميم التجريبي:** يتكون مجتمع الدراسة من عينتين، أفرادها مستقلون، يشاركون في الإجابة على استبانة تضم عدة أسئلة؛
- **نوع بيانات المتغيرات:**
  - **المتغير التابع:** نوعي، وترتيبي؛
  - **المتغيرات المستقلة:** نوعية، وترتيبية؛
- **طبيعة توزيع البيانات:** لا بارا ميتريه.

4- المعالجة الإحصائية:

استعانا في هذا البحث ببرنامج EXCEL إصدار 2013، لتفريغ أجوبة الاستمارات المسترجعة من عينة الدراسة، والتي تشكل قاعدة البيانات الخاضعة للتحليل ببرنامج الـ SPSS إصدار 24، واستفدنا من الإحصاء الوصفي لتنظيم، وعرض، وتلخيص البيانات المجمعة من الاستطلاع الميداني، وذلك بالتركيز على الجداول التكرارية والرسوم البيانية، لتحديد فيما إذا كانت العوامل التي أشارت لها الدراسات النظرية ذات تأثير على جودة خدمات المراجعة القانونية تنطبق على الواقع الجزائري، خاصة عند أخذ الإصلاحات التي تشهدها المنظومة الاقتصادية بعين الاعتبار.

وبما أننا نتعامل في هذه الدراسة مع استبيان يتكون من فقرات، تتميز بكونها نوعية ترتيبية، فإننا سنعتمد في معالجتها الإحصائية على المؤشرات التالية:

- التكرارات؛
- النسب المئوية؛
- المتوسط الحسابي؛
- الانحراف المعياري.

وحيث أن الاستبيان يتكون من ثلاث محاور، وكل محور يتكون من عدة فقرات، فإننا لا نتعامل مع كل فقرة على حدة، وإنما نتعامل مع المحور ككل، ولهذا نقوم بإدراج متغير جديد يتمثل في متوسط إجابات كل فرد، والذي يستعمل لحساب المتوسط المرجح للمحور ككل.[1]

المتوسط = ∑ الاستجابات / عددها

5- التعامل مع القيم المفقودة:

للتعامل مع البيانات المجمعة من عينة المدققين القانونيين، باعتبارها صغيرة نسبيا، فإننا نعمد في معالجة القيم المفقودة (الناتجة عن عدم تقديم أحد أفراد العينة لإجابة عن أحد الأسئلة) إلى تعويضها، باستعمال طريقة متوسط المتغير.[2]

6- معالجة الفقرات السلبية:

ولمعالجة الفقرات ذات التأثير العكسي على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، فقد لجأنا إلى قلب أوزان القياس كالتالي:

الجدول رقم 11: أوزان الأسئلة ذات التأثير العكسي

الدرجة	تأثير كبير جدا	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير ضعيف	تأثير ضعيف جدا
التصحيح	1	2	3	4	5

المصدر: أسماء الميرغني[3]

وقمنا بتطبيق هذه الأوزان على الفقرات التالية:

- العلاقة العكسية بين الأتعاب المحصلة والاستقلالية؛
- العلاقة العكسية بين أهمية العميل والاستقلالية.

[1] https://www.youtube.com/watch?v=r3sEzHJZqO0&list=LLTMgH9Cb9UG6WbwjvMnQFJQ&index=12&t=0s, Visité le 20/07/2019 à 18 : 17 ;
[2] https://www.youtube.com/watch?v=PyhfnlIBhtE&list=LLTMgH9Cb9UG6WbwjvMnQFJQ&index=3&t=368s, Visité le 18/07/2019 à 23 : 35 ;
[3] -https://www.youtube.com/watch?v=410I82ZhMGE&t=234s, Visité le 18/07/2019 à 20 : 05 ;

المبحث الثاني: مجال المسح وخصائص العينة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع محافظي الحسابات المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والبالغ عددهم في جانفي :2018

- 2 215 شخصا طبيعيا؛
- 10 أشخص معنويين.

بالإضافة إلى منفذي الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية، نظرا للتواصل المباشر مع فريق المراجعة القانونية للحسابات الختامية خلال تأديته للمهمة الموكلة له.

الجدول رقم 12: مجتمع عينة الدراسة

البيان	الاستبانات الموزعة		الاستبانات المسترجعة		الاستبانات الملغات		الاستبانات الصالحة	
	التكرار	النسبة*	التكرار	النسبة*	التكرار	النسبة*	التكرار	النسبة**
المدققون القانونيون	300	50%	90	15,00%	8	1,33%	82	37,96%
منفذو الرقابة الداخلية	300	50%	134	22,33%	0	0%	134	62,04%
المجموع	600	100%	224	37,33%	8	1,33%	216	100%

المصدر: من إعداد الباحثة

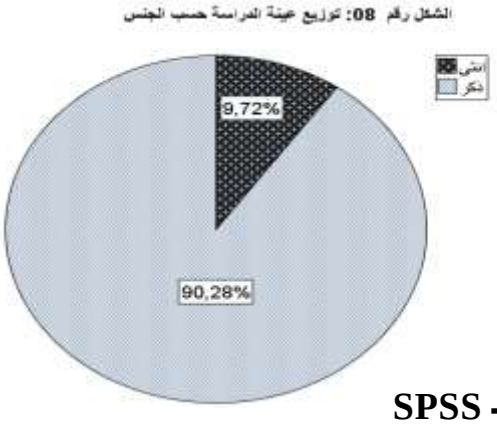
*: بالنسبة إلى العدد الإجمالي للاستبانات الموزعة؛

**: بالنسبة إلى عدد الإجمالي للاستبانات الصالحة للدراسة.

أما لتكوين عينة الدراسة، فقد قمنا بتوزيع 300 استبانة على المدققين القانونيين، و300 على منفذي الرقابة الداخلية، بإجمالي 600 استبانة بصفة عشوائية، وتم استرداد 90 إجابة من عينة المدققين القانونيين أي ما يعادل نسبة 15%، إلا أننا استبعدنا منها 8 إجابات لعدم جدية الإجابة عليها، فكان بذلك عدد الاستبانات الصالحة للتحليل 82 استبانة، أي بنسبة 37,96% من إجمالي الاستبانات الخاضعة للتحليل الإحصائي، و134 إجابة تم استردادها من طرف منفذي الرقابة الداخلية، ما يعادل نسبة 22,33% من الاستبانات الموزعة على هذه العينة. ومنه فإن عدد الاجمالي للاستبانات الخاضعة للتحليل يقدر بـ 216 استبانة، أي بنسبة 36% من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة.

ونوضح من خلال الجداول والرسوم البيانية التالية خصائص عينة الدراسة:

الجدول رقم 13: توزيع العينة حسب الجنس

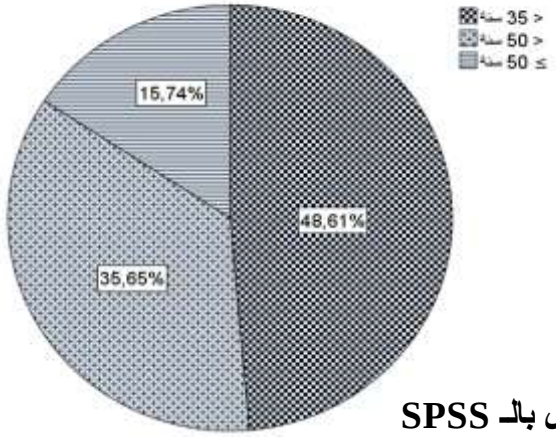


	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
انثى	21	9,72	9,72
ذكر	195	90,28	100,00
المجموع	216	100,00	

المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

يظهر الجدول رقم 13 المرفق بالشكل رقم 08 توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس. والملاحظ من نتائج تحليل البيانات باستعمال برنامج الـ SPSS أن ما يميز العينة أنها ذكورية، إذ بلغت نسبة الاستبانات المسترجعة من طرف فئة الذكور 90,28% مقابل 9,72% نسبة استجابات فئة الإناث.

الجدول رقم 14: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

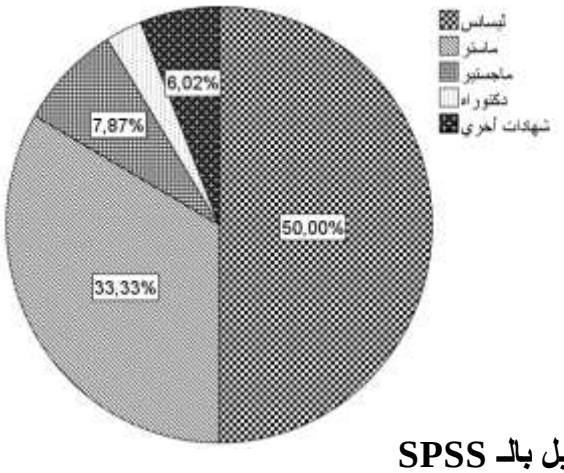


	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
< 35 سنة	105,00	48,61	48,61
< 50 سنة	77,00	35,65	84,26
≤ 50 سنة	34,00	15,74	100,00
المجموع	216,00	100,00	

المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

أما الجدول رقم 14 المرفق بالشكل رقم 09، فيظهران توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية للمجيب، ومما نلاحظه فإن تجاوب فئة الذين تقل أعمارهم عن 50 سنة أكثر من الذين تفوق أعمارهم الـ 50 سنة، حيث بلغت نسبة استجابة فئة الذين لا يتعدى عمرهم الـ 35 سنة 48,61%، أما فئة الذين تتراوح أعمارهم بين الـ 35 والـ 50 سنة فتمثل نسبة 35,65%، والأقل استجابة كانت فئة الذين تجاوزت أعمارهم الـ 50 سنة، بنسبة 15,74%.

الجدول رقم 15: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي الشكل رقم 10 : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

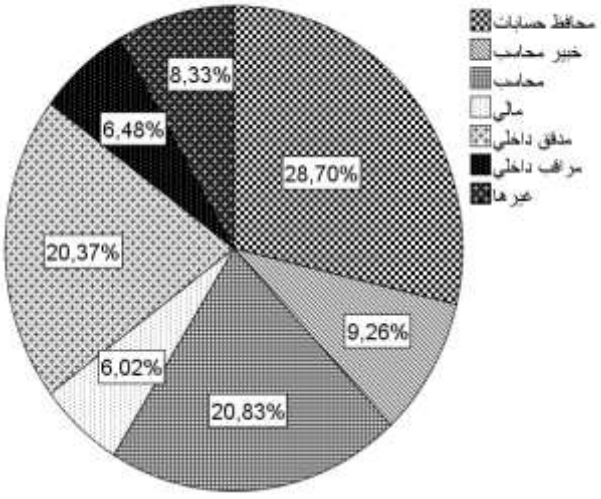


	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
ليسانس	108	50,00	50,00
ماستر	72	33,33	83,33
ماجستير	17	7,87	91,20
دكتوراه	6	2,78	93,98
شهادة أخرى	13	6,02	100,00
المجموع	216	100,00	

المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

يظهر الجدول رقم 15 والشكل رقم 10، أن نسبة 50% من عينة الدراسة محصلين لشهادة الطور الأول من الدراسات العليا (ليسانس)، ونسبة 33,33% من حاملة شهادة الماستر، في حين بلغت نسبة المحصلين لشهادة الماجستير 7,87%، أما محصلي شهادة الدكتوراه فنسبتهم 2,78%، ونسبة 6,02% من المستجيبين محصلين لشهادات علمية أخرى.

الجدول رقم 16: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الشكل رقم 11: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
محافظ حسابات	62	28,70	28,70
خبير محاسب	20	9,26	37,96
محاسب	45	20,83	58,80
مالي	13	6,02	64,81
مراجع داخلي	44	20,37	85,19
مراقب داخلي	14	6,48	91,67
غيرها	18	8,33	100,00
المجموع	216	100,00	

المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

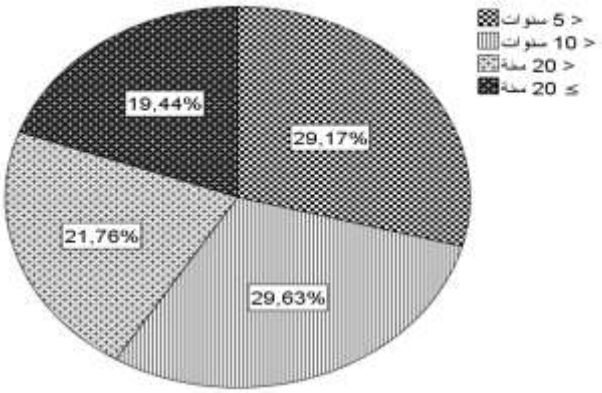
يعرض الجدول رقم 16 والشكل رقم 11 توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الممارسة، إذ تمثل نسبة المهنيين الممارسين لمهنة المراجعة القانونية للحسابات الختامية 37,96% من عينة الدراسة، بينهم 28,70% محافظي حسابات و09,26% خبراء محاسبين. في حين بلغت نسبة منفذي الرقابة الداخلية في المؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية 62,04%، ونلاحظ أن المساهمة الكبيرة في إجاباتهم

كانت من طرف المحاسبين والمدققين الداخليين، بنسبة 20,83% و20,37% بالترتيب، وساهم كل من الماليين والمراقبين الداخليين بنسب متتالية 06,02% و06,48%، أما المهن الأخرى فقد ساهمت بنسبة 08,33% من مجموع الإجابات.

الجدول رقم 17: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
< 5 سنوات	63	29,17	29,17
< 10 سنوات	64	29,63	58,80
< 20 سنة	47	21,76	80,56
≤ 20 سنة	42	19,44	100,00
المجموع	216	100,00	

الشكل رقم 12: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



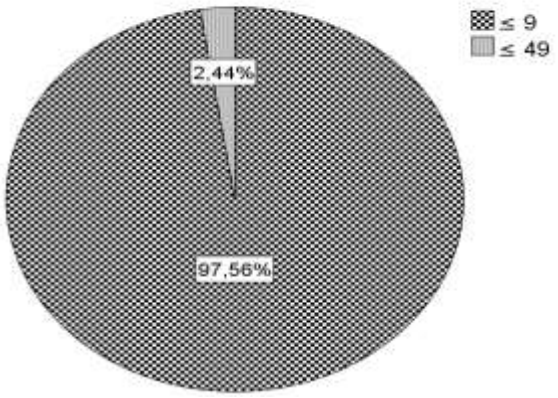
المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

يوضح الجدول رقم 17 والشكل رقم 12 توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة، حيث نلاحظ أن نسبة المستجيبين الذين يتمتعون بخبرة تفوق الـ 5 سنوات تقدر بـ 70,73%، منهم 29,63% يتمتعون بخبرة أقل من 10 سنوات، في حين بلغت نسبة الذين تتراوح خبرتهم بين 10 سنوات و20 سنة 21,76%، أما الذين تفوق خبرتهم 20 سنة فلقد بلغت نسبتهم 19,44%، في حين بلغت نسبة المستجيبين ذوي خبرة لا تتعدى الـ 5 سنوات 29,27%.

جدول رقم 18: توزيع عينة المدققين القانونيين حسب عدد المعاونين

عدد الموظفين	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
≤ 9	80	97,56	97,56
≤ 49	2	2,44	100,00
المجموع	82	100,00	

الشكل رقم13: توزيع عينة المدققين القانونيين حسب عدد المعاونين



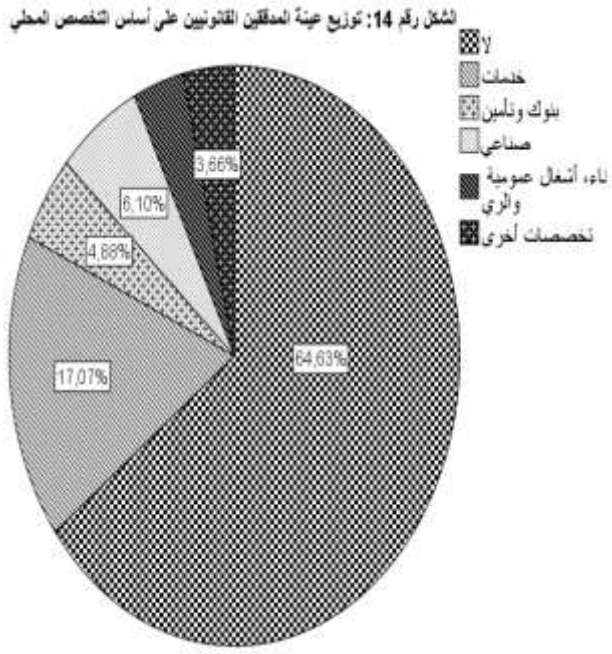
المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

تتشكل عينة ممارسي مهنة المراجعة القانونية بنسبة 100% من الأشخاص الطبيعيين، والذين يمارسون مهنتهم ضمن مؤسسات صغيرة بنسبة 97,56% أي أغلبيتهم، في حين تمارس نسبة 2,44% نشاطها ضمن مؤسسات متوسطة الحجم يتراوح عدد عمالها بين 10 و49 عاملا.

جدول رقم 19: توزيع عينة المدققين القانونيين على أساس التخصص

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
لا		53	64,63	64,63
نعم	خدمات	14	17,07	81,71
	بنوك وتأمين	4	4,88	86,59
	صناعي	5	6,10	92,68
	بناء، أشغال عمومية والري	3	3,66	96,34
	تخصصات أخرى	3	3,66	100,00
	المجموع	82	100,00	

الشكل رقم 14: توزيع عينة المدققين القانونيين على أساس التخصص المحلي



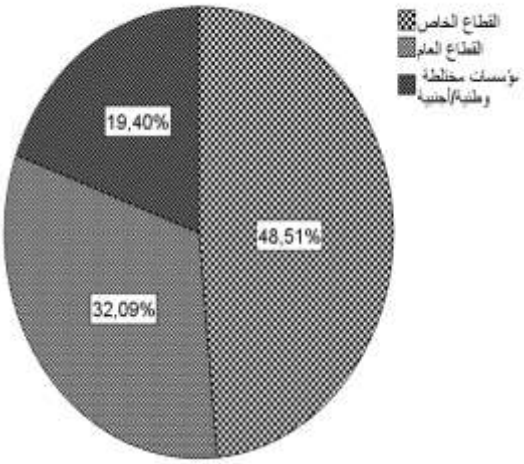
المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

تظهر نتائج تحليل بيانات عينة المدققين القانونيين أن نسبة 64,63% من ممارسي مهنة المراجعة القانونية لا يهتمون بالتخصص المحلي، في حين أن 17,07% يفضلون التخصص المحلي في مجال الخدمات، و06,10% في المجال الصناعي، 04,88% في مجال البنوك والتأمين، و03,66% في كل من مجال البناء، والأشغال العمومية والري، وبنفس النسبة للتخصص في مجالات أخرى.

جدول رقم 20: توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب القطاع الاقتصادي

	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
القطاع الخاص	65	48,51	48,51
القطاع العام	43	32,09	80,60
مؤسسات مختلطة وطنية/أجنبية	26	19,40	100,00
المجموع	134	100,00	

الشكل رقم 15 : توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب القطاع الاقتصادي



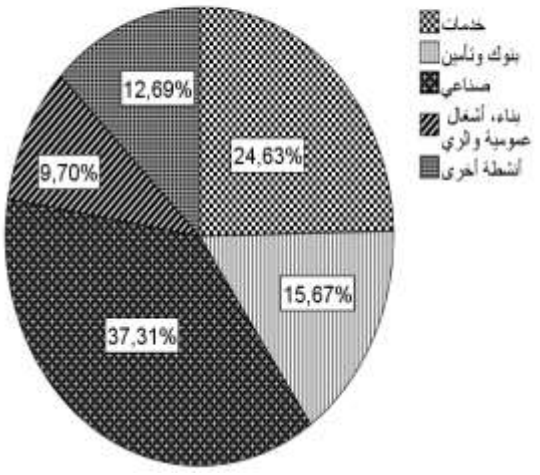
المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

يوضح الجدول رقم 20 المرفق بالشكل رقم 15 توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب القطاع الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسات التي يمارسون وظائفهم فيها، حيث يظهر أن نسبة 48,51% ينتسبون للقطاع الخاص، في حين 32,09% منهم ينتمون إلى القطاع العام، أما النسبة المتبقية والمقدرة بـ 14,40% ينشطون ضمن مؤسسات مختلطة (وطنية/أجنبية).

جدول رقم 21: توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب طبيعة النشاط

	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
خدمات	33	24,63	24,63
بنوك وتأمين	21	15,67	40,30
صناعي	50	37,31	77,61
بناء، أشغال عمومية والري	13	9,70	87,31
أنشطة أخرى	17	12,69	100,00
المجموع	134	100,00	

الشكل رقم 16 : توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب طبيعة النشاط



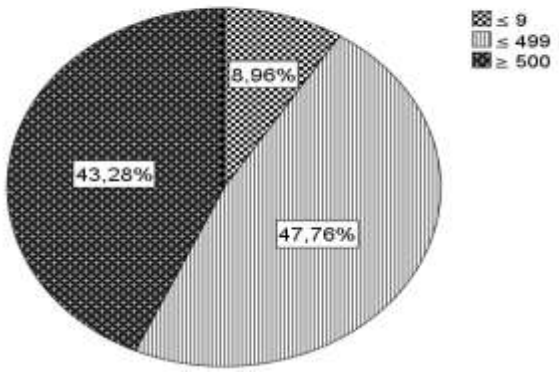
المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

يظهر توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية حسب طبيعة نشاط المؤسسة التي يعملون لصالحها، أن نسبة 37,31% منهم ينشطون ضمن مؤسسات ذات نشاط صناعي، 24,63% ضمن مؤسسات خدماتية، 15,67% في قطاع البنوك والتأمينات، و09,70% في قطاع البناء، الأشغال العمومية والري، أما النسبة المتبقية والمقدرة بـ 12,69% فتنشط في قطاعات أخرى.

الجدول رقم 22: توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية الدراسة حسب عدد العمال

	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
≤ 9	12	8,96	8,96
≤ 499	64	47,76	56,72
≥ 500	58	43,28	100,00
المجموع	134	100,00	

الشكل رقم 17 : توزيع عينة منفذي الرقابة الداخلية الدراسة حسب عدد العمال



المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

تنشط نسبة 47,76% من عينة منفذي الرقابة الداخلية ضمن مؤسسات متوسطة الحجم، يتراوح عدد عمالها بين 9 و499 عامل، و43,28% منهم ضمن مؤسسات كبيرة الحجم، يفوق عدد عمالها 500 عامل، أما نسبة 08,96% فينشطون ضمن مؤسسات صغيرة لا يتعد عدد عمالها 9 أفراد.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة

بعد عرض التوزيع الديموغرافي لعينة الدراسة، خصصنا هذا المبحث لمعالجة وجهات نظر الفئة المستجيبة إحصائيا، فيما يخص العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة القانونية في السوق الجزائرية، بداية من منظور ممارسي المهنة (المدققون القانونيون)، ثم من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية لعملاء خدمات المراجعة القانونية في السوق الجزائرية، وأخيرا نقارن تباين متوسطات إجابات كلا العينتين.

1-تحليل بيانات المدققين القانونيين:

تم تحليل إجابات عينة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين (ممارسو مهنة المراجعة القانونية) الناشطين في السوق الجزائرية باستعمال برنامج الـ SPSS محورا بمحور، مركزين على التكرارات والنسب المئوية الموضحة في الملاحق رقم 03، و05، و07، كما اعتمدنا على متوسطات الإجابات عن كل فقرة من الفقرات الظاهرة في الملاحق رقم 04، و06، و08، والملخصة ضمن الجداول والرسوم البيانية التوضيحية التالية:

1-1- المحور الأول: التأهيل العلمي والخبرة العملية

يوضح الجدول رقم 23 التوزيع التكراري والنسب المئوية لاستجابات أفراد عينة المدققين القانونيين، المتكونة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، في حين يظهر الجدول رقم 24 المتوسط، والانحراف المعياري، والاتجاه العام، لاستجابات هؤلاء الأفراد عن كل فقرة من فقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية، والممثلة بالأعمدة الأفقية في الشكل رقم 18:

الجدول رقم 23: التوزيع التكراري لإجابات المدققين القانونيين عن فقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية

العامل		تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا	القيم مفقودة
المستوى التعليمي لأعضاء فريق المراجعة.	ن	39	32	7	2	2	-
	%	47,56	39,02	8,54	2,44	2,44	-
شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات التي نص عليها القانون رقم 10-01 والقرار الوزاري الصادر بتاريخ 07 مارس 2017.	ن	33	28	11	6	1	3
	%	40,24	34,15	13,41	7,33	1,21	3,66
تعدد التخصصات العلمية لعمال مكتب المراجعة (قانون، إعلام، كيمياء، ...، إلخ).	ن	20	27	23	5	6	1
	%	24,39	32,93	28,05	6,09	7,32	1,22
تربص مهني في تخصص المراجعة.	ن	29	41	9	2	1	-
	%	35,37	50,00	10,98	2,44	1,21	-
المشاركة في الندوات والمؤتمرات المهنية.	ن	35	33	10	3	1	-
	%	42,68	40,24	12,20	3,67	1,21	-
تبني برنامج للدورات التدريبية والتكوينية.	ن	36	30	11	5	-	-
	%	43,90	36,59	13,41	6,10	-	-
احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة.	ن	48	28	6	-	-	-
	%	58,54	34,15	7,31	-	-	-
عدد سنوات الخبرة.	ن	30	33	19	-	-	-
	%	36,59	40,24	23,17	-	-	-
التخصص المحلي لمكتب المراجعة.	ن	8	35	25	7	7	-
	%	9,75	42,68	30,49	8,54	8,54	-
اعتماد سياسة توظيف مناسبة.	ن	25	37	16	3	-	1
	%	30,49	45,12	19,51	3,66	-	1,22
التمتع بالقدرات التحليلية والتفكير المنطقي.	ن	41	34	5	1	-	1
	%	50,00	41,46	6,10	1,22	-	1,22
العمل الجماعي.	ن	33	36	10	1	1	1
	%	40,24	43,90	12,20	1,22	1,22	1,22
عامل الجنس (المراجعة مهنة يمارسها الرجال).	ن	5	9	20	9	39	-
	%	6,09	10,98	24,39	10,98	47,56	-
التحكم في التكنولوجيات.	ن	36	34	9	2	1	-
	%	43,90	41,46	10,98	2,44	1,22	-
الالتزام بأخلاقيات المهنة.	ن	53	1	24	3	1	-
	%	64,63	1,22	29,27	3,66	1,22	-
الروح القيادية للمراجع الرئيسي.	ن	38	30	7	3	1	3
	%	46,34	36,58	8,54	3,66	1,22	3,66
اتباع سياسة التحفيز المادي والمعنوي لعمال المكتب.	ن	22	44	12	2	1	1
	%	26,83	53,66	14,63	2,44	1,22	1,22
العلاقة الطردية بين الأتعاب المحصلة وجودة الخدمات المقدمة.	ن	25,00	40,00	12,00	2,00	3,00	-
	%	30,90	48,78	14,63	2,44	3,66	-

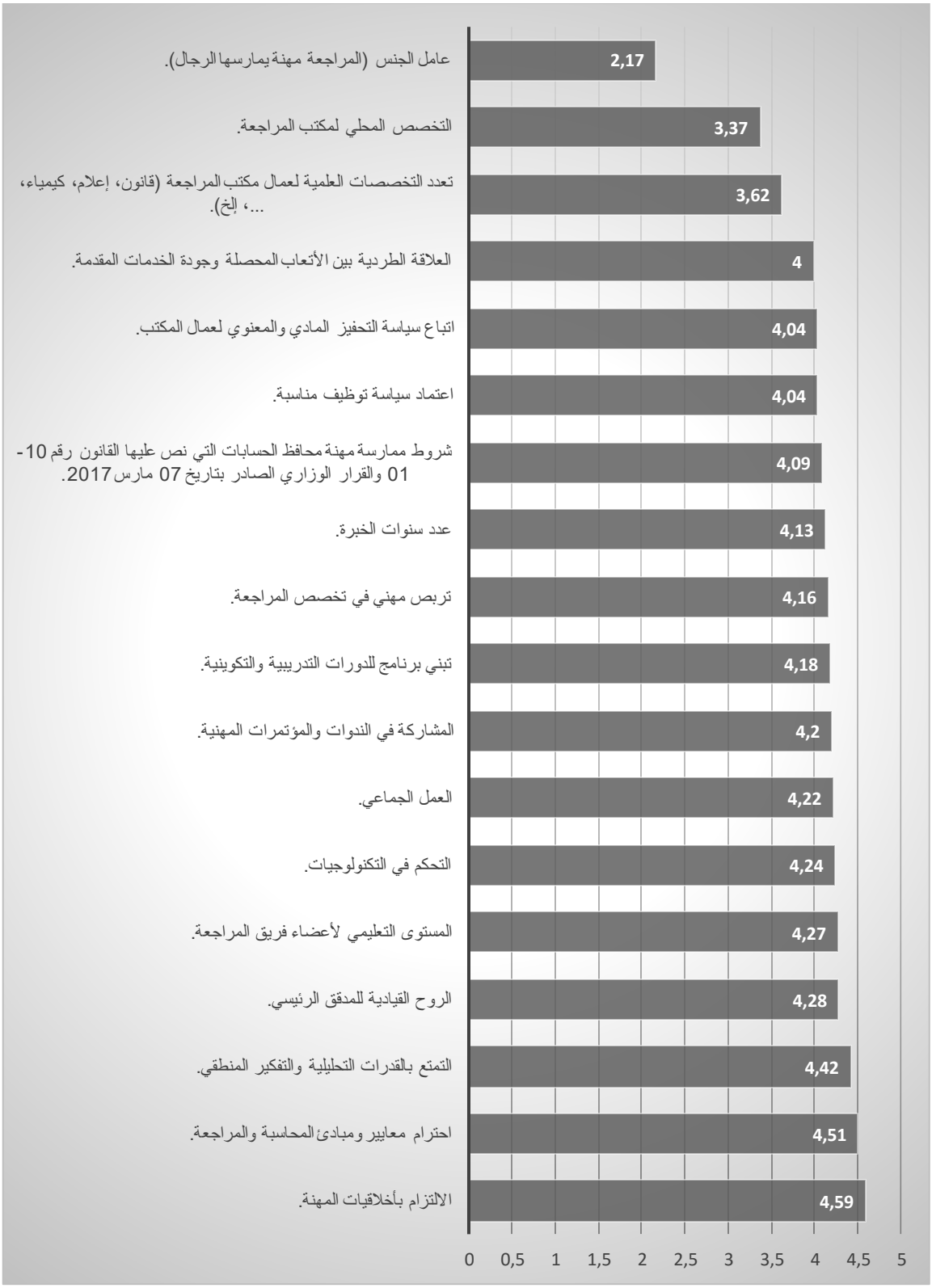
المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الجدول رقم 24: درجات التأثير لفقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية من وجهة نظر المدققين القانونيين

العامل	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
المستوى التعليمي لأعضاء فريق المراجعة.	4,27	0,90	5	تأثير كبير جدا
شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات التي نص عليها القانون رقم 10-01 والقرار الوزاري الصادر بتاريخ 07 مارس 2017.	4,09	0,97	12	تأثير كبير
تعدد التخصصات العلمية لعمال مكتب المراجعة (قانون، إعلام، كيمياء، ...، إلخ).	3,62	1,14	16	تأثير كبير
تربص مهني في تخصص المراجعة.	4,16	0,81	10	تأثير كبير
المشاركة في الندوات والمؤتمرات المهنية.	4,20	0,88	8	تأثير كبير جدا
تبني برنامج للدورات التدريبية والتكوينية.	4,18	0,89	9	تأثير كبير
احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة.	4,51	0,63	2	تأثير كبير جدا
عدد سنوات الخبرة.	4,13	0,77	11	تأثير كبير
التخصص المحلي لمكتب المراجعة.	3,37	1,06	17	متوسط التأثير
اعتماد سياسة توظيف مناسبة.	4,04	0,81	13	تأثير كبير
التمتع بالقدرات التحليلية والتفكير المنطقي.	4,42	0,66	3	تأثير كبير جدا
العمل الجماعي.	4,22	0,80	7	تأثير كبير جدا
عامل الجنس (المراجعة مهنة يمارسها الرجال).	2,17	1,30	18	تأثير ضعيف
التحكم في التكنولوجيات.	4,24	0,84	6	تأثير كبير جدا
الالتزام بأخلاقيات المهنة.	4,59	0,62	1	تأثير كبير جدا
الروح القيادية للمراجع الرئيسي.	4,28	0,86	4	تأثير كبير جدا
اتباع سياسة التحفيز المادي والمعنوي لعمال المكتب.	4,04	0,79	13	تأثير كبير
العلاقة الطردية بين الأتعاب المحصلة وجودة الخدمات المقدمة.	4,00	0,94	15	تأثير كبير
المتوسط المرجح للأوزان والانحراف المعياري	**4,03**	**0,38**	**تأثير كبير**	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الشكل رقم 18: متوسطات استجابات أفراد عينة المدققين القانونين حول تأثير التأهيل العلمي والخبرة العملية على جودة المراجعة القانونية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

وبعد ترتيب فقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية وفقا لمتوسط استجابات عينة المدققين القانونيين، نلاحظ ما يلي:

- احتلت فقرة "الالتزام بأخلاقيات المهنة" المرتبة الأولى، بين فقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية، في التأثير على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية من وجهة نظر المدققين القانونيين، بمتوسط إجابات يقدر بـ 4,59 وانحراف معياري 0,62، وبإجمالي إجابات 53 على أنها "ذات تأثير كبير جدا" من أصل 82 مستجيب، فكانت درجة الاستجابة العامة على هذه الفقرة أنها "ذات تأثير كبير جدا"، حيث أنها تجمع بين القواعد والآداب السلوكية والأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها الفرد في تأديته للمهمة الموكلة إليه باحترافية؛
- أما المرتبة الثانية فكانت من نصيب فقرة "احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة" بمتوسط إجابات 4,51 وانحراف معياري 0,63، وبمجموع إجابات 48 استجابة على أنها "ذات تأثير كبير جدا" و28 إجابة "ذات تأثير كبير" من أصل 82 استجابة، وبالتالي كانت درجة الاستجابة الكلية على هذه الفقرة أنها "ذات تأثير كبير جدا"، فاحترام المراجع للمعايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة في تنفيذ مهمة المراجعة القانونية، يسمح للعميل الحصول على خدمات متسقة مع المستوى العام لسوق خدمات المراجعة.

ومما نلاحظه فإن الانحراف المعياري للفقرتين منخفض، ما يدل على أن الأجوبة كانت ضعيفة التشتت، حيث تمركزت الإجابات على المستويين "ذات تأثير كبير جدا" و"ذات تأثير كبير".

أما الفقرتان اللتان نالتا المرتبتين الأخيرتين في هذا المحور، فنجد:

- فقرة "التخصص المحلي لمكتب التدقيق" في المرتبة 17 (المرتبة ما قبل الأخيرة)، بمتوسط إجابات 3,37 وانحراف معياري 1,06، وبمجموع استجابات 35 على أنها "ذات تأثير كبير" و25 "ذات تأثير متوسط" من أصل 82 استجابة، فكانت درجة الاستجابات ككل لهذه الفقرة "متوسط التأثير" على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، وهذا عائد لضعف تفكير ممارسي المهنة في التخصص المحلي؛
- واحتلت فقرة "عامل الجنس" المرتبة الأخيرة "بتأثير ضعيف"، إذ بلغ متوسط الاستجابات 2,17 وانحراف معياري يقدر بـ 1,30 وبمجموع استجابات 39 على أنها "ذات تأثير ضعيف جدا" و20 استجابة "ذات تأثير متوسط"، فلم يعد عامل الجنس يحدث فرقا في اختيار المراجع المستقل للمراجعة القانونية للحسابات الختامية.

ولتحديد الاتجاه العام للإجابات فيما يخص رأي المدققين القانونيين حول تأثير التأهيل العلمي والخبرة المهنية على جودة المراجعة القانونية، نعتمد على الجدول رقم 22 الذي يظهر أن المتوسط المرجح لأوزان المحور الأول "المؤهل العلمي والخبرة العملية" يقدر بـ 4,09 وانحراف معياري 0,38، وهو ما يقابل درجة "تأثير كبير" على جودة خدمات المراجعة القانونية من وجهة نظر المدققين القانونيين.

2-1- المحور الثاني: استقلالية المراجع القانوني

يظهر الجدول رقم 25 التوزيع التكراري والنسب المئوية لاستجابات المدققين القانونيين، عن كل فقرة من فقرات المحور الثاني، الخاص بدراسة تأثير استقلالية المراجع القانوني على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية، وتم تلخيص متوسطات الاستجابات عن هذه الفقرات ودرجة الاستجابة من خلال الجدول رقم 26 والشكل رقم 19.

الجدول رقم 25: التوزيع التكراري لإجابات المدققين القانونيين عن فقرات محور استقلالية المراجع القانوني

العامل		تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا	قيم مفقودة
اللجوء لدفتر الشروط لتعيين محافظ الحسابات.	ن	20	18	23	3	17	1
	%	24,39	21,95	28,05	3,66	20,73	1,22
ارتباط أحد أعضاء فريق المراجعة بعلاقات عائلية أو شخصية مع العميل.	ن	29	12	18	6	16	1
	%	35,37	14,63	21,95	7,32	19,51	1,22
تقديم مكتب المراجعة للعميل خدمات أخرى غير المراجعة القانونية.	ن	19	27	20	4	11	1
	%	23,17	32,93	24,39	4,88	13,41	1,22
كلما زادت الأتعاب كلما ضعفت استقلالية المدقق.	ن	12	11	21	19	17	2
	%	14,64	13,41	25,61	23,17	20,73	2,44
المدة القانونية لعهدة المراجعة.	ن	25	29	17	5	5	1
	%	30,49	35,36	20,73	6,1	6,1	1,22
الدوران الإجباري للمراجع القانوني.	ن	29	22	22	3	4	2
	%	35,36	26,83	26,83	3,66	4,88	2,44
وضع اجراءات وسياسات لتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ الاستقلالية.	ن	25	36	12	7	1	1
	%	30,49	43,9	14,63	8,54	1,22	1,22
اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول.	ن	24	43	9	3	2	1
	%	29,27	52,44	10,97	3,66	2,44	1,22
العقوبات القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري.	ن	27	32	14	5	4	-
	%	4,88	6,1	17,07	39,02	32,93	-
التدابير التأديبية التي يتعرض لها المراجع القانوني.	ن	24	29	19	5	4	1
	%	29,27	35,36	23,17	6,1	4,88	1,22
سمعة مكتب المراجعة.	ن	38	25	16	2	1	
	%	46,34	30,49	19,51	2,44	1,22	
حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.	ن	12	23	24	12	11	
	%	14,63	28,05	29,27	14,63	13,41	
أهمية العميل.	ن	8	6	18	28	22	
	%	9,76	7,31	21,95	34,15	26,83	
حجم مكتب المراجعة.	ن	15	35	21	6	4	1
	%	18,29	42,68	25,61	7,32	4,88	1,22
تبني العميل للجنة تدقيق (لجنة حسابات).	ن	17	32	18	7	4	4
	%	20,73	39,02	21,95	8,54	4,88	4,88

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الجدول رقم 26: درجات التأثير لفقرات محور استقلالية المراجع القانوني من وجهة نظر المدققين القانونيين

العامل	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
اللجوء لدفتر الشروط لتعيين محافظ الحسابات.	3,26	1,42	12	تأثير متوسط
ارتباط أحد أعضاء فريق المراجعة بعلاقات عائلية أو شخصية مع العميل.	3,40	1,51	11	تأثير متوسط
تقديم مكتب المراجعة للعميل خدمات أخرى غير المراجعة القانونية.	3,48	1,28	10	تأثير كبير
كلما زادت الأتعاب كلما ضعفت استقلالية المدقق.	2,78	1,32	14	تأثير متوسط
المدة القانونية لعهدة المراجعة.	3,79	1,13	6	تأثير كبير
الدوران الاجباري للمراجع القانوني.	3,86	1,10	5	تأثير كبير
وضع اجراءات وسياسات لتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ الاستقلالية.	3,95	0,95	3	تأثير كبير
اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول.	4,08	0,88	2	تأثير كبير
العقوبات القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري.	3,89	1,09	4	تأثير كبير
التدابير التأديبية التي يتعرض لها المراجع القانوني.	3,79	1,09	6	تأثير كبير
سمعة مكتب المراجعة.	4,18	0,92	1	تأثير كبير
حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.	3,16	1,24	13	تأثير كبير
أهمية العميل.	2,39	1,24	15	تأثير ضعيف
حجم مكتب المراجعة.	3,63	1,02	9	تأثير كبير
تبني العميل للجنة تدقيق (لجنة حسابات).	3,65	1,05	8	تأثير كبير
المتوسط المرجح للأوزان والانحراف المعياري	**3,55**	**0,44**	**تأثير كبير**	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الشكل رقم 19: متوسطات استجابات أفراد عينة المدققين القانونين حول تأثير استقلالية المراجع القانوني على جودة المراجعة القانونية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

مما استخلصناه من تحليل معطيات المحور الثاني، فقد احتلت فقرة "سمعة مكتب المراجعة" صدارة الاستجابات بين فقرات هذا المحور، بمتوسط 4,18 وانحراف معياري 0,92، اذ بلغ عدد الاستجابات بأنها "ذات تأثير كبير جدا" 38 و"ذات تأثير كبير" 25 استجابة، من أصل 82 استجابة، فكانت درجة الاستجابة العامة أن هذه الفقرة "ذات تأثير كبير" على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، فسمعة المكتب عامل مهم جدا في اختيار المراجع لمهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، إذ تعمل مكاتب التدقيق جاهدة لتقديم خدمات ذات جودة عالية، حفاظا على سمعتها ومكانتها في سوق خدمات المراجعة.

لتليها في المرتبة الثانية فقرة " اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول" بمتوسط 4,04 وانحراف معياري 0,88، فكانت درجة الاستجابة الموافقة لها ككل أنها "ذات تأثير كبير"، فمن الضروري لمكتب التدقيق معالجة الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة عند تأديته للمهمة الموكلة إليه، وذلك لضمان الموضوعية والكفاءة في تنفيذ إجراءات المراجعة القانونية للحسابات الختامية، والتصريح الشامل بنتائجها.

أما في المرتبة ما قبل الأخيرة فنجد فقرة "التأثير العكسي للأتعاب على استقلالية المدقق" بمتوسط 2,78 وانحراف معياري 1,32، فكانت درجة الاستجابة الكلية عن هذه الفقرة أنها ذات "تأثير متوسط"، فنظرا إلى أن عملية تحديد أتعاب المراجعة تتم وفقا للجدول الذي وضعته وزارة المالية إلا في بعض الحالات، فالأتعاب التي يحصلها المدققون القانونيون ذات تأثير متوسط على استقلاليتهم وعلى جودة عملية المراجعة القانونية.

في حين احتلت الفقرة ذات التأثير العكسي على استقلالية المراجع القانوني "أهمية العميل" المرتبة الأخيرة في تقدير العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات، بمتوسط 2,39 وانحراف معياري 1,24، إذ تمركز توزيع الاستجابات عليها بين ذات تأثير ضعيف جدا بـ 22 استجابة، وذات تأثير ضعيف بـ 28 استجابة وذات تأثير متوسط بـ 18 استجابة، فكان الاتجاه العام للردود على هذه الفقرة أنها ذات تأثير ضعيف على جودة خدمات المراجعة القانونية، فمهما كانت مكانة العميل وحجم الأتعاب التي يحصلها المراجع منه، فهي تشكل تهديد ضعيف على استقلالية فريق التدقيق، وبالتالي يقدم خدماته بموضوعية بما يضمن جودة الأداء.

كما يوضح الجدول رقم 23 أن المتوسط المرجح لأوزان المحور الثاني "استقلالية المراجع القانوني" يقدر بـ 3,55 وبانحراف معياري 0,44، وهو ما يقابل درجة "تأثير كبير" على جودة خدمات المراجعة القانونية من وجهة نظر المدققين القانونيين.

3-1- المحور الثالث: خطة التدقيق

يظهر الجدول رقم 27 التوزيع التكراري والنسب المئوية، لاستجابات المدققين القانونيين عن كل فقرة من فقرات المحور الثالث، والخاص بدراسة تأثير خطة المراجعة على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية. ولخصنا متوسطات ودرجة الاستجابة عن فقراته من خلال الجدول رقم 28 والشكل رقم 20.

الجدول رقم 27: التوزيع التكراري لإجابات المدققين القانونيين عن فقرات محور خطة التدقيق

العامل		تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا	قيم مفقودة
تبني معايير على أساسها يتم قبول العميل من عدمه.	ن	19	34	20	6	2	1
	%	23,17	41,46	24,39	7,32	2,44	1,22
جمع المعلومات الخاصة بأنشطة العميل ومحيطه.	ن	33	35	9	5		
	%	40,24	42,68	10,98	6,1		
القرب الجغرافي للعميل من مكتب المراجعة.	ن	9	19	20	16	17	1
	%	10,98	23,17	24,39	19,51	20,73	1,22
الاتفاق المسبق على شروط المهمة.	ن	29	41	9	2	1	
	%	35,36	50	10,98	2,44	1,22	
تحديد قدرات المكتب على توفير الامكانيات البشرية والمادية لإنجاز المهمة.	ن	28	34	16	2	1	1
	%	34,15	41,46	19,51	2,44	1,22	1,22
التواصل مع المراجع السابق.	ن	17	34	21	6	3	1
	%	20,73	41,46	25,61	7,32	3,66	1,22
تقييم اجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية للعميل.	ن	35	32	12	2		1
	%	42,68	39,02	14,64	2,44		1,22
اللجوء لخبير خارجي.	ن	14	28	21	11	6	2
	%	17,07	34,15	25,61	13,41	7,32	2,44
التخطيط والاشراف المناسب على مهمة المراجعة.	ن	36	36	6	3	0	1
	%	43,9	43,9	7,32	3,66		1,22
الاستعانة بموظفي العميل ممن تتوفر فيهم المؤهلات المناسبة.	ن	17	38	15	6	4	2
	%	20,73	46,34	18,29	7,32	4,88	2,44
اطلاع أصحاب المصلحة على المشاكل التي واجهت فريق المراجعة أثناء تنفيذهم لإجراءات المراجعة.	ن	22	38	14	3	3	2
	%	26,83	46,34	17,07	3,66	3,66	2,44
توثيق اجراءات عملية المراجعة.	ن	32	35	13	2		
	%	39,03	42,68	15,85	2,44		
وضع اجراءات لرقابة جودة مهمة المراجعة	ن	33	33	10	5		1
	%	40,24	40,24	12,2	6,1		1,22

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الجدول رقم 28: درجات التأثير لفقرات محور خطة التدقيق من وجهة نظر المدققين القانونيين

العامل	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
تبني معايير على أساسها يتم قبول العميل من عدمه.	3,77	0,97	9	تأثير كبير
جمع المعلومات الخاصة بأنشطة العميل ومحيطه.	4,17	0,86	4	تأثير كبير
القرب الجغرافي للعميل من مكتب المراجعة.	2,84	1,30	13	تأثير متوسط
الاتفاق المسبق على شروط المهمة.	4,16	0,81	5	تأثير كبير
تحديد قدرات المكتب على توفير الامكانيات البشرية والمادية لإنجاز المهمة.	4,06	0,87	7	تأثير كبير
التواصل مع المراجع السابق.	3,69	1,00	11	تأثير كبير
تقييم اجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية للعميل.	4,24	0,79	2	تأثير كبير جدا
اللجوء لخبير خارجي.	3,41	1,14	12	تأثير كبير
التخطيط والاشراف المناسب على مهمة المراجعة.	4,30	0,76	1	تأثير كبير جدا
الاستعانة بموظفي العميل ممن تتوفر فيهم المؤهلات المناسبة.	3,73	1,03	10	تأثير كبير
اطلاع أصحاب المصلحة على المشاكل التي واجهت فريق المراجعة أثناء تنفيذهم لإجراءات المراجعة.	3,91	0,96	8	تأثير كبير
توثيق اجراءات عملية المراجعة.	4,18	0,79	3	تأثير كبير
وضع اجراءات لرقابة جودة مهمة المراجعة.	4,16	0,87	5	تأثير كبير
المتوسط المرجح للأوزان والانحراف المعياري	**3,89**	**0,45**	**تأثير كبير**	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الشكل رقم 20: متوسطات استجابات أفراد عينة المدققين القانونين حول خطة المراجعة على جودة المراجعة القانونية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

يظهر الجدول رقم 27 أن فقرة " التخطيط والاشراف المناسب على مهمة المراجعة" تحتل صدارة فقرات المحور الثالث في التأثير على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، بمتوسط إجابات 4,29 وانحراف معياري 0,76، إذ نلاحظ تساوي الاستجابات بين الأفراد الذين قدروا أنها "ذات تأثير كبير" والذين قدروا أنها "ذات تأثير كبير جدا" بتكرار 36 إجابة، ورغم ذلك كان الاتجاه العام للإجابات عن هذه الفقرة بأنها ذات "تأثير كبير جدا"، فالتخطيط والاشراف المناسب على تنفيذ اجراءات المراجعة يقيد كفاءة الأداء.

لتليها في المرتبة الثانية فقرة " تقييم اجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية للعميل" بدرجة ذات "تأثير كبير جدا"، نتيجة لمتوسط إجابات يقدر بـ 4,24 وانحراف معياري 0,79، إذ كانت أغلب الإجابات عليها أنها ذات "تأثير كبير جدا" بتكرار 35 وذات "تأثير كبير" بتكرار 32، فمرحلة تقييم إجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة للعميل تصنف كأول خطوة في التخطيط لمهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية لما لها من أهمية في تحدد مسارها العام.

أما فقرة "اللجوء لخبير خارجي" فقد احتلت المرتبة ما قبل الأخيرة بين فقرات محور خطة المراجعة، بمتوسط 3,41 وانحراف معياري 1,14، وبدرجة استجابة كلية أنها ذات "تأثير كبير" على جودة خدمات المراجعة القانونية من وجهة نظر المدققين القانونيين، فالمراجع مخول باللجوء إلى خبير خارجي إذا ما وجد ضرورة لذلك، بهدف الحصول على فهم أفضل لأنشطة العميل، أو لتقييم عنصر من عناصر القوائم المالية، بما يساهم بجمع أدلة كافية وملائمة لعكس الوضعية المالية الصادقة.

لتليها في المرتبة الأخيرة فقرة "القرب الجغرافي للعميل من مكتب المراجعة" بدرجة استجابة ذات "تأثير متوسط"، إذ قدر متوسط الاستجابات بـ 2,84 وانحراف معياري 1,30، فنظرا لتطور وسائل النقل والتواصل الاجتماعي، وخاصة باللجوء إلى موظفين بدوام جزئي لتأدية مهام معينة، أصبحت المسافة الفاصلة بين مكتب المراجعة والمقر الاجتماعي للعميل أو ملاحقه، ذات تأثير متوسط على جودة المراجعة القانونية.

وفيما يخص الاتجاه العام لاستجابات عينة المدققين القانونيين على مجمل فقرات محور "خطة المراجعة"، فيوضح الجدول رقم 27 أن المتوسط المرجح للأوزان يقدر بـ 3,89 وانحراف معياري 0,45، وهو ما يقابل درجة تأثير كبير على جودة خدمات المراجعة القانونية.

2- تحليل نتائج إجابات منفذي الرقابة الداخلية:

بعد استعراض نتائج التحليل الإحصائي لنتائج استجابات المدققين القانونيين، سنوضح من خلال الجداول والرسوم البيانية التالية المستخلصة من الملاحق رقم 09، و10، و11، و12، و13، و14 المظهرة لنتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج الـ SPSS لإجابات منفذي الرقابة الداخلية عن كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة.

2-1- المحور الأول: التأهيل العلمي والخبرة العملية

لتحليل وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية حول تأثير التأهيل العلمي والخبرة العملية على جودة خدمات المراجعة القانونية نعتمد على الجدولين رقم 29 و30 والرسم البياني رقم 21، كما هي موضحة فيما يلي:

الجدول رقم 29: التوزيع التكراري لإجابات منفذي الرقابة الداخلية عن فقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية

العامل		تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
البرنامج التعليمي المطبق في الجامعات الجزائرية.	ن	19	33	50	13	20
	%	14,07	24,44	37,04	9,63	14,82
مشروع انشاء مدرسة خاصة بمهنة المحاسبة، بحيث لا يمكن لأي شخص ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا بعد اجتياز تكوين مهني مدته سنتين.	ن	59	47	16	5	8
	%	43,70	34,82	11,85	3,70	5,93
تعدد التخصصات العلمية لموظفي مكتب المراجعة (قانون، إعلام، كيمياء، ...، إلخ).	ن	67	53	10	4	1
	%	49,63	39,26	7,41	2,96	0,74
تربص مهني في تخصص المراجعة المالية لفائدة فريق المراجعة.	ن	68	54	13	-	-
	%	50,37	40,00	9,63	-	-
المشاركة في الندوات والمؤتمرات المهنية.	ن	53,00	61,00	15,00	5,00	1,00
	%	39,26	45,19	11,11	3,70	0,74
تبني برنامج للدورات التدريبية والتكوينية.	ن	77	44	13	-	1,00
	%	57,04	32,59	9,63	-	0,74
احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة خلال مهمة المراجعة القانونية.	ن	114	18	2	1,00	-
	%	84,44	13,33	1,48	0,74	-
عدد سنوات الخبرة للمراجع الرئيسي.	ن	47	64	22	1,00	1,00
	%	34,81	47,41	16,30	0,74	0,74
التخصص المحلي لمكتب المراجعة (تخصص المكتب في تقديم خدمات المراجعة القانونية لمؤسسات ذات نشاط معين في نطاق جغرافي محدد).	ن	41	52	26	5	11
	%	30,37	38,52	19,26	3,70	8,15
اعتماد سياسة توظيف مناسبة.	ن	70	44	17	3	1
	%	51,86	32,59	12,59	2,22	0,74
التمتع بالقدرات التحليلية والتفكير المنطقي.	ن	82	45	6	2	
	%	60,74	33,33	4,45	1,48	
العمل الجماعي بين أعضاء فريق المراجعة.	ن	92	38	4	1	-
	%	68,15	28,15	2,96	0,74	-
عامل الجنس (المراجعة مهنة يمارسها الرجال)	ن	9	5	36	12	73
	%	6,67	3,70	26,67	8,89	54,07
تحكم فريق المراجعة في التكنولوجية.	ن	55	66	12	2	
	%	40,74	48,89	8,89	1,48	
التزام المدققين بأخلاقيات المهنة.	ن	77	51	7		
	%	57,04	37,78	5,18		
الروح القيادية للمراجع الرئيسي.	ن	73	47	12	1	2
	%	54,08	34,81	8,89	0,74	1,48
اتباع سياسة التحفيز المادي والمعنوي لموظفي مكتب المراجعة.	ن	79	45	9	2	
	%	58,52	33,33	6,67	1,48	
العلاقة الطردية بين الأتعاب المحصلة وجودة الخدمات المقدمة.	ن	63,00	56,00	12,00	3,00	1,00
	%	46,67	41,48	8,89	2,22	0,74

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الجدول رقم 30: درجات التأثير لفقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية

العامل	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
البرنامج التعليمي المطبق في الجامعات الجزائرية.	3,13	1,22	17	تأثير متوسط
مشروع انشاء مدرسة خاصة بمهنة المحاسبة، بحيث لا يمكن لأي شخص ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا بعد اجتياز تكوين مهني مدته سنتين.	4,07	1,11	15	تأثير كبير
تعدد التخصصات العلمية لموظفي مكتب المراجعة (قانون، إعلام، كيمياء، ...، إلخ).	4,34	0,80	9	تأثير كبير جدا
تربص مهني في تخصص المراجعة المالية لفائدة فريق المراجعة.	4,41	0,66	7	تأثير كبير جدا
المشاركة في الندوات والمؤتمرات المهنية.	4,19	0,83	13	تأثير كبير
تبني برنامج للدورات التدريبية والتكوينية.	4,45	0,73	6	تأثير كبير جدا
احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة خلال مهمة المراجعة القانونية.	4,81	0,48	1	تأثير كبير جدا
عدد سنوات الخبرة للمراجع الرئيسي.	4,15	0,77	14	تأثير كبير
التخصص المحلي لمكتب المراجعة (تخصص المكتب في تقديم خدمات المراجعة القانونية لمؤسسات ذات نشاط معين في حيز جغرافي محدد).	3,79	1,16	16	تأثير كبير
اعتماد سياسة توظيف مناسبة.	4,33	0,84	10	تأثير كبير جدا
التمتع بالقدرات التحليلية والتفكير المنطقي.	4,53	0,66	3	تأثير كبير جدا
العمل الجماعي بين أعضاء فريق المراجعة.	4,64	0,58	2	تأثير كبير جدا
عامل الجنس (المراجعة مهنة يمارسها الرجال).	2,00	1,25	18	تأثير ضعيف
تحكم فريق المراجعة في التكنولوجية.	4,29	0,69	12	تأثير كبير جدا
التزام المدققين بأخلاقيات المهنة.	4,52	0,60	4	تأثير كبير جدا
الروح القيادية للمراجع الرئيسي.	4,39	0,80	8	تأثير كبير جدا
اتباع سياسة التحفيز المادي والمعنوي لموظفي مكتب المراجعة.	4,49	0,69	5	تأثير كبير جدا
العلاقة الطردية بين الأتعاب المحصلة وجودة الخدمات المقدمة.	4,31	0,79	11	تأثير كبير جدا
المتوسط المرجح للأوزان والانحراف المعياري	**4,16**	**0,30**	**تأثير كبير**	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الشكل رقم 21: متوسطات استجابات أفراد عينة منفذي الرقابة الداخلية حول تأثير التأهيل العلمي والخبرة العملية على جودة المراجعة القانونية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

يلخص الجدول رقم 29 درجات التأثير لفقرات محور التأهل العلمي والخبرة العملية، من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية في المؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية، حيث نجد أن الفقرة التي احتلت المرتبة الثانية في تحليل نتائج استجابات المدققين القانونيين على فقرات المحور الأول، "احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة خلال مهمة المراجعة القانونية" تحتل المرتبة الأولى بدرجة "تأثير كبير جدا" حسب رأي منفذي الرقابة الداخلية، بمتوسط إجابات يقدر بـ 4,81 وانحراف معياري 0,48، إذ بلغ عدد الاستجابات على أن هذه الفقرة ذات "تأثير كبير جدا" على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية 114 من أصل 135 مستجيب.

أما المرتبة الثانية فكانت من نصيب الفقرة التي احتلت المرتبة السابعة في تحليل إجابات المدققين القانونيين، وهي "العمل الجماعي بين أعضاء فريق المراجعة"، بمتوسط 4,64 وانحراف معياري 0,58، فكان الاتجاه العام للاستجابات على هذه الفقرة أنها ذات "تأثير كبير جدا"، فالمراجعة القانونية مهنة تستدعي العمل الجماعي وروح الفريق في تنفيذ إجراءات المراجعة، إذ يسمح بتبادل الخبرات والمعارف بين أعضاء فريق المراجعة وتنفيذ المهمة في ظرف زمني وجيز.

في حين كانت درجة الاستجابة على فقرة "البرنامج التعليمي المطبق في الجامعات الجزائرية" ذات تأثير متوسط، واحتلت المرتبة السابعة عشرة (المرتبة ما قبل الأخيرة) بين فقرات محور التأهيل العلمي والخبرة العملية، بمتوسط 3,13 وانحراف معياري 1,22، والملاحظ أن الانحراف المعياري معتبر، والذي نفسره بتشتت الاستجابات بين الدرجات الخمس، أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب فقرة "عامل الجنس"، كما هو الحال بالنسبة للمدققين القانونيين، فالاتجاه العام للاستجابات عنها من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية قدر بدرجة ذات "تأثير ضعيف"، نتيجة لمتوسط استجابات 2,00 وانحراف معياري 1,25.

أما الدرجة الموافقة للاتجاه العام لاستجابات منفذي الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية في السوق الجزائرية على محور "التأهيل العلمي والخبرة العملية" ككل، فهي ذات "تأثير كبير" على جودة خدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية، بمتوسط مرجح للأوزان 4,16 وانحراف معياري 0,30.

2-2- المحور الثاني: استقلالية المراجع القانوني

نعتمد على الجدولين رقم 31 و32 والرسم البياني رقم 22 لتحديد مدى تأثير استقلالية المراجع القانوني على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية:

الجدول رقم 31: التوزيع التكراري لإجابات لمنفذي الرقابة الداخلية عن فقرات محور استقلالية المراجع القانوني

العامل		تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
لجوء المؤسسات لدفتر الشروط في تعيينها لمحافظ الحسابات.	ن	52	52	23	3	5
	%	38,52	38,52	17,04	2,22	3,70
ارتباط أحد أعضاء الفريق المراجعة بعلاقات عائلية أو شخصية مع العميل.	ن	54	27	18	8	28
	%	40	20	13,33	5,93	20,74
تقديم مكتب المراجعة لفائدة العميل خدمات أخرى غير المراجعة القانونية.	ن	25	59	33	6	12
	%	18,52	43,71	24,44	4,44	8,89
ارتباط مكتب المراجعة اقتصاديا بالعميل (كلما زادت الأتعاب كلما ضعفت استقلالية المدقق).	ن	42	52	24	6	11
	%	31,11	38,52	17,78	4,44	8,15
المدة القانونية لعهدة خدمات المراجعة القانونية.	ن	52	50	28	4	1
	%	38,52	37,04	20,74	2,96	0,74
الدوران الاجباري للمراجع القانوني.	ن	53	53	21	5	3
	%	39,26	39,26	15,56	3,7	2,22
وضع اجراءات وسياسات لتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ استقلالية فريق المراجعة القانونية.	ن	60	59	13	2	1
	%	44,45	43,7	9,63	1,48	0,74
اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول.	ن	67	53	12	2	1
	%	49,63	39,26	8,89	1,48	0,74
العقوبات القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري.	ن	47	59	22	5	2
	%	34,82	43,7	16,3	3,7	1,48
التدابير التأديبية التي يتعرض لها المراجع القانوني.	ن	53	55	21	3	3
	%	39,26	40,74	15,56	2,22	2,22
سمعة مكتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة القانونية.	ن	56	54	19	5	1
	%	41,49	40	14,07	3,7	0,74
حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.	ن	39	51	27	8	10
	%	28,89	37,78	20	5,92	7,41
أهمية العميل.	ن	37	48	31	6	13
	%	27,41	35,56	22,96	4,44	9,63
حجم مكتب المراجعة.	ن	29	42	38	11	15
	%	21,48	31,11	28,15	8,15	11,11
تبني العميل للجنة تدقيق (لجنة حسابات).	ن	49	51	25	5	5
	%	36,3	37,78	18,52	3,7	3,7

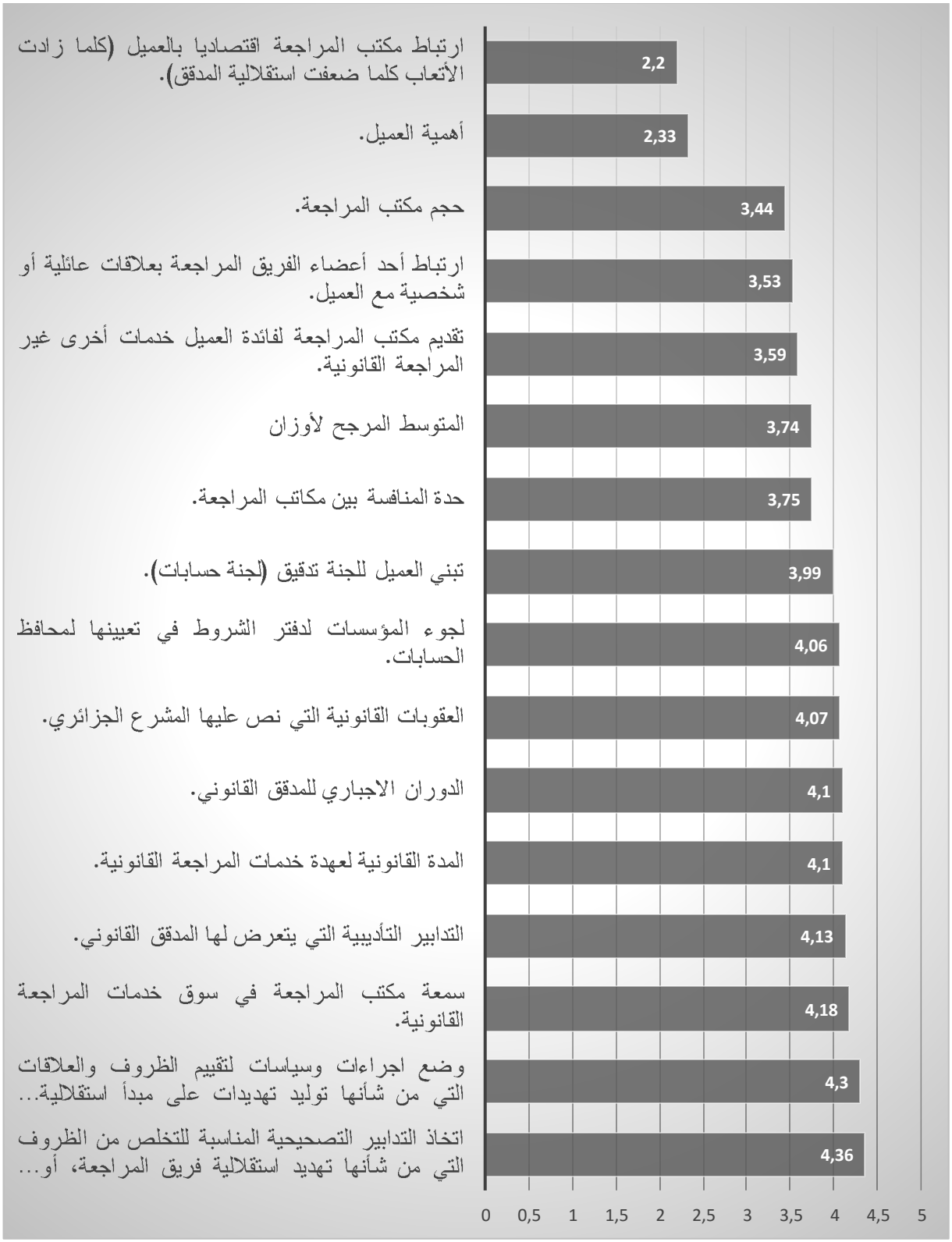
المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الجدول رقم 32: درجات التأثير لفقرات محور استقلالية المراجع القانوني من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية

العامل	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
لجوء المؤسسات لدفتر الشروط في تعيينها لمحافظ الحسابات.	4,06	0,99	8	تأثير كبير
ارتباط أحد أعضاء الفريق المراجعة بعلاقات عائلية أو شخصية مع العميل.	3,53	1,56	12	تأثير كبير
تقديم مكتب المراجعة لفائدة العميل خدمات أخرى غير المراجعة القانونية.	3,59	1,12	11	تأثير كبير
ارتباط مكتب المراجعة اقتصاديا بالعميل (كلما زادت الأتعاب كلما ضعفت استقلالية المدقق).	2,2	1,17	15	تأثير ضعيف
المدة القانونية لعهدة خدمات المراجعة القانونية.	4,1	0,88	5	تأثير كبير
الدوران الاجباري للمراجع القانوني.	4,1	0,95	5	تأثير كبير
وضع اجراءات وسياسات لتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ استقلالية فريق المراجعة القانونية.	4,3	0,76	2	تأثير كبير جدا
اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول.	4,36	0,77	1	تأثير كبير جدا
العقوبات القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري.	4,07	0,89	7	تأثير كبير
التدابير التأديبية التي يتعرض لها المراجع القانوني.	4,13	0,91	4	تأثير كبير
سمعة مكتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة القانونية.	4,18	0,86	3	تأثير كبير
حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.	3,75	1,16	10	تأثير كبير
أهمية العميل.	2,33	1,2	14	تأثير ضعيف
حجم مكتب المراجعة.	3,44	1,23	13	تأثير كبير
تبني العميل للجنة تدقيق (لجنة حسابات).	3,99	1,02	9	تأثير كبير
المتوسط المرجح للأوزان والانحراف المعياري	**3,74**	**0,39**	**تأثير كبير**	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الشكل رقم 22: متوسطات استجابات أفراد عينة منفذي الرقابة الداخلية حول تأثير استقلالية المراجع القانوني على جودة المراجعة القانونية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

يوضح الجدول رقم 31 نتائج تحليل استجابات منفذي الرقابة الداخلية حول تأثير فقرات محور استقلالية المراجع القانوني على جودة خدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية، وبعد ترتيب فقراته نجد أن فقرة "اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول" احتلت المرتبة الأولى بين فقرات هذا المحور، باتجاه استجابة كلية ذات "تأثير كبير جدا" على جودة خدمات المراجعة القانونية، نتيجة لمتوسط استجابات يقدر بـ 4,36 وانحراف معياري 0,77. لتليها في المرتبة الثانية فقرة "وضع اجراءات وسياسات لتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ استقلالية فريق المراجعة القانونية"، بدرجة استجابة كلية ذات "تأثير كبير جدا"، حيث بلغ متوسط الاستجابات 4,30 وانحراف معياري 0,76، وهذا نظرا لأهميتهما في الحفاظ على استقلالية طاقم فريق المراجعة وضمان الموضوعية في الأداء.

والملاحظ أن الانحراف المعياري لهاتين الفقرتين منخفض نسبيا، وهذا عائد إلى أن أغلب الإجابات عليهما كانت إما أنها ذات "تأثير كبير" أو ذات "تأثير كبير جدا" على جودة خدمات المراجعة القانونية.

أما المرتبتين الأخيرتين كانتا من نصيب الفقرتين ذاتا التأثير العكسي على استقلالية المراجع القانوني، إذ احتلت فقرة "أهمية العميل" المرتبة ما قبل الأخيرة، وفقرة "ارتباط مكتب المراجعة اقتصاديا بالعميل" المرتبة الأخيرة، بتقدير ذات "تأثير ضعيف" على جودة المراجعة القانونية، نتيجة لمتوسط استجابات 2,33 و2,20 بالترتيب، وانحراف معياري 1,20 و1,17 على التوالي.

وعلى العموم حدد الجدول رقم 32 الاتجاه العام لاستجابات منفذي الرقابة الداخلية عن محور "استقلالية المراجع القانوني" بدرجة ذات "تأثير كبير" على جودة خدمات المراجعة القانونية في السوق الجزائرية، نتيجة لمتوسط أوزان مرجح يقدر بـ 3,74 وانحراف معياري 0,39.

2-3- المحور الثالث: خطة التدقيق

اعتمدنا على الجدولين رقم 33 و34 والرسم البياني رقم 23 لتحليل وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية في السوق الجزائرية فيما يخص تأثير خطة المراجعة على جودتها:

الجدول رقم 33: التوزيع التكراري لإجابات لمنفذي الرقابة الداخلية عن فقرات محور خطة التدقيق

العامل		تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
تبني مكتب المراجعة لمعايير يعتمد عليها في قرار قبول العميل من عدمه.	ن	44	65	17	6	3
	%	32,59	48,15	12,59	4,44	2,22
جمع فريق المراجعة للمعلومات الخاصة بأنشطة العميل ومحيطه.	ن	78	47	7	2	1
	%	57,78	34,81	5,19	1,48	0,74
القرب الجغرافي للعميل من مكتب المراجعة.	ن	9	22	49	12	43
	%	6,67	16,3	36,3	8,89	31,85
الاتفاق المسبق على شروط المهمة.	ن	47	56	19	8	5
	%	34,81	41,48	14,07	5,93	3,70
تحديد قدرات المكتب على توفير الامكانيات البشرية والمادية لإنجاز المهمة.	ن	57	61	12	4	1
	%	42,22	45,19	8,89	2,96	0,74
التواصل مع المراجع السابق.	ن	15	40	43	15	22
	%	11,11	29,63	31,85	11,11	16,30
تقييم اجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية للعميل.	ن	74	51	5	5	-
	%	54,81	37,78	3,70	3,70	-
اللجوء لخبير خارجي لمراجعة بعض العمليات ذات الطابع الخاص.	ن	18	51	47	9	10
	%	13,33	37,78	34,81	6,67	7,41
التخطيط المناسب لمهمة المراجعة.	ن	99	30	4	2	-
	%	73,33	22,22	2,96	1,48	-
الاشراف المناسب على مهمة المراجعة.	ن	84	47	3		1
	%	62,22	34,81	2,22		0,74
الاستعانة بموظفي العميل ممن تتوفر فيهم المؤهلات المناسبة.	ن	60	54	14	4	3
	%	44,44	40,00	10,37	2,96	2,22
اطلاع أصحاب المصلحة بالمشاكل التي واجهت فريق المراجعة أثناء مهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية.	ن	50	69	14	-	2
	%	37,04	51,11	10,37	-	1,48
توثيق اجراءات عملية المراجعة.	ن	76	48	10	1	-
	%	56,30	35,56	7,41	0,74	-
وضع اجراءات لرقابة جودة مهمة المراجعة.	ن	70	50	10	3	2
	%	51,85	37,04	7,41	2,22	1,48
وجود هيئة مهنية عليا تتابع وتراقب جودة أداء المكاتب المهنية.	ن	46	60	21	6	2
	%	34,07	44,44	15,56	4,44	1,48

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الجدول رقم 34: درجات التأثير لفقرات محور خطة المراجعة من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية

العامل	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
تبني مكتب المراجعة لمعايير يعتمد عليها في قرار قبول العميل من عدمه.	4,04	0,91	11	تأثير كبير
جمع فريق المراجعة للمعلومات الخاصة بأنشطة العميل ومحيطه.	4,47	0,73	3	تأثير كبير جدا
القرب الجغرافي للعميل من مكتب المراجعة.	2,57	1,27	15	تأثير ضعيف
الاتفاق المسبق على شروط المهمة.	3,98	1,03	12	تأثير كبير
تحديد قدرات المكتب على توفير الامكانيات البشرية والمادية لإنجاز المهمة.	4,25	0,8	7	تأثير كبير جدا
التواصل مع المراجع السابق.	3,08	1,23	14	تأثير متوسط
تقييم اجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية للعميل.	4,44	0,74	5	تأثير كبير جدا
اللجوء لخبير خارجي لمراجعة بعض العمليات ذات الطابع الخاص.	3,43	1,05	13	تأثير كبير
التخطيط المناسب لمهمة المراجعة.	4,67	0,61	1	تأثير كبير جدا
الاشراف المناسب على مهمة المراجعة.	4,58	0,62	2	تأثير كبير جدا
الاستعانة بموظفي العميل ممن تتوفر فيهم المؤهلات المناسبة.	4,21	0,91	9	تأثير كبير جدا
اطلاع أصحاب المصلحة بالمشاكل التي واجهت فريق المراجعة أثناء مهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية.	4,22	0,75	8	تأثير كبير جدا
توثيق اجراءات عملية المراجعة.	4,47	0,67	3	تأثير كبير جدا
وضع اجراءات لرقابة جودة مهمة المراجعة.	4,36	0,83	6	تأثير كبير جدا
وجود هيئة مهنية عليا تتابع وتراقب جودة أداء المكاتب المهنية.	4,05	0,9	10	تأثير كبير
المتوسط المرجح للأوزان والانحراف المعياري	**4,06**	**0,43**	**تأثير كبير**	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

الشكل رقم 23: متوسطات استجابات أفراد عينة منفذي الرقابة الداخلية حول تأثير خطة المراجعة على جودة المراجعة القانونية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

يظهر الجدول رقم 33 التوزيع التكراري لاستجابات منفذي الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية، فيما يخص تأثير التخطيط لعملية المراجعة على جودة المراجعة القانونية، حيث أظهرت النتائج أن فقرة "التخطيط المناسب لمهمة المراجعة" احتلت المرتبة الأولى بمتوسط 4,67 وانحراف معياري 0,61، فكان بذلك الاتجاه العام للاستجابات على هذه الفقرة أنها ذات "تأثير كبير

جدا" على جودة عملية المراجعة القانونية، حيث سجلنا تكرار 99 أنها ذات "تأثير كبير جدا" و30 أنها ذات "تأثير كبير" من أصل 135 مستجيب.

لتأتي بعدها مباشرة في المرتبة الثانية فقرة "الاشراف المناسب على مهمة المراجعة" بدرجة استجابة كلية ذات "تأثير كبير جدا"، بمتوسط استجابات 4,58، وانحراف معياري 0,62، وتوزيع تكراري 84 على أنها ذات "تأثير كبير جدا" و47 ذات "تأثير كبير" من أصل 135، مظهرة أهمية اختيار المراجع الرئيسي للإشراف على تسيير مهمة المراجعة بما يضمن الكفاءة والموضوعية في أداء الإجراءات المخطط لها.

في حين أن فقرة "التواصل مع المراجع السابق" احتلت المرتبة ما قبل الأخيرة بدرجة استجابة عامة ذات "تأثير متوسط"، كنتيجة لمتوسط استجابات 3,08، وانحراف معياري 1,23 ونفسر هذا الأخير بتشتت الإجابات بين الدرجات الخمس، إلا أن الغلبة كانت لتأثير متوسط بتكرار 43 إجابة، فالمراجع السابق يعد مصدرا من مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المراجع في تقييم احتمالية توليه لمهمة المراجعة القانونية لحسابات المؤسسة من عدمه.

أما في المرتبة الأخيرة، فنفس الحال كما بالنسبة للمدققين القانونيين، نجد فقرة "القرب الجغرافي للعميل من مكتب المراجعة"، إلا أن الاتجاه العام لاستجابات منفذي الرقابة الداخلية عن هذه الفقرة حدد بأنها ذات "تأثير ضعيف"، وهو ما يفسره متوسط الاستجابات المقدر بـ 2,57، وانحراف معياري معتبر يقدر بـ 1,27 عائد إلى توزع الإجابات بين "متوسط التأثير" بتكرار 49 استجابة و"ضعيف التأثير" بتكرار 43 إجابة.

وعلى العموم حدد الاتجاه العام للإجابات من خلال الجدول رقم 34، إذ يظهر أن التخطيط لمهمة المراجعة القانونية ذو "تأثير كبير" على جودتها، نتيجة لمتوسط أوزان مرجح 4,06 وانحراف معياري 0,43.

3- تحليل التباين في إجابات العينتين:

للمقارنة بين متوسطات إجابات أفراد العينتين عن كل محور، نجري أولا اختبار كولموجروف-سميرنوف وشابيرو ويلك، لاختبار فيما إذا كانت متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه:

الفرضية الصفرية: المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي
الفرضية البديلة: المتغيرات لا تتبع التوزيع الطبيعي

الجدول رقم 35: اختبار الطبيعية

العينة		Kolmogorov-Smirnov	Shapiro-Wilk
		Sig.	Sig.
المدققون القانونيون	المحور الأول	0,20	0,64
منفذو الرقابة الداخلية		0,03	0,00
المدققون القانونيون	المحور الثاني	0,20	0,32
منفذو الرقابة الداخلية		0,03	0,10
المدققون القانونيون	المحور الثالث	0,02	0,14
منفذو الرقابة الداخلية		0,00	0,00
المدققون القانونيون	الاستبيان	0,20	0,13
منفذو الرقابة الداخلية		0,20	0,01

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج الـ SPSS

تظهر نتائج اختبار الطبيعية أن أغلب مستويات الدلالة لمنفذي الرقابة الداخلية أقل من 0,05، أي أنها غير دالة مما يدفعنا لرفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة على أن المتغيرات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أننا نتعامل مع متغيرات ترتيبية لا برا مترية، فيتعين علينا أن نقوم بإجراء اختبار مان ويتني Mann Whitney U Test بمستوى ثقة 05% بالفرضيات الآتية:

الفرضية الصفرية: متوسطات الرتب متساوية

الفرضية البديلة: متوسطات الرتب غير متساوية

الجدول رقم 36: النتائج الإحصائية لاختبار مان وتني

	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	الاستبيان
مستوى الدلالة المقربة	0,010	0,001	0,008	0,000

المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

مما نلاحظه من الجدول رقم 36 المنجز بناء على تقسيم المتغير المستقل "المدققين القانونيين" و"منفذي الرقابة الداخلية"، والذي يتضمن بيانات اختبار الفرق بين متوسط الرتب لهاتين العينتين، في

قياس تأثير المؤهل العلمي والخبرة العملية، استقلالية المراجع القانوني، والتخطيط لعملية المراجعة على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية، إذ يظهر أن مستوى الدلالة المقربة " .Sig asymptotique (bilatérale)" غير دال (أقل من 5 %)، ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الرتب لكلا العينتين.[1]

الجدول رقم 37: الإحصاءات الوصفية لاختبار مان وتني

العينة		العدد	مجموع الرتب	متوسط الرتب
المدققون القانونيون	المحور الأول	82	7 791,00	95,01
منفذو الرقابة الداخلية		135	15 862,00	117,50
المدققون القانونيون	المحور الثاني	82	7 479,50	91,21
منفذو الرقابة الداخلية		135	16 173,50	119,80
المدققون القانونيون	المحور الثالث	82	7 755,00	94,57
منفذو الرقابة الداخلية		135	15 898,00	117,76
المدققون القانونيون	الاستبيان	82	7 362,00	89,78
منفذو الرقابة الداخلية		135	16 291,00	120,67

المصدر: نتائج التحليل بالـ SPSS

وبما أن الجدول رقم 36 أظهر وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الرتب لعينتي المدققين القانونيين ومنفذي الرقابة الداخلية، نلجأ للجدول رقم 37 الذي يظهر الإحصاءات الوصفية لاختبار مان وتني لتحديد اتجاه الفروق، وتحديد أي العينتين لها متوسطات إجابات أكبر من الأخرى، وذلك من خلال عمود متوسطات الرتب، الذي يظهر أن متوسط الرتب للمدققين القانونيين منخفض بالمقارنة مع متوسط الرتب بالنسبة لمنفذي الرقابة الداخلية.

وبالتالي يمكننا القول إن منفذي الرقابة الداخلية يقدرون أن المتغيرات الثلاثة ذات تأثير على جودة المراجعة القانونية بدرجات أكبر من المدققين القانونيين.[2]

---

[1]- بلقاسم بلقيدوم، **دروس في التحليل الاحصائي المعلوماتي باستخدام برنامج الـ SPSS لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص أرطوفونيا**، جامعة محمد دباغين-سطيف 2-، سطيف، الجزائر، 2015-2016، ص 56؛

[2] -https://www.youtube.com/watch?v=JzIZdJ4ESQA, Visité le 21/07/2019 à 18 : 23.

خاتمة الفصل:

خصصنا هذا الفصل لتفاصيل أعمال الاستقصاء الموزع على السوق الجزائرية لخدمات المراجعة القانونية، والذي شمل عينة من مجتمع المدققين القانونيين وعينة من مجتمع منفذي الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية، بهدف تحديد العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة القانونية.

أكدت التحاليل الإحصائية لإجابات كلتا العينتين على أداة الدراسة، نتائج الدراسات النظرية والتطبيقية التي عالجت نفس الموضوع، إذ أجمعت على أن المستوى العلمي والكفاءة والخبرة المهنية لفريق المراجعة، واحترام مبدأ الاستقلالية، والتخطيط والاشراف على عملية المراجعة بما يتناسب مع وضع العميل، كلها عوامل ذات تأثير كبير على جودة خدمات المراجعة القانونية في السوق الجزائرية.
كما أتبث تحليل تباين متوسطات إجابات أفراد عينتي منفذي الرقابة الداخلية والمدققين القانونيين على وجود فجوة التوقعات بين العينتين.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

هدف هذا البحث إلى دراسة العوامل التي من شأنها التأثير على نوعية خدمات المراجعة القانونية للرفع من جودتها، و هذا في ظل الإصلاحات الجديدة لمهنة محافظ الحسابات، الداخلة ضمن سياسة إصلاح المنظومة الاقتصادية، التي اتبعتها الدولة الجزائرية لمواكبة النهج العالمي وتحقيق مساعيها في الانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

فالمراجعة القانونية تصنف كأقدم أنواع المراجعة وأكثرها تداولا، إذ ترمي إلى إضفاء نوع من التأكيدات على صحة، وعدالة، وانتظامية المعلومات التي تنشرها المؤسسات الاقتصادية، فهي بمثابة القلب النابض للأسواق المالية، ومحل اهتمام مختلف الأعوان الاقتصاديين والمستثمرين بالدرجة الأولى. إلا أن هذه الأسواق قد اهتزت بفعل العديد من الفضائح المالية، ونظرا لتورط المراجع القانوني فيها بتستره عن الفساد الإداري والمحاسبي لعملائه مما قاده إلى منصة المحاكم، وتزعزعت بذلك مصداقية مهنة المراجعة القانونية وسلطت الضوء على جودتها.

ولرد اعتبار هذه المهنة واسترجاع ثقة الأعوان الاقتصاديين في استقلالية وموضوعية المراجع القانوني، تمت دراسة العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة القانونية، وذلك إما على المستوى التنفيذي لمهمة مراجعة الحسابات الختامية، فعلى الرغم من صعوبة تحليل ودراسة العلبة السوداء إلا أن نتائجها قد أظهرت تأثير إجراءات المراجعة على جودة الخدمات المقدمة، بما في ذلك التخطيط المناسب والمرن الذي يضعه المراجع القانوني، والإجراءات المطبقة قصد جمع أدلة الاثبات الملائمة والكافية، لإبداء رأي مهني وحيادي حول مصداقية، وعدالة، وانتظامية القوائم المالية، ضمن تقرير كتابي محرر وفقا للمعايير، والقوانين، والقواعد التنظيمية المعمول بها، بهدف الرفع من قيمة المعلومات التي تضعها إدارة المؤسسة الخاضعة للمراجعة في متناول الأعوان الاقتصاديين المهتمين بأنشطتها.

كما أثبتت الدراسات تأثير مؤهلات المراجع الرئيسي وفريق المراجعة واستقلاليته على جودة مهمة المراجعة القانونية. فنظرا لأهمية رأي المراجع المستقل لرواد الأسواق المالية، لا بد له من توظيف مهارات يستمدها من كفاءاته العلمية وخبراته المهنية، وكذا الاستعانة بموارد بشرية تمكنه من جمع الأدلة الملائمة والكافية لإبداء حكمه على مصداقية، وعدالة، وانتظامية القوائم المالية الخاضعة للمراجعة. إلا أن اكتشاف المراجع للانحرافات المعتبرة في القوائم المالية ليس كافيا لضمان جودة خدمات المراجعة القانونية

التي يقدمها المدقق، وإنما هو مطالب بإظهار استقلاليته عن طريق الكشف على هذه الانحرافات في تقريره الختامي.

وكاستجابة لوضع مهنة المراجعة، بادرت المنظمات والسلطات المؤهلة باقتراح حلول لتحسين جودة خدمات المراجعة القانونية، واسترداد ثقة رواد الأسواق المالية في نزاهة المراجع القانوني، والمبادرة كانت دائما من جانب الولايات المتحدة الأمريكية، بداية بتنصيب لجنة التدقيق، كوسيلة للحد من سلطات إدارة المؤسسات على مكتب المراجعة، إلا أنها لم ترق لمستوى تطلعات رواد الأسواق المالية، فلم تتمكن من خفض حدة الفضائح المالية، وبعد التحقيقات الضرورية التي قامت بها Securites Exchange Commission، للكشف عن أسباب اخفاق أداة الحوكمة "لجنة التدقيق" في تحقيق الهدف الذي أنشأت من أجله، أظهرت النتائج أن المشكل لا يكمن في قواعد الحوكمة بحد ذاتها وإنما على مستوى تطبيقها.

كما تم اعتماد توجيهات American Institut of Certified Public Accountants كمعايير دولية للتدقيق، لخفض التفاوت في ممارسة مهنة المراجعة على المستوى الدولي، إلا أنه وبهدف الرفع من جودة عملية المراجعة يتم تعديل هذه المعايير بصفة دورية لمواكبة تطور المؤسسات الاقتصادية ومحيطها، بما في ذلك إصدار المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 01، المحدد لمسؤوليات إدارة مؤسسات المراجعة في اعتماد نظام لرقابة جودة الخدمات التي تقدمها. بالإضافة إلى تنصيب هيئات خارجية مستقلة لفرض الرقابة على مكاتب المراجعة والتحقق من جودة الخدمات التي تقدمها، واحترامها للمعايير والقوانين والقواعد التنظيمية للمهنة.

وفي إطار تقييس مهنة المراجعة في الأسواق الجزائرية وبهدف خفض مستوى التباين في ممارسة هذه المهنة مع النهج الدولي، نشرت وزارة المالية الجزائرية 16 معيارا جزائريا للتدقيق بداية من 2016 إلى غاية 2019.

1- نتائج واختبار فرضيات الدراسة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة تحديد العوامل التي من شأنها التأثير على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية، بالتركيز على دور الإصلاحات الجديدة لمهنة المراجع القانوني في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة في الجزائر، فانطلقنا من الإشكالية التي تتمحور حول العوامل المحددة لجودة عملية مراجعة الحسابات في الإطار الجزائري، وللإجابة عن الأسئلة الفرعية لهذه الإشكالية طرحنا أربع فرضيات:

- الفرضية الأولى المبنية على أساس دراسة Linda DEANGELO، الداعمة لأن الكفاءة العلمية والخبرة المهنية هي أحد عناصر جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، وهذا ما أثبتته هذه الدراسة من وجهة نظر المدققين القانونيين ومنفذي الرقابة الداخلية، كما يظهر من أجوبتهم على فقرات المحور الأول، إذ اجمعوا على أن الكفاءة العلمية والخبرة العملية ذات تأثير كبير على جودة المراجعة القانونية، لما لها من أهمية في اكتشاف الانحرافات المتضمنة في القوائم المالية، وبالتالي فالفرضية الأولى مقبولة.

- أما الفرضية الثانية: القائمة على أساس العنصر الثاني لتعريف Linda DEANGELO لجودة المراجعة القانونية، ألا وهو استقلالية المراجع القانوني، دعمتها إجابات المدققين القانونيين ومنفذي الرقابة الداخلية، بإبدائهم لرأي أن إقرار المراجع المستقل بالانحرافات التي اكتشفها ضمن القوائم المالية ذات تأثير كبير على جودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، فلا يكفي أن يكتشف فريق المراجعة للانحرافات المتضمنة في القوائم المالية، وإنما عليه اظهار استقلاليته بالكشف عنها في تقريره الكتابي، وبالتالي فالفرضية الثانية معززة.

- وبالنسبة للفرضية الثالثة المبنية على دراسة Makram CHEMANGUI، المدعمة بنتائج إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث، حيث أجمعت على أن التخطيط المناسب لعملية المراجعة بما يتوافق مع حالة العميل ذو تأثير كبير على جودة المراجعة، فالتخطيط الجيد يشمل الاستفادة من كفاءات وخبرات فريق التدقيق في تنفيذ إجراءات المراجعة، وتحرير تقرير يعكس حالة المؤسسة، ولذلك فالفرضية الثالثة محققة.

- في حين أن الفرضية الرابعة التي تنص على عدم وجود فروق بين إجابات عينة المدققين القانونيين وعينة منفذي الرقابة الداخلية، فقد أظهرت دراسة المقارنة بين متوسطات الرتب لمتوسطات إجابات العينتين على كل محاور الاستبيان وعلى الاستبيان ككل، أن متوسطات الرتب لمنفذي الرقابة الداخلية أكبر من متوسطات الرتب لعينة المدققين المستقلين، وهو ما نفسره بفجوة التوقعات بين العينتين، إذ يأمل منفذو الرقابة الداخلية الحصول على خدمات ذات جودة عالية من المستوى الذي يتوقع المدققون القانونيون تقديمه، وعليه نرفض الفرضية الرابعة.

2- اقتراحات:

بناء على نتائج الدراسة النظرية لموضوع العوامل المحددة لجودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية، والتحليل الاحصائي للمعلومات التي تم جمعها من السوق الجزائرية لعينتي المدققين القانونيين ومنفذي الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية، بالإضافة إلى الحوار

الذي أجريناه مع بعض المستجوبين، توصلنا لبعض الاقتراحات والتوصيات للرفع من جودة خدمات المراجعة القانونية:

- إدراج الجانب التطبيقي في مناهج التكوين الجامعي، كما يتعين على المدققين الرئيسيين في مكاتب المراجعة إيلاء أهمية أكبر للموارد البشرية سواء من الناحية المادية، والبرامج التكوينية، والتحفيزات المعنوية، ...، إلخ، بهدف خفض معدل الدوران، إذ أصبحت مكاتب المراجعة معبرا لخريجي التكوين النظري لاكتساب الخبرة؛

- محاربة ظاهرة تبادل الختم الرطب بين المهنيين، وملء الثغرة الموجودة في القانون المنظم لممارسة المهنة ضمن شركات المراجعة، حيث يمكن للشريك تولي عهدة للمراجعة القانونية على مؤسسة مباشرة بعد انتهاء عهدة شريكه، لضمان استقلالية المراجع القانوني والموضوعية في الأداء.

- تحفيز التواصل بين المراجع الحالي مع المراجع السابق، لتبادل المعلومات والخبرات في التخطيط لإجراءات المراجعة بما يتناسب مع وضعية المؤسسة، وكذا تفعيل هيئة عليا مستقلة لرقابة وتقييم جودة خدمات المراجعة القانونية التي تقدمها مكاتب المراجعة؛

- دعم ثقافة أن المهمة الرئيسية للمراجع هي رفع منفعة المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، لتحسين التواصل بين المراجع وطاقم المؤسسة موضوع المراجعة، بما يمكنه من جمع المعلومات الكافية والملائمة لتأدية المراجعة كما يجب، فهو يلعب دورا كبيرا في دفع العجلة الاقتصادية وبعث الروح في الأسواق المالية، باستقطاب الاستثمارات المحلية والأجنبية؛

3- مساهمة الدراسة:

أضافت هذه الدراسة بالمقارنة مع الدراسات الميدانية الأخرى المعالجة لنفس الموضوع، جمعها بين اتجاهين في معالجة العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات، وهما كفاءة واستقلالية المراجع القانوني، والتخطيط لعملية المراجعة، إذ اهتمت الدراسات السابقة بربط جودة المراجعة بالتركيز على أحد الجانبين. فالملاحظ أنه لا يمكن الفصل بين هذه العوامل، كما أظهرته الدراسة الإحصائية على البيانات التي تم جمعها من السوق الجزائرية، أن كفاءة واستقلالية المراجع والتخطيط الجيد لمهمة المراجعة القانونية كلها عوامل تؤثر على جودة المراجعة القانونية في الجزائر، فحتى بامتلاك فريق المراجعة للكفاءات والخبرات المطلوبة مع امتثالهم لكافة متطلبات الاستقلالية، يجب التخطيط الجيد لتنفيذ إجراءات المراجعة

على أكمل وجه، باستغلال كافة الموارد ضمن جدول زمني يتوافق مع أنشطة العميل، بما يسمح له تحرير تقرير يعكس استقلالية فريق المهمة من خلال التصريح بكل الانحرافات التي تم الكشف عنها.

4- حدود الدراسة:

يتوقف كل الباحثين في دراساتهم العلمية عند حدود إجبارية، تتمثل في النطاق الموضوعي الذي تفرضه طبيعة الدراسة ولا يمكنهم تجاوزه. إذ يتم تقدير النتائج التي توصلنا إليها في إطار هذه الحدود، والتي كانت نتيجة لاختيارات الإطار النظري والمنهجية المستعملة.

فمن ناحية الإطار النظري المعتمد عليه في هذه الدراسة، القائم أساسا على تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة القانونية من ثلاث أبعاد: الكفاءة العلمية والخبرة المهنية، واستقلالية المراجع القانوني، والتخطيط الجيد لعملية المراجعة، فحسب حكمنا اعتبرنا أنها ملائمة لمعالجة هذا الموضوع في ظل الإصلاحات الجديدة لمهنة المراجع القانوني، إلا أنها لا تهمش أهمية ونتائج الدراسات الأخرى التي عالجت نفس الموضوع من زوايا أخرى.

أما المنهجية المستعملة، فبطبيعة الحال لها حدودها، حيث ارتكزنا في عملية جمع المعلومات على عينة عشوائية من مجتمع المدققين القانونيين ومن مجتمع منفذي الرقابة الداخلية في المؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية في السوق الجزائرية بين 2018 و2019.

5- آفاق الدراسة:

ولاختتام هذه الأطروحة، ونظرا للحدود التي وقفنا عندها في دراستنا، نقترح بعض الإشكاليات التي يمكن أن تكون موضوعا لدراسات ولبحوث أخرى:

- ✓ العوامل المحددة لجودة المراجعة القانونية من وجهة نظر المستثمرين؛
- ✓ إرشادات حوكمة المؤسسة وجودة مراجعة الحسابات؛
- ✓ دور معهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسب في تحسين جودة المراجعة القانونية للحسابات؛
- ✓ دور الهيئات المهنية المستقلة في الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة القانونية؛
- ✓ مساهمة لجنة التدقيق في خفض درجة تأثير الإدارة على فريق المراجعة القانونية.

مراجع

مراجع

المراجع باللغة العربية:

كتب:

1. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015؛
2. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون SARBANES-OXLY**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008؛
3. أمين السيد لطفي، **كيف تراجع حسابات منشأة**، مصر، 2000؛
4. تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017
5. رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات: النظري**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 38؛
6. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: **مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية: الإطار النظري**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2015، ص 24؛
7. روبرت سي آلن، **التاريخ الاقتصادي العالمي: مقدمة قصيرة جدا**، ترجمة: محمد سعد طنطاوي، الطبعة الأولى، مؤسسة هنداوي للتعليم والثقافة، القاهرة، مصر، 2014؛
8. زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009؛
9. زهير عيسى، **تدقيق الحسابات: الإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2015؛
10. السيد أحمد السقا ونصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد: مدخل متكامل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2007؛
11. عبد الحميد البلداوي، **البحث العلمي والتحليل الاحصائي (SPSS)**، الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004؛
12. عبيد سعيد شريم ولطيف محمد بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر، صنعاء، اليمن، 2011؛
13. عزيزة عبد الرازق، **المراجعة والمحاسبة الدولية**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2003

14. عمر وصفي عقيلي، **الموارد البشرية المعاصرة: بعد استراتيجي**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005؛
15. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 2003؛
16. محمد الفاتح محمد بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016؛
17. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **إدارة الموارد البشرية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016؛
18. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 2003؛
19. محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية**، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، 1999

نصوص تشريعية وتنظيمية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، 2012/01/15؛
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، 1992/01/15؛
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011/02/02،
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969/12/31؛
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969/12/31؛
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 14، 1995/03/12؛
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، 1988/01/13؛
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، 1991/05/01؛
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، 1991/05/01؛
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996/04/17
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11؛
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11؛
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، 2017/07/30؛
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، 2005/07/26؛
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، 2003/08/27؛

16.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، 2009/12/31؛
17.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، 2010/12/30؛
18.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، 2007/12/31؛
19.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، 1970/11/20؛
20.القانون التجاري الجزائري، 2007؛
21.المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الإصدار 2016-2017؛
22.وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 002**، 2016؛
23.وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 150**، 2016؛
24.وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 23**، 2017؛
25.وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 77**، 2018؛

رسائل وأطروحات:

1. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014-2015؛

مجلات:

1. سعد العنزي ومؤيد الساعدي، **فلسفة استراتيجية الموارد البشرية**، مجلة العلوم الاقتصادية، والادارية، المجلد 13، العدد 45، بغداد، العراق، 2007؛
2. محمد إبراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2006؛
3. محمد الأمين مشرور وآخرون، **تثمين مكتسبات الخبرة المهنية كمنهج لتطوير الكفاءات الحرفية: دراسة حالة تثمين الخبرات الحرفية بولاية معسكر**، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 5، العدد 4، معسكر، الجزائر، 2016؛
4. هاشم حسن التميمي، **أثر عدم تبني الدوران الالزامي للمراجع الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء: دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية**، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، بغداد، العراق، 2018؛

ملتقيات:

1. فريق العمل المكلف بتحرير الميثاق الجزائري للحكم الراشد للمؤسسة، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، TBWA\DJAZ، 2009؛

محاضرات:

1. بلقيدوم بلقاسم، **دروس في التحليل الاحصائي المعلوماتي باستخدام برنامج الـ SPSS لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص أرطوفونيا**، جامعة محمد دباغين-سطيف 2-، سطيف، الجزائر، 2015-2016، ص 56؛

المراجع باللغة الأجنبية:

Livres :

1. Arrunada BENTO, **The economics of audit quality : private incentives and regulation of audit and non-audit services**, Springer science+Business Media, LLC, Boston, America, 1999;
2. WAYNE Allan Label, **Accounting four non-accountants : the fast and easy way to learn the basics**, 3rd edition, Sourcebooks, Naperville, United States of America, 2013
3. Elisabeth BERTIN, **Audit interne : enjeux et pratiques à l'international**, Eyrolles, Paris, France, 2007;
4. Etienne BARBIER, **Mieux piloter et mieux utiliser l'audit aux entreprises et aux organisations**, MAXIMA, Paris, France, 1991 ;
5. Frédérique Carré et autres, **comptabilité et audit**, Foucher, paris, France, 2017 ;
6. Hayes RICK and authers, **Principles of auditing : An introduction to international standards on auditing**, second edition, Pearson Education Limited, Edinburgh Gate, England, 2005 ;
7. Jacques RENARD, **L'audit interne : ce qui fait débat**, 4éme édition, MAXIMA, Paris, France, 2003 ;
8. Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 7éme édition, EYROLLES, Paris, France, 2010 ;

9. Karla JOHNSTONE and others, **Auditing: a risk-based approach to conducting a quality auditing**, ninth edition, south-western cengage learning, Natorp Boulevard, USA, 2014 ;
10. Kroll PASCALE et Fiori DÉBORA, **Les métiers de l'audit**, L'étudiant, paris, France, 2010 ;
11. Michel JONQUIERS et Michel JORAS, **L'audit, une même démarche intelligente pour tous**, EMS Edition, cormelles-le-royal, France, 2015 ;
12. Nacereddine SADI, Ali MAZOUZ, **La pratique du commissariat aux comptes en Algérie**, Société Nationale de Comptabilité, Alger, 1993 ;
13. Olivier LA COSTE, **Les crises financières : Histoire, mécanismes, et enjeux**, 2eme Edition, Eyrolles Edition, Paris, France, 2015 ;
14. Pierre CABANE, **Devenir un bon leader : Les clés de la réussite**, Eyrolles, Saint-Germain, France, 2017
15. Tayeb BELLOULA, **Droit pénal des affaires et des sociétés commerciales**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2011 ;
16. Thomas HOUCK, **why and how audit must change : Practical guidance to improve your audits**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, Canada, 2003 ;
17. Tickner PETER, **The successful frauditor's casebook**,1st edition, Wiley Edition, 2012 ;
18. Tritschler JONAS, **Audit quality : Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, Germany, 2014 ;

Textes législatifs et réglementaires :

1. American Congress, **Sarbanes-oxley Act**, Public law, United States, 2002;
2. Conseil supérieur de l'éducation, **La formation continue du professionnel des entreprises : un défi pour le réseau public d'éducation**, Ministère de l'éducation, Québec, Canada, 1998 ;

3. Hampel Committee, **Committee on Corporate Governance: Final Report**, Gee publishing and Ltd, London, United Kingdom, 1998;
4. IFAC- Smal and Medium Practices Committee, **Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises**, Traduit de l'anglais par L'ACFI Auditing Consulting, 3éme Edition, Tunisie, 2013 ;
5. IFACI, CNCC, Conseil supérieur de l'ordre des experts comptable, **Code de déontologie des professionnels comptables**, 2009 ;
6. Ministère de l'industrie, de la petite et moyenne entreprise et de la promotion de l'investissement et Direction générale de la veille stratégique, des études économiques et statistiques, **Guide de l'administration**, Série : Renforcement des compétences des cadres N°02, 2013 ;

Thèses :

1. Abdelhak ZIANI, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algériennes**, thèse doctorat, Université Abou Bekr Belkaid Tlemcen, Algérie, 2014 ;
2. Faida BOUAZIZ, **Les compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes : identification et développement**, Mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, Université du sud, Faculté des sciences économiques et de gestion de SFAX, Sfax, Tunisie, 2008 ;
3. Hasnae RAZGANI, **Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain**, thèse doctorat, Université de Paris-Dauphine, Pais, France, 2011 ;
4. Mohamed Assaid TALBI, **L'entreprise marocaine soumise à la loi Sarbanes-oxley : proposition d'une démarche pour assister l'entreprise à évaluer son contrôle interne à l'égard de l'information financière conformément à cette loi**, mémoire présenté en vue de

l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprise, Casablanca, Maroc, 2007 ;

5. Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, thèse doctorat, Université des sciences sociales-Toulouse 1, Toulouse, France, 2000 ;
6. Yasmine ADIB, **Evaluation des acquis d'apprenants du Français langue étrangère en module de technique d'expression écrite et orale en 1ere année universitaire**, thèse doctorat, Université d'Oran, Algérie, 2013 ;

Revues :

1. Ahmed Mohsen AL-BAIDHANI, **The role of audit committee in corporate governance: A descriptive study**, International journal of research & methodology in social science, vol 2, N° 02, 2016;
2. Anthony CATANACH & Paul WALKER, **The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework**, Journal of accounting and economics, North-Holland publishing company, vol 8, N° 1, 1999;
3. CNCC**, La responsabilité pénale du CAC : Une responsabilité civile, pénale et disciplinaire**, Revue N° 01, Alger, Algérie, 2014 ;
4. Gerald NOWAK & Stephane LIANG, **Putting audit committee in its historical context: Revolution or evolution**, Corporate counsel, KIRKLAND & ELLIS, 2003;
5. Gerald VINTEN, **Auditing standards and perceptions**, Managerial Auditing Journal, Vol. 20, N° 1, Emeral, Bingley, United Kingdom;
6. GUNNY Katherine and CHUNQI ZHANG Tracey, **PCAOB Inspection report and audit quality**, Journal of Accounting and public policy, N° 32, Research collection : School of Accountancy, 2013, Singapore;

7. Huu Cuong NGUYEN, **Factors Causing ENRON'S Collapse : An investigation into corporate governance and company culture**, Corporate Ownership & Control, vol.8, issue 3, 2011;
8. Jean RAFFEGEAU et autres, **Que sais-je ?: L'audit opérationnel**, 1ere édition, Presse Universitaire de France, Boulevard Saint-Germain, Paris, France, 1984 ;
9. Jong-Hag CHOI and others**, Audit office size, Audit quality, And audit pricing**, Auditing: A Journal of Practice &Theory, American Accounting Association, Vol. 29, N 1, 2010 ;
10. Katherine GUNNY and Tracey Chunqi ZHANG, **PCAOB inspection reports and audit quality**, Published in Journal of Accounting and Public Policy, vol.2, 2013 ;
11. Lynda Elizabeth DEANGELO, **Auditor independence, Low balling, and disclosure regulation**, Journal of accounting and economic 3, North-Holland publishing company, 1981 ;
12. Paul COLLIER and Alan GREGORY, **Audit committee activity and agency costs**, Journal of Accounting and Public Policy, Marco Trombetta Edition, N°18, 1999 ;
13. Randel KUHN and Steve SUTTON, **Learning from WorldCom: Implications for Fraud Detection through Continuous Assurance**, JOURNAL OF EMERGING TECHNOLOGIES IN ACCOUNTING, Vol. 3, 2006 ;
14. Satish PANDEY and Pramod VERMA, **From WorldCom to MCI**, Decision, Vol. 33, No.2, July - December, 2006 ;
15. Seied Beniamin HOUEINI and MAHESH, **The Lesson From ENRON Case – Moral and Managerial Responsibilities**, International Journal of Current Research, vol. 8, N° 8, 2016 ;

16. Stefan SUNDGREN and Tobias SVANSTRÖM, **Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises**, Accounting and Business Research, Vol. 43, N 1, 2013 ;
17. Sunday Ajao OWOLABI and others, **Evolution and development of auditing**, Unique journal of business management research, Tribhuvan University Central Library, Kathmandu, Nepal, vol. 3, 2016 ;
18. Teck-Heang LEE, Mohamed Ali AZHAM, **The evolution of auditing: An analysis of the historical development**, Journal of modern Accounting and Auditing, USA, N° 12, 2008 ;
19. Yuhao LI, **The Case Analysis of the scandal of Enron**, International Journal of Business And Management, Vol 5, N° 10, octobre 2010 ;

Colloques et séminaires :

1. Christopher BROOME, **Waste Management Case Study: Examination of fraud**, Professor Kari day, Southern New Hampshire University, United states, Manchester 06/08/2014;
2. Damien BOURCHIER, **La notion de compétence professionnelle : Etat de la recherche et perspectives**, Séminaire organisé par l'observatoire des métiers, des qualifications, et de l'égalité professionnelle entre les hommes et les femmes dans la banque, Paris, 04/05/2010, Centre d'études et recherches sur qualifications (CEREQ);
3. Isa TAK and others, **The impact of the financial audit perception in the internal control structure to prevent the financial crises: Evidence from Romania**, WEI International European Academic Conference Proceeding, Zagreb, Croatia, N° 14-17, 2012;
4. Tobias PAVEL and Mylene ENCONTRO, **The ENRON Scandal (Report)**, Financial Risk MVE220 - Matematiska vetenskaper, Chalmers University of technology Financial risk, Göteborg, Suède, 2012 ;

Conférences :

1. Samira RIFKI, **L'audit comptable et financier**, Cours Master Audit et Contrôle de Gestion, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Maroc ;
2. Yingwen GOU and Lai-Lan Mp PHYLLIS, **Audit office size and quality : the influence of city-level industry specialists and audit firm tenure**, Conference : 2015 American Accounting Association Annual meeting, Chikcago, United states, 08/08/2015;

المواقع الالكترونية:

1. بنك الجزائر، **قوانين عام 2002**، https://www.bank-of-algeria.dz/html/legist_ar.htm، نشر بتاريخ 2002، آخر زيارة 2019/02/04، 23:19، ص 7؛
2. بنك الجزائر، **قوانين عام 2011**، https://www.bank-of-algeria.dz/html/legist_ar.htm، نشر بتاريخ 2011، آخر زيارة 2019/02/04، 23:19، ص 6؛
3. سامر مظهر قنطجي، **التدقيق الشرعي والمحاسبي في المؤسسات المالية**، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، نشر بتاريخ 2010/04/18، www.kantakji.com، آخر زيارة 2017/10/25؛
4. عبد العزيز الزيد، **الخرائط الذهنية لمواضيع مادة المراجعة**، www.socpa.org.sa، نشر بتاريخ 2017، آخر زيارة 2019/02/26، 19:27؛
5. عمر علي كامل، **التطور التاريخي للتدقيق: منظور اقتصادي سياسي**، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمي، عدد يوليو 2017، www.giem.kantakji.com، آخر زيارة 2017/10/07، 18:05؛
6. مقدام عبيرات ورشيدة خالدي، **حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 2013، https://manifest.univ-ouargla.dz، آخر زيارة: 2019/10/21 على 29 : 23

7. American Institute of Certified Public Accountants, **Evolution of auditing: From the traditional Approach to The Future Audit**, www.aicpa.org, Published in 2012, Visited the 02/04/2016, at 20 : 26;
8. Association des jeunes Experts comptables de Tunisie, **Manuel D'audit : Conforme aux normes d'audit de l'IFACI**, www.aject.org/manuel-daudit-2015/, Publié en 2015, Visité le 27/08/2019 à 00 : 05
9. Autorité des Marchés Financiers, **Le dispositif de contrôle interne : cadre de référence**, https://docs.ifaci.com/, Publié le 22/07/2010, visité le 29/11/2019 ;
10. BAZE INTERNATIONAL, **La norme ISQC1 en bref**, http://www.baze-int.com/page5/page8/page9/page9.html, Publié en 2008, Visité le 19/04/2019 à 21 : 43 ;
11. Busines Bourse, **1929 : La crise**, https://www.businessbourse.com, Publier le 12/07/2014, Visité le 19/03/2019 à 22 :43 ;
12. CNCC, **Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**, https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie-en-vigueur-a, Publié le 01/06/2017, Visité le 25/10/2019 à 23 : 47 ;
13. CNCC, **Code de déontologie : règlement intérieur**, http://cn-cncc.dz/wp-content/uploads/2017/01/code%20de%20deontologie-reglement%20inter%20final2015.pdf, Publié en Octobre 2015 à 22 : 50, visité le 08/12/2019, P2
14. Daniels FUND, **WorldCom's Bankruptcy Crisis**, Ethics Initiative University of New Mexico http://danielsethics.mgt.unm.edu, Published in 2011, visited the 25/03/2019 at 22 : 18;
15. David HILZENRATH, **Sunbeam Accused of fraud**, The Washington Post, 16/05/2001, www.washingtonpost.com, Visited the 22/04/2017 at 22 : 59 ;

16. Emile WOOLF, **The Equity Funding Story: Originally Published in Accountancy**, www.emilewoolfwrites.co.uk, visited the 10/09/2019 at 22 : 32;
17. Esteban MOULINSARD, **Krach boursier de 1929,** https://www.histoire-pour-tous.fr/dossiers/2703-crise-financiere-economique-1929.html, Publier le 17/10/2019, Visité le 26/11/2019 à 21 :14 ;
18. Financial Reporting Council, **The Combined Code on Corporate Governance**, www.frc.org.uk, Published in 2003, Visited the 24/08/2018 at 22 : 43;
19. https://www.youtube.com/watch?v=410I82ZhMGE&t=234s, Visité le 18/07/2019 à 20 : 05 ;
20. https://www.youtube.com/watch?v=DgeQ_-MXkNQ&t=342s; Visité le 20/07/19 à 21 : 36 ;
21. https://www.youtube.com/watch?v=PyhfnlIBhtE&list=LLTMgH9Cb9UG6WbwjvMnQFJQ&index=3&t=368s, Visité le 18/07/2019 à 23 : 35 ;
22. https://www.youtube.com/watch?v=r3sEzHJZqO0&list=LLTMgH9Cb9UG6WbwjvMnQFJQ&index=12&t=0s, Visité le 20/07/2019 à 18 : 17 ;
23. Hubert TOUNDEUR, **Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes**, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582819, Publié en 2011, visité le 02/03/2016 à 22 : 01;
24. Le Monde, **L'ancien directeur financier de WorldCom condamné à 5 ans de prison**, Le monde, www.lemonde.fr, Publié le11/08/2005, visité le 24/04/2017 à 23 : 10
25. Makram CHEMANGUI, **Evaluation de la qualité de l'audit interne/ audit externe : application dans le cadre des relations d'agence internes**, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548100, Publié en 2006, visité le 31/05/2016 à 19 : 22;
26. Matt STEVENS and Matthew HAAG, **Jeffrey Skilling, Former Enron Chief, Released After 12 Years in Prison**, New Yourk Times,

www.nytimes.com, Published the 22/02/2019, visited the 23/05/2019 at 17 : 10

27. Mouna HAZGUI et autres, **Les défaillances affectant la qualité de l'audit : une étude qualitative sur le marché français**, https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00479502, Publié en 2010, visité le 28/05/2016 à 22 : 45;
28. Nopmanee TEPALAGUL & Ling LIN, **Auditor independence and audit quality : A literature review**, Journal of accounting, auditing & finance, vol.30, N°1, www.jaf.sagepub.com, Published in 2014, visité le 30/05/2016 à 22 : 49;
29. Peter LATTMAN, **Ex-Enron Chief's Sentence Is Cut by 10 Years, to 14**, New Yourk Times, www.nytimes.com, Published the 21/06/2013, Visited the 23/04/2017 at 15 : 30
30. Robert SANGUE-FOTSO, **Qualité de l'audit et réduction des scandales financiers en contexte CAMEROUNAIS**, Revue de management et de stratégie, vol.2, N°1, www.revue-rms.fr, Publié en 2015, visité le 28/05/2016 à 22 : 55;
31. Seigel MAX, **2 Auditors Guilty Or Role In Proxy**, The New York Times, www.nytimes.com, Published the15/11/1974, visited the 22/08/19 at 22 : 25;
32. Small and medium Practices Committee and IFAC, **Guide Sur le Contrôle Qualité pour les cabinets de petite et moyenne taille**, traduit de l'anglais par CGA-Canada, 2éme Edition, www.ifac.org, Publié en 2010, Visité le 19/04/2019 à 19 : 07 ;
33. Tiphaine COMPERNOLLE, **Les tribulations du comité d'audit des ETATS UNIES jusqu'à la France**, Sciences de l'Homme et de la Société, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00465805, Publié en 2010, Visité le 02/08/2018 à 10 : 55 ;
34. www.cte.univ-setif.dz, Visité le 14/09/2017 à 21 : 13 ;

35. Cour des Comptes, www.ccomptes.org.dz, visité le 08/11/2017 à 21 : 41
36. www.ccomptes.org.dz, visité le 08/11/2017 à 21 : 41 ;
37. www.thefreedictionary.com, Visited the 11/07/2018 à 22 : 45.
38. https://www.iaasb.org/about-iaasb, Visited the 14/07/2018 at 19 : 43;
39. www.pcaobus.org, Visited the 28/07/2018 at 19 : 04 ;
40. https://www.coso.org, Visited the 31/01/2019 at 22 : 00 ;
41. www.ifaci.com, Visité le 02/03/2019 à 00 : 13 ;
42. https://www.youtube.com/watch?v=JzlZdJ4ESQA, Visité le 21/07/2019 à 18 : 23 ;

ملاحق

ملحق رقم 01: الاستبانة الموزعة على عينة المدققين القانونيين

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)

الفرع: علوم التسيير

التخصص: محاسبة **المستوى: دكتوراه**

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

في إطار إنجاز أطروحة الدكتوراه تخصص محاسبة، ومراجعة وتدقيق، تحت اشراف الأستاذ مقراني عبد الكريم، على مستوى المدرسة العليا للتجارة (القليعة-الجزائر)، نحاول من خلال هذه الاستمارة تحديد العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات في ظل الاصلاحات التي تشهدها مهنة محافظ الحسابات، من وجهة نظر المدققين القانونيين الناشطين في السوق الجزائرية، والتي ستمكننا من الحصول على نظرة أوضح على واقع هذا الموضوع من خلال تجربتكم.

لذلك نرجو من سيادتكم التكرم والاجابة بموضوعية، حسبما يوافق وجهة نظركم عن مجمل أسئلة الاستمارة لتعميم الفائدة، وفي حالة ما إذا ارتأيتم أنه بإمكانكم تقديم أي ايضاحات بشأن أي نقطة فلا تترددوا بإبدائها.

مع العلم أن هذا الاستبيان لا يضم بيانات شخصية، إلا أننا سنتحفظ على السّرية التامة لمختلف المعلومات التي يضمها، ولن يتم استعمالها إلا بما يخدم البحث العلمي.

تقبلوا منّا فائق الاحترام والتقدير، على الجهد المبذول من سيادتكم.

إعداد: قماط كهينة

guematkahina@gmail.com

اشراف: الأستاذ مقراني عبد الكريم

I- معلومات عامة:

س 1: الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

س 2: العمر

- < 35 سنة ☐
- < 50 سنة ☐
- ≤ 50 سنة ☐

س 3: عدد سنوات الخبرة:

- < 5 سنوات ☐
- < 10 سنوات ☐
- < 20 سنة ☐
- ≤ 20 سنة ☐

س 4: المؤهل العلمي:

- ليسانس ☐
- ماستر ☐
- ماجستير ☐
- دكتوراه ☐
- شهادة أخرى (يرجى ذكرها) ☐ (.....)

س 5: الشهادة المهنية:

- محافظ حسابات ☐
- محافظ حسابات-خبير محاسب ☐

س 6: الطابع القانوني (statut juridique): طبيعي (physique) ☐ معنوي (morale) ☐

س 7: عدد المعاونين في المكتب:

- ≤ 9 ☐
- ≤ 49 ☐
- ≤ 499 ☐
- ≤ 500 ☐

س 8: هل لديك اهتمام بالتخصص الصناعي المحلي (تقديم خدمات التدقيق لعملاء ينشطون في قطاع معين نعم ☐ لا ☐

إذا كان نعم، فما هو القطاع الذي تفضله:

- خدمات ☐
- بنوك وتأمين ☐
- صناعي ☐
- بناء، أشغال عمومية والري ☐
- أخرى (يرجى ذكرها) ☐ (.....)

II- وجهة النظر

توصلت الدراسات النظرية إلى أن العوامل التالية ذات تأثير على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية، فالمطلوب منكم هو تحديد موافقتكم على كل من العبارات التالية في المحيط الجزائري وذلك بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة.

المحور الأول: التأهيل العلمي والخبرة العملية

فرضية (1): اعتبرت Linda DEANGELO كل من مستوى الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمراجعالقانوني عوامل محددة لقدرات المراجعوكفاءته على اكتشاف الأخطاء، فهي تمثل أحد المركبين للتعريف الذي قدمته لجودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية.

رقم	العامل	تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
1	المستوى التعليمي لأعضاء فريق المراجعة.					
2	شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات التي نص عليها القانون رقم 10-01 والقرار الوزاري الصادر بتاريخ 07 مارس 2017.					
3	تعدد التخصصات العلمية لعمال مكتب المراجعة (قانون، إعلام، كيمياء، ...، إلخ).					
4	تربص مهني في تخصص المراجعة.					
5	المشاركة في الندوات والمؤتمرات المهنية.					
6	تبني برنامج للدورات التدريبية والتكوينية.					
7	احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة.					
8	عدد سنوات الخبرة.					
9	التخصص المحلي لمكتب المراجعة.					
10	اعتماد سياسة توظيف مناسبة.					
11	التمتع بالقدرات التحليلية والتفكير المنطقي.					
12	العمل الجماعي.					
13	عامل الجنس (المراجعة مهنة يمارسها الرجال).					
14	التحكم في التكنولوجيات.					
15	الالتزام بأخلاقيات المهنة.					
16	الروح القيادية للمراجعالرئيسي.					
17	اتباع سياسة تحفيز المادي والمعنوي لعمال المكتب.					
18	العلاقة الطردية بين الأتعاب المحصلة وجودة الخدمات المقدمة.					

المحور الثاني: استقلالية المدقق

الفرضية (2): لا يكفي أن يكتشف المراجعالانحرافات المتضمنة في القوائم المالية، بل يجب أن يظهر استقلاليته بالكشف عنها من خلال تقرير يضعه في متناول الأطراف ذات العلاقة، ففي حالة لم يقم بالتصريح بها لا يمكن ضمان مصداقية المعلومات المالية التي تنتجها المؤسسة، وتكون جودة المراجعة موضع الشك.

رقم	العامل	تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
19	اللجوء لدفتر الشروط لتعيين محافظ الحسابات.					
20	ارتباط أحد أعضاء فريق المراجعة بعلاقات عائلية أو شخصية مع العميل.					
21	تقديم مكتب المراجعة للعميل خدمات أخرى غير المراجعة القانونية.					
22	كلما زادت الأتعاب كلما ضعفت استقلالية المدقق.					
23	المدة القانونية لعهدة المراجعة.					
24	الدوران الاجباري للمراجعالقانوني.					
25	وضع اجراءات وسياسات لتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ الاستقلالية.					
26	اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول.					
27	العقوبات القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري.					
28	التدابير التأديبية التي يتعرض لها المراجعالقانوني.					
29	سمعة مكتب المراجعة.					
30	حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.					
31	أهمية العميل.					
32	حجم مكتب المراجعة.					
33	تبني العميل للجنة تدقيق (لجنة حسابات).					

المحور الثالث: خطة التدقيق

الفرضية (3): يتوجب على المراجعلقيامه بعملية المراجعة القانونية للحسابات لمؤسسة ما أن يتبع خطة منهجية، موافقة لواقع المؤسسة موضوع المراجعة لضمان السير الحسن لإجراءات المراجعة، وتقديم تقرير يعكس حالتها.

رقم	العامل	تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
34	تبني معايير على أساسها يتم قبول العميل من عدمه.					
35	جمع المعلومات الخاصة بأنشطة العميل ومحيطه.					
36	القرب الجغرافي للعميل من مكتب المراجعة.					
37	الاتفاق المسبق على شروط المهمة.					
38	تحديد قدرات المكتب على توفير الامكانيات البشرية والمادية لإنجاز المهمة.					
39	التواصل مع المراجعالسابق.					
40	تقييم اجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية للعميل.					
41	اللجوء لخبير خارجي.					
42	التخطيط والاشراف المناسب على مهمة المراجعة.					
43	الاستعانة بموظفي العميل ممن تتوفر فيهم المؤهلات المناسبة.					
44	اطلاع أصحاب المصلحة على المشاكل التي واجهت فريق المراجعة أثناء تنفيذهم لإجراءات المراجعة.					
45	توثيق اجراءات عملية المراجعة.					
46	وضع اجراءات لرقابة جودة مهمة المراجعة.					

شكرا

ملحق رقم 02: الاستبانة الموزعة على عينة منفذي الرقابة الداخلية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)

الفرع: علوم التسيير

التخصص: محاسبة، مراجعة وتدقيق **المستوى: دكتوراه**

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

في إطار إنجاز أطروحة الدكتوراه تخصص محاسبة، ومراجعة وتدقيق، تحت اشراف الأستاذ مقراني عبد الكريم، على مستوى المدرسة العليا للتجارة (القليعة-الجزائر)، نحاول من خلال هذه الاستمارة تحديد العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات في ظل الاصلاحات التي تشهدها مهنة محافظ الحسابات، من وجهة نظر منفذي الرقابة الداخلية ضمن المؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية في السوق الجزائرية، والتي ستمكننا من الحصول على نظرة أوضح على واقع هذا الموضوع من خلال تجربتكم.

لذلك نرجو من سيادتكم التكرم والاجابة بموضوعية، حسبما يوافق وجهة نظركم عن مجمل أسئلة الاستمارة لتعميم الفائدة، وفي حالة ما إذا ارتأيتم أنه بإمكانكم تقديم أي ايضاحات بشأن أي نقطة فلا تترددوا بإبدائها.

مع العلم أن هذا الاستبيان لا يضم بيانات شخصية، إلا أننا سنتحفظ على السّرية التامة لمختلف المعلومات التي يضمها، ولن يتم استعمالها إلا بما يخدم البحث العلمي.

تقبلوا منّا فائق الاحترام والتقدير، على الجهد المبذول من سيادتكم.

إعداد: قماط كهينة

guematkahina@gmail.com

اشراف: الأستاذ مقراني عبد الكريم

III- معلومات عامة:

س 1: الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

س 2: العمر

- < 35 سنة ☐
- < 50 سنة ☐
- ≤ 50 سنة ☐

س 3: عدد سنوات الخبرة:

- < 5 سنوات ☐
- < 10 سنوات ☐
- < 20 سنة ☐
- ≤ 20 سنة ☐

س 4: المؤهل العلمي:

- ليسانس ☐
- ماستر ☐
- ماجستير ☐
- دكتوراه ☐
- شهادة أخرى (يرجى ذكرها) ☐ (.....)

س 5: الوظيفة المشغولة:

- محاسب ☐
- مراجعداخلي ☐
- مراقب داخلي ☐
- مالي ☐
- وظيفة أخرى (يرجى ذكرها) ☐ (.....)

س 6: القطاع الاقتصادي:

- القطاع الخاص ☐
- القطاع العام ☐
- مؤسسات مختلطة (وطنية/أجنبية) ☐

س7: عدد الموظفين في المؤسسة:

- ≤ 9 ☐
- ≤ 499 ☐
- ≤ 500 ☐

س 8: طبيعة النشاط:

- خدمات ☐
- بنوك وتأمين ☐
- صناعي ☐
- بناء، أشغال عمومية والري ☐

- أخرى (يرجى ذكرها) □ (.....)

IV- وجهة النظر

توصلت الدراسات النظرية إلى أن العوامل التالية ذات تأثير على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية، فالمطلوب منكم هو تحديد موافقتكم على كل من العبارات التالية في المحيط الجزائري وذلك بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة.

المحور الأول: التأهيل العلمي والخبرة العملية

فرضية (1): اعتبرت Linda DEANGELO كل من مستوى الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمراجعالقانوني عوامل محددة لقدرات المراجعوكفاءته على اكتشاف الأخطاء، فهي تمثل أحد المركبين للتعريف الذي قدمته لجودة المراجعة القانونية للحسابات الختامية.

رقم	العامل	تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
1	البرنامج التعليمي المطبق في الجامعات الجزائرية.					
2	مشروع انشاء مدرسة خاصة بمهنة المحاسبة، بحيث لا يمكن لأي شخص ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا بعد اجتياز تكوين مهني مدته سنتين.					
3	تعدد التخصصات العلمية لموظفي مكتب المراجعة (قانون، إعلام، كيمياء، ...، إلخ).					
4	تربص مهني في تخصص المراجعة المالية لفائدة فريق المراجعة.					
5	المشاركة في الندوات والمؤتمرات المهنية.					
6	تبني برنامج للدورات التدريبية والتكوينية.					
7	احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة خلال مهمة المراجعة القانونية.					
8	عدد سنوات الخبرة للمراجع الرئيسي.					
9	التخصص المحلي لمكتب المراجعة (تخصص المكتب في تقديم خدمات المراجعة القانونية لمؤسسات ذات نشاط معين في حيز جغرافي محدد).					
10	اعتماد سياسة توظيف مناسبة.					
11	التمتع بالقدرات التحليلية والتفكير المنطقي.					
12	العمل الجماعي بين أعضاء فريق المراجعة.					
13	عامل الجنس (المراجعة مهنة يمارسها الرجال).					
14	تحكم فريق المراجعة في التكنولوجية.					
15	التزام المدققين بأخلاقيات المهنة.					
16	الروح القيادية للمراجعالرئيسي.					
17	اتباع سياسة التحفيز المادي والمعنوي لموظفي مكتب المراجعة.					
18	العلاقة الطردية بين الأتعاب المحصلة وجودة الخدمات المقدمة.					

المحور الثاني: استقلالية المدقق

الفرضية (2): لا يكفي أن يكتشف المراجعالانحرافات المتضمنة في القوائم المالية، بل يجب أن يظهر استقلاليته بالكشف عنها من خلال تقرير يضعه في متناول الأطراف ذات العلاقة، ففي حالة لم يقم بالتصريح بها لا يمكن ضمان مصداقية المعلومات المالية التي تنتجها المؤسسة، وتكون جودة المراجعة موضع الشك.

رقم	العامل	تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
19	لجوء المؤسسات لدفتر الشروط في تعيينها لمحافظ الحسابات.					
20	ارتباط أحد أعضاء الفريق المراجعة بعلاقات عائلية أو شخصية مع العميل.					
21	تقديم مكتب المراجعة لفائدة العميل خدمات أخرى غير المراجعة القانونية.					
22	ارتباط مكتب المراجعة اقتصاديا بالعميل (كلما زادت الأتعاب كلما ضعفت استقلالية المدقق).					
23	المدة القانونية لعهدة خدمات المراجعة القانونية.					
24	الدوران الاجباري للمراجعالقانوني.					
25	وضع اجراءات وسياسات لتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ استقلالية فريق المراجعة القانونية.					
26	اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية فريق المراجعة، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول.					
27	العقوبات القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري.					
28	التدابير التأديبية التي يتعرض لها المراجعالقانوني.					
29	سمعة مكتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة القانونية.					
30	حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.					
31	أهمية العميل.					
32	حجم مكتب المراجعة.					
33	تبني العميل للجنة تدقيق (لجنة حسابات).					

المحور الثالث: خطة التدقيق

الفرضية (3): يتوجب على المراجعلقيامه بعملية المراجعة القانونية للحسابات لمؤسسة ما أن يتبع خطة منهجية، موافقة لواقع المؤسسة موضوع المراجعة لضمان السير الحسن لإجراءات المراجعة، وتقديم تقرير يعكس حالتها.

رقم	العامل	تأثير كبير جدا	تأثير كبير	متوسط التأثير	ضعيف التأثير	ضعيف جدا
34	تبني مكتب المراجعة لمعايير يعتمد عليها في قرار قبول العميل من عدمه.					
35	جمع فريق المراجعة للمعلومات الخاصة بأنشطة العميل ومحيطه.					
36	القرب الجغرافي للعميل من مكتب المراجعة.					
37	الاتفاق المسبق على شروط المهمة.					
38	تحديد قدرات المكتب على توفير الامكانيات البشرية والمادية لإنجاز المهمة.					
39	التواصل مع المراجعالسابق.					
40	تقييم اجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية للعميل.					
41	اللجوء لخبير خارجي لمراجعة بعض العمليات ذات الطابع الخاص.					
42	التخطيط المناسب لمهمة المراجعة.					
43	الاشراف المناسب على مهمة المراجعة.					
44	الاستعانة بموظفي العميل ممن تتوفر فيهم المؤهلات المناسبة.					
45	اطلاع أصحاب المصلحة بالمشاكل التي واجهت فريق المراجعة أثناء مهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية.					
46	توثيق اجراءات عملية المراجعة.					
47	وضع اجراءات لرقابة جودة مهمة المراجعة.					
48	وجود هيئة مهنية عليا تتابع وتراقب جودة أداء المكاتب المهنية.					

شكرا

ملحق رقم 03: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الأول عن إجابات المدققين القانونيين

التدقيق فريق لأعضاء العليمي المستوى العلمي المستوى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير جدا	2	2,4	2,4	2,4
	تأثير كبير	2	2,4	2,4	4,9
	متوسط التأثير	7	8,5	8,5	13,4
	ضعيف التأثير	32	39,0	39,0	52,4
	ضعيف جدا	39	47,6	47,6	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

معهد المحاسبة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير جدا	1	1,2	1,2	1,2
	تأثير كبير	6	7,3	7,3	8,5
	متوسط التأثير	11	13,4	13,4	22,0
	ضعيف التأثير	28	34,1	34,1	56,1
	4,1	3	3,7	3,7	59,8
	ضعيف جدا	33	40,2	40,2	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير جدا	6	7,3	7,3	7,3
	تأثير كبير	5	6,1	6,1	13,4
	متوسط التأثير	23	28,0	28,0	41,5
	3,6	1	1,2	1,2	42,7
	ضعيف التأثير	27	32,9	32,9	75,6
	ضعيف جدا	20	24,4	24,4	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

التدقيق تخصص في مهني تربص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير جدا	1	1,2	1,2	1,2
	تأثير كبير	2	2,4	2,4	3,7
	متوسط التأثير	9	11,0	11,0	14,6
	ضعيف التأثير	41	50,0	50,0	64,6
	ضعيف جدا	29	35,4	35,4	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

المهنية والمؤتمرات الندوات في المشاركة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير جدا	1	1,2	1,2	1,2
	تأثير كبير	3	3,7	3,7	4,9
	متوسط التأثير	10	12,2	12,2	17,1
	ضعيف التأثير	33	40,2	40,2	57,3
	ضعيف جدا	35	42,7	42,7	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

والتكوينية التدريبية للدورات برنامج تبني

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير	5	6,1	6,1	6,1
	متوسط التأثير	11	13,4	13,4	19,5
	ضعيف التأثير	30	36,6	36,6	56,1
	ضعيف جدا	36	43,9	43,9	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

والمراجعة المحاسبة ومبادئ معايير احترام

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط التأثير	6	7,3	7,3	7,3
	ضعيف التأثير	28	34,1	34,1	41,5
	ضعيف جدا	48	58,5	58,5	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

الخبرة سنوات عدد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط التأثير	19	23,2	23,2	23,2

	ضعيف التاثير	33	40,2	40,2	63,4
	ضعيف جدا	30	36,6	36,6	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

المحلي التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تاثير كبير جدا	7	8,5	8,5	8,5
	تاثير كبير	7	8,5	8,5	17,1
	متوسط التاثير	25	30,5	30,5	47,6
	ضعيف التاثير	35	42,7	42,7	90,2
	ضعيف جدا	8	9,8	9,8	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

سياسة توظيف

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تاثير كبير	3	3,7	3,7	3,7
	متوسط التاثير	16	19,5	19,5	23,2
	ضعيف التاثير	37	45,1	45,1	68,3
	4,0	1	1,2	1,2	69,5
	ضعيف جدا	25	30,5	30,5	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

القدرات التحليلية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تاثير كبير	1	1,2	1,2	1,2
	متوسط التاثير	5	6,1	6,1	7,3
	ضعيف التاثير	34	41,5	41,5	48,8
	4,4	1	1,2	1,2	50,0
	ضعيف جدا	41	50,0	50,0	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

العمل الجماعي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تاثير كبير جدا	1	1,2	1,2	1,2
	تاثير كبير	1	1,2	1,2	2,4
	متوسط التاثير	10	12,2	12,2	14,6
	ضعيف التاثير	36	43,9	43,9	58,5
	4,2	1	1,2	1,2	59,8
	ضعيف جدا	33	40,2	40,2	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

الجنس عامل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تاثير كبير جدا	39	47,6	47,6	47,6
	تاثير كبير	9	11,0	11,0	58,5
	متوسط التاثير	20	24,4	24,4	82,9
	ضعيف التاثير	9	11,0	11,0	93,9
	ضعيف جدا	5	6,1	6,1	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

التكنولوجيات في التحكم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تاثير كبير جدا	1	1,2	1,2	1,2
	تاثير كبير	2	2,4	2,4	3,7
	متوسط التاثير	9	11,0	11,0	14,6
	ضعيف التاثير	34	41,5	41,5	56,1
	ضعيف جدا	36	43,9	43,9	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

أخلاقيات المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
alide	تاثير كبير	1	1,2	1,2	1,2
	متوسط التاثير	3	3,7	3,7	4,9
	ضعيف التاثير	24	29,3	29,3	34,1
	4,6	1	1,2	1,2	35,4
	ضعيف جدا	53	64,6	64,6	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

الروح القيادية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير جدا	1	1,2	1,2	1,2
	تأثير كبير	3	3,7	3,7	4,9
	متوسط التأثير	7	8,5	8,5	13,4
	ضعيف التأثير	30	36,6	36,6	50,0
	4,3	3	3,7	3,7	53,7
	ضعيف جدا	38	46,3	46,3	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

التحفيز

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير جدا	1	1,2	1,2	1,2
	تأثير كبير	2	2,4	2,4	3,7
	متوسط التأثير	12	14,6	14,6	18,3
	ضعيف التأثير	44	53,7	53,7	72,0
	4,0	1	1,2	1,2	73,2
	ضعيف جدا	22	26,8	26,8	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

العلاقة الطردية بين الأتعاب المحصلة وجودة الخدمات المقدمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تأثير كبير جدا	3	3,7	3,7	3,7
	تأثير كبير	2	2,4	2,4	6,1
	متوسط التأثير	12	14,6	14,6	20,7
	ضعيف التأثير	40	48,8	48,8	69,5
	ضعيف جدا	25	30,5	30,5	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

ملحق رقم 04: الإحصاء الوصفي للمحور الأول عن إجابات المدققين القانونيين

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
العليمي المستوى العلمي المستوى التدقيق فريق لأعضاء	82	4,27	,903
SMEAN(المحاسبة.معهد)	82	4,09	,971
SMEAN(العلمي.التخصص)	82	3,62	1,139
التدقيق تخصص في مهني تربص	82	4,16	,808
المهنية والمؤتمرات الندوات في المشاركة	82	4,20	,881
والتكوينية التدريبية للدورات برنامج تبني	82	4,18	,891
المحاسبة ومبادئ معايير احترام والمراجعة	82	4,51	,633
الخبرة سنوات عدد	82	4,13	,766
المحلي التخصص	82	3,37	1,060
SMEAN(توظيف.سياسة)	82	4,04	,808
SMEAN(التحليلية.القدرات)	82	4,42	,664
SMEAN(الجماعي.العمل)	82	4,22	,801
الجنس عامل	82	2,17	1,303
التكنولوجيات في التحكم	82	4,24	,840
SMEAN(المهنة.أخلاقيات)	82	4,59	,624
SMEAN(القيادية.الروح)	82	4,28	,860
SMEAN(التحفيز)	82	4,04	,793
المحصلة الأتعاب بين الطردية العلاقة المقدمة الخدمات وجودة	82	4,00	,943
N valide (liste)	82		

ملحق رقم 05: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الثاني عن إجابات المدققين القانونيين

الدفتر الشروط

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	17	20,7	20,7	20,7
	ضعيف التاثير	3	3,7	3,7	24,4
	متوسط التاثير	23	28,0	28,0	52,4
	3	1	1,2	1,2	53,7
	تاثير كبير	18	22,0	22,0	75,6
	تاثير كبير جدا	20	24,4	24,4	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

ارتباط أحد أعضاء الفريق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	16	19,5	19,5	19,5
	ضعيف التاثير	6	7,3	7,3	26,8
	متوسط التاثير	18	22,0	22,0	48,8
	3	1	1,2	1,2	50,0
	تاثير كبير	12	14,6	14,6	64,6
	تاثير كبير جدا	29	35,4	35,4	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

تقديم خدمات أخرى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	11	13,4	13,4	13,4
	ضعيف التاثير	4	4,9	4,9	18,3
	متوسط التاثير	20	24,4	24,4	42,7
	3	1	1,2	1,2	43,9
	تاثير كبير	27	32,9	32,9	76,8
	تاثير كبير جدا	19	23,2	23,2	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

الأتعاب استقلالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	17	20,7	20,7	20,7
	ضعيف التاثير	19	23,2	23,2	43,9
	3	2	2,4	2,4	46,3
	متوسط التاثير	21	25,6	25,6	72,0
	تاثير كبير	11	13,4	13,4	85,4
	تاثير كبير جدا	12	14,6	14,6	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

عهدة التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	5	6,1	6,1	6,1
	ضعيف التاثير	5	6,1	6,1	12,2
	متوسط التاثير	17	20,7	20,7	32,9
	4	1	1,2	1,2	34,1
	تاثير كبير	29	35,4	35,4	69,5
	تاثير كبير جدا	25	30,5	30,5	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

الدوران الاجباري

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	4	4,9	4,9	4,9
	ضعيف التاثير	3	3,7	3,7	8,5
	متوسط التاثير	22	26,8	26,8	35,4
	4	2	2,4	2,4	37,8
	تاثير كبير	22	26,8	26,8	64,6
	تاثير كبير جدا	29	35,4	35,4	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

اجراءات سياسات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	1,2	1,2	1,2
	ضعيف التاثير	7	8,5	8,5	9,8
	متوسط التاثير	12	14,6	14,6	24,4

	4	1	1,2	1,2	25,6
	تاثير كبير	36	43,9	43,9	69,5
	تاثير كبير جدا	25	30,5	30,5	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

التدابير التصحيحية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	2	2,4	2,4	2,4
	ضعيف التاثير	3	3,7	3,7	6,1
	متوسط التاثير	9	11,0	11,0	17,1
	تاثير كبير	43	52,4	52,4	69,5
	4	1	1,2	1,2	70,7
	تاثير كبير جدا	24	29,3	29,3	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

العقوبات القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	4	4,9	4,9	4,9
	ضعيف التاثير	5	6,1	6,1	11,0
	متوسط التاثير	14	17,1	17,1	28,0
	تاثير كبير	32	39,0	39,0	67,1
	تاثير كبير جدا	27	32,9	32,9	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

التدابير التأديبية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	4	4,9	4,9	4,9
	ضعيف التاثير	5	6,1	6,1	11,0
	متوسط التاثير	19	23,2	23,2	34,1
	4	1	1,2	1,2	35,4
	تاثير كبير	29	35,4	35,4	70,7
	تاثير كبير جدا	24	29,3	29,3	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

سمعة مكتب التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	1,2	1,2	1,2
	ضعيف التاثير	2	2,4	2,4	3,7
	متوسط التاثير	16	19,5	19,5	23,2
	تاثير كبير	25	30,5	30,5	53,7
	تاثير كبير جدا	38	46,3	46,3	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	11	13,4	13,4	13,4
	ضعيف التاثير	12	14,6	14,6	28,0
	متوسط التاثير	24	29,3	29,3	57,3
	تاثير كبير	23	28,0	28,0	85,4
	تاثير كبير جدا	12	14,6	14,6	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

أهمية العميل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	22	26,8	26,8	26,8
	ضعيف التاثير	28	34,1	34,1	61,0
	متوسط التاثير	18	22,0	22,0	82,9
	تاثير كبير	6	7,3	7,3	90,2
	تاثير كبير جدا	8	9,8	9,8	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

حجم مكتب التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	4	4,9	4,9	4,9
	ضعيف التاثير	6	7,3	7,3	12,2
	متوسط التاثير	21	25,6	25,6	37,8
	4	1	1,2	1,2	39,0
	تاثير كبير	35	42,7	42,7	81,7
	تاثير كبير جدا	15	18,3	18,3	100,0

	Total	82	100,0	100,0	

لجنة تدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	4	4,9	4,9	4,9
	ضعيف التاثير	7	8,5	8,5	13,4
	متوسط التاثير	18	22,0	22,0	35,4
	4	4	4,9	4,9	40,2
	تاثير كبير	32	39,0	39,0	79,3
	تاثير كبير جدا	17	20,7	20,7	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

ملحق رقم 06: الإحصاء الوصفي للمحور الثاني عن إجابات المدققين القانونيين

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
SMEAN(الشروط.الدفتر)	82	3,26	1,421
SMEAN(الفريق.أعضاء.أحد.ارتباط)	82	3,40	1,513
SMEAN(أخرى.خدمات.تقديم)	82	3,48	1,278
SMEAN(الأتعابكاستقلالية)	82	2,78	1,324
SMEAN(التدقيق.عهدة)	82	3,79	1,130
SMEAN(لاجباري.الدورانا)	82	3,86	1,097
SMEAN(سياسات.اجراءات)	82	3,95	,955
SMEAN(التصحيحية.التدابير)	82	4,04	,881
عليها نص التي القانونية العقوبات الجزائري المشرع	82	3,89	1,089
SMEAN(التأديبية.التدابير)	82	3,79	1,085
التدقيق مكتب سمعة	82	4,18	,918
التدقيق مكاتب بين المنافسة حدة	82	3,16	1,242
العميل أهمية	82	2,39	1,235
SMEAN(حجممكتبالتدقيق)	82	3,63	1,024
SMEAN(تدقيق.لجنة)	82	3,65	1,052
N valide (liste)	82		

ملحق رقم 07: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الثالث عن إجابات المدققين القانونيين

قبول العميل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	2	2,4	2,4	2,4
	ضعيف التاثير	6	7,3	7,3	9,8
	متوسط التاثير	20	24,4	24,4	34,1
	4	1	1,2	1,2	35,4
	تاثير كبير	34	41,5	41,5	76,8
	تاثير كبير جدا	19	23,2	23,2	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

جمع المعلومات الخاصة بأنشطة العميل ومحيطه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	5	6,1	6,1	6,1
	متوسط التاثير	9	11,0	11,0	17,1
	تاثير كبير	35	42,7	42,7	59,8
	تاثير كبير جدا	33	40,2	40,2	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

القرب الجغرافي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	17	20,7	20,7	20,7
	ضعيف التاثير	16	19,5	19,5	40,2
	3	1	1,2	1,2	41,5
	متوسط التاثير	20	24,4	24,4	65,9
	تاثير كبير	19	23,2	23,2	89,0
	تاثير كبير جدا	9	11,0	11,0	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

الاتفاق المسبق على شروط المهمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	1,2	1,2	1,2
	ضعيف التاثير	2	2,4	2,4	3,7
	متوسط التاثير	9	11,0	11,0	14,6
	تاثير كبير	41	50,0	50,0	64,6
	تاثير كبير جدا	29	35,4	35,4	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

تحديد قدرات المكتب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	1,2	1,2	1,2
	ضعيف التاثير	2	2,4	2,4	3,7
	متوسط التاثير	16	19,5	19,5	23,2
	تاثير كبير	34	41,5	41,5	64,6
	4	1	1,2	1,2	65,9
	تاثير كبير جدا	28	34,1	34,1	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

المراجعالسابق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	3	3,7	3,7	3,7
	ضعيف التاثير	6	7,3	7,3	11,0
	متوسط التاثير	21	25,6	25,6	36,6
	4	1	1,2	1,2	37,8
	تاثير كبير	34	41,5	41,5	79,3
	تاثير كبير جدا	17	20,7	20,7	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

اجراءات الرقابة الداخلية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	2	2,4	2,4	2,4
	متوسط التاثير	12	14,6	14,6	17,1
	تاثير كبير	32	39,0	39,0	56,1
	4	1	1,2	1,2	57,3
	تاثير كبير جدا	35	42,7	42,7	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

لخبير خارجي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	6	7,3	7,3	7,3
	ضعيف التاثير	11	13,4	13,4	20,7
	متوسط التاثير	21	25,6	25,6	46,3
	3	2	2,4	2,4	48,8
	تاثير كبير	28	34,1	34,1	82,9
	تاثير كبير جدا	14	17,1	17,1	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

التخطيط والاشراف

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	3	3,7	3,7	3,7
	متوسط التاثير	6	7,3	7,3	11,0
	تاثير كبير	36	43,9	43,9	54,9
	4	1	1,2	1,2	56,1
	تاثير كبير جدا	36	43,9	43,9	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

موظفي العميل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	4	4,9	4,9	4,9
	ضعيف التاثير	6	7,3	7,3	12,2
	متوسط التاثير	15	18,3	18,3	30,5
	4	2	2,4	2,4	32,9
	تاثير كبير	38	46,3	46,3	79,3
	تاثير كبير جدا	17	20,7	20,7	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

أصحاب المصلحة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	3	3,7	3,7	3,7
	ضعيف التاثير	3	3,7	3,7	7,3
	متوسط التاثير	14	17,1	17,1	24,4
	4	2	2,4	2,4	26,8
	تاثير كبير	38	46,3	46,3	73,2
	تاثير كبير جدا	22	26,8	26,8	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

توثيق اجراءات عملية التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	2	2,4	2,4	2,4
	متوسط التاثير	13	15,9	15,9	18,3
	تاثير كبير	35	42,7	42,7	61,0
	تاثير كبير جدا	32	39,0	39,0	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

رقابة جود التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	5	6,1	6,1	6,1
	متوسط التاثير	10	12,2	12,2	18,3
	تاثير كبير	33	40,2	40,2	58,5
	4	1	1,2	1,2	59,8
	تاثير كبير جدا	33	40,2	40,2	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

ملحق رقم 08: الإحصاء الوصفي للمحور الثالث عن إجابات المدققين القانونيين

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
SMEAN(العميل.قبول)	82	3,77	,972
العميل بأنشطة الخاصة المعلومات جمع ومحيطه	82	4,17	,858
SMEAN(الجغرافي.القرب)	82	2,84	1,300
المهمة شروط على المسبق الاتفاق	82	4,16	,808
SMEAN(لمكتب.قدراتنا.تحديد)	82	4,06	,866
SMEAN(السابق.المدقق)	82	3,69	1,002
SMEAN(الداخلية.الرقابة.اجراءات)	82	4,23	,790
SMEAN(خارجي.لخبير)	82	3,41	1,141
SMEAN(والاشرافا.التخطيط)	82	4,30	,761
SMEAN(العميل.موظفي)	82	3,73	1,030
SMEAN(المصلحة.أصحاب)	82	3,91	,958
التدقيق عملية اجراءات توثيق	82	4,18	,788
SMEAN(التدقيق.جود.رقابة)	82	4,16	,867
N valide (liste)	82		

ملحق رقم 09: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الأول عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية

البرنامج التعليمي المطبق من طرف الجامعات الجزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	20	14,8	14,8	14,8
	ضعيف التاثير	13	9,6	9,6	24,4
	متوسط التاثير	50	37,0	37,0	61,5
	تاثير كبير	33	24,4	24,4	85,9
	تاثير كبير جدا	19	14,1	14,1	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

مشروع انشاء مدرسة خاصة بمهنة المحاسبة، بحيث لا يمكن لأي شخص ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا بعد اجتياز تكوين مهني لمدة سنتين.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	8	5,9	5,9	5,9
	ضعيف التاثير	5	3,7	3,7	9,6
	متوسط التاثير	16	11,9	11,9	21,5
	تاثير كبير	47	34,8	34,8	56,3
	تاثير كبير جدا	59	43,7	43,7	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تعدد التخصصات العلمية لعمال مكتب المراجعة (قانون، إعلام، كيمياء،... ، إلخ)

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	4	3,0	3,0	3,7
	متوسط التاثير	10	7,4	7,4	11,1
	تاثير كبير	53	39,3	39,3	50,4
	تاثير كبير جدا	67	49,6	49,6	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تربص مهني في تخصص المراجعة المالية لفائدة فريق التدقيق.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط التاثير	13	9,6	9,6	9,6
	تاثير كبير	54	40,0	40,0	49,6
	تاثير كبير جدا	68	50,4	50,4	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

المشاركة في الندوات والمؤتمرات المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	5	3,7	3,7	4,4
	متوسط التاثير	15	11,1	11,1	15,6
	تاثير كبير	61	45,2	45,2	60,7
	تاثير كبير جدا	53	39,3	39,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تبني برنامج للدورات التدريبية والتكوينية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	متوسط التاثير	13	9,6	9,6	10,4
	تاثير كبير	44	32,6	32,6	43,0
	تاثير كبير جدا	77	57,0	57,0	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

احترام معايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة خلال مهمة المراجعة القانونية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	1	,7	,7	,7
	متوسط التاثير	2	1,5	1,5	2,2
	تاثير كبير	18	13,3	13,3	15,6
	تاثير كبير جدا	114	84,4	84,4	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة للمراجع الرئيسي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	1	,7	,7	1,5
	متوسط التاثير	22	16,3	16,3	17,8
	تاثير كبير	64	47,4	47,4	65,2
	تاثير كبير جدا	47	34,8	34,8	100,0

	Total	135	100,0	100,0	

التخصص الصناعي لمكتب التدقيق (تخصص مكتب التدقيق في المراجعة القانونية لنوع معين من النشاطات (بنوك، تأمينات، خدمات،... ، إلخ))

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	11	8,1	8,1	8,1
	ضعيف التاثير	5	3,7	3,7	11,9
	متوسط التاثير	26	19,3	19,3	31,1
	تاثير كبير	52	38,5	38,5	69,6
	تاثير كبير جدا	41	30,4	30,4	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

اعتماد مكتب التدقيق لسياسة توظيف مناسبة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	3	2,2	2,2	3,0
	متوسط التاثير	17	12,6	12,6	15,6
	تاثير كبير	44	32,6	32,6	48,1
	تاثير كبير جدا	70	51,9	51,9	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تمتع فريق التدقيق بالقدرات التحليلية والتفكير المنطقي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	2	1,5	1,5	1,5
	متوسط التاثير	6	4,4	4,4	5,9
	تاثير كبير	45	33,3	33,3	39,3
	تاثير كبير جدا	82	60,7	60,7	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

العمل الجماعي بين فريق التدقيق.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	1	,7	,7	,7
	متوسط التاثير	4	3,0	3,0	3,7
	تاثير كبير	38	28,1	28,1	31,9
	تاثير كبير جدا	92	68,1	68,1	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

عامل الجنس (التدقيق مهنة يمارسها الرجال)

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	73	54,1	54,1	54,1
	ضعيف التاثير	12	8,9	8,9	63,0
	متوسط التاثير	36	26,7	26,7	89,6
	تاثير كبير	5	3,7	3,7	93,3
	تاثير كبير جدا	9	6,7	6,7	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تحكم فريق التدقيق في التكنولوجية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	2	1,5	1,5	1,5
	متوسط التاثير	12	8,9	8,9	10,4
	تاثير كبير	66	48,9	48,9	59,3
	تاثير كبير جدا	55	40,7	40,7	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

التزام المدققين بأخلاقيات المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط التاثير	7	5,2	5,2	5,2
	تاثير كبير	51	37,8	37,8	43,0
	تاثير كبير جدا	77	57,0	57,0	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

الروح القيادية للمراجع الرئيسي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	2	1,5	1,5	1,5
	ضعيف التاثير	1	,7	,7	2,2
	متوسط التاثير	12	8,9	8,9	11,1
	تاثير كبير	47	34,8	34,8	45,9
	تاثير كبير جدا	73	54,1	54,1	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

اتباع مكتب التدقيق سياسة التحفيز المادي والمعنوي لموظفيه.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	2	1,5	1,5	1,5
	متوسط التاثير	9	6,7	6,7	8,1
	تاثير كبير	45	33,3	33,3	41,5
	تاثير كبير جدا	79	58,5	58,5	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

العلاقة الطردية بين الأتعاب المحصلة من مهمة المراجعة القانونية وجودة الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	3	2,2	2,2	3,0
	متوسط التاثير	12	8,9	8,9	11,9
	تاثير كبير	56	41,5	41,5	53,3
	تاثير كبير جدا	63	46,7	46,7	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

ملحق رقم 10: الإحصاء الوصفي للمحور الأول عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
طرف من المطبق التعليمي البرنامج الجزائرية الجامعات.	135	3,13	1,220
بمهنة خاصة مدرسة انشاء مشروع شخص لأي يمكن لا بحيث المحاسبة، بعد إلا الحسابات محافظ مهنة ممارسة سنتين لمدة مهني تكوين اجتياز.	135	4,07	1,114
مكتب لعمال العلمية التخصصات تعدد ،... كيمياء، إعلام، قانون،) المراجعة إلخ).	135	4,34	,803
المراجعة تخصص في مهني تربص التدقيق فريق لفائدة المالية.	135	4,41	,661
المهنية والمؤتمرات الندوات في المشاركة	135	4,19	,830
والتكوينية التدريبية للدورات برنامج تبني	135	4,45	,730
المحاسبة ومبادئ معايير احترام المراجعة مهمة خلال والمراجعة القانونية.	135	4,81	,476
الرئيسي للمراجع الخبرة سنوات عدد.	135	4,15	,768
التدقيق لمكتب الصناعي التخصص المراجعة في التدقيق مكتب تخصص) بنوك،) النشاطات من معين لنوع القانونية ((إلخ ،... خدمات، تأمينات،	135	3,79	1,160
توظيف لسياسة التدقيق مكتب اعتماد مناسبة.	135	4,33	,836
التحليلية بالقدرات التدقيق فريق تمتع المنطقي والتفكير	135	4,53	,656
التدقيق فريق بين الجماعي العمل.	135	4,64	,581
يمارسها مهنة التدقيق) الجنس عامل (الرجال	135	2,00	1,252
التكنولوجية في التدقيق فريق تحكم.	135	4,29	,690
المهنة بأخلاقيات المدققين التزام	135	4,52	,597
الرئيسي للمراجع القيادية الروح	135	4,39	,802
المادي التحفيز سياسة التدقيق مكتب اتباع لموظفيه والمعنوي.	135	4,49	,690
من المحصلة الأتعاب بين الطردية العلاقة الخدمات وجودة القانونية المراجعة مهمة التدقيق مكتب يقدمها التي.	135	4,31	,787
N valide (liste)	135		

ملحق رقم 11: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الثاني عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية

لجوء المؤسسات لدفتر الشروط في تعيين محافظ الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	5	3,7	3,7	3,7
	ضعيف التاثير	3	2,2	2,2	5,9
	متوسط التاثير	23	17,0	17,0	23,0
	تاثير كبير	52	38,5	38,5	61,5
	تاثير كبير جدا	52	38,5	38,5	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

ارتباط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقات عائلية أو شخصية مع عميل مهمة المراجعة القانونية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	28	20,7	20,7	20,7
	ضعيف التاثير	8	5,9	5,9	26,7
	متوسط التاثير	18	13,3	13,3	40,0
	تاثير كبير	27	20,0	20,0	60,0
	تاثير كبير جدا	54	40,0	40,0	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تقديم مكتب التدقيق خدمات أخرى غير المراجعة القانونية للعميل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	12	8,9	8,9	8,9
	ضعيف التاثير	6	4,4	4,4	13,3
	متوسط التاثير	33	24,4	24,4	37,8
	تاثير كبير	59	43,7	43,7	81,5
	تاثير كبير جدا	25	18,5	18,5	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

ارتباط مكتب التدقيق اقتصاديا بالعميل (كلما زادت الاتعاب كلما ضعفت استقلالية المدقق)

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تاثير كبير جدا	42	31,1	31,1	31,1
	تاثير كبير	52	38,5	38,5	69,6
	متوسط التاثير	24	17,8	17,8	87,4
	ضعيف التاثير	6	4,4	4,4	91,9
	ضعيف جدا	11	8,1	8,1	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

المدة القانونية لعهدة التدقيق (3سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة)

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	4	3,0	3,0	3,7
	متوسط التاثير	28	20,7	20,7	24,4
	تاثير كبير	50	37,0	37,0	61,5
	تاثير كبير جدا	52	38,5	38,5	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

الدوران الاجباري للمراجعالقانوني

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	3	2,2	2,2	2,2
	ضعيف التاثير	5	3,7	3,7	5,9
	متوسط التاثير	21	15,6	15,6	21,5
	تاثير كبير	53	39,3	39,3	60,7
	تاثير كبير جدا	53	39,3	39,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

وضع اجراءات لتقييم الظروف التي من شأنها توليد تهديدات على مبدأ الاستقلالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	2	1,5	1,5	2,2
	متوسط التاثير	13	9,6	9,6	11,9
	تاثير كبير	59	43,7	43,7	55,6
	تاثير كبير جدا	60	44,4	44,4	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة للتخلص من الظروف التي من شأنها تهديد استقلالية مكتب التدقيق، أو خفض حدتها إلى المستوى المعقول.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7

	ضعيف التاثير	2	1,5	1,5	2,2
	متوسط التاثير	12	8,9	8,9	11,1
	تاثير كبير	53	39,3	39,3	50,4
	تاثير كبير جدا	67	49,6	49,6	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

العقوبات القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	جدا ضعيف	2	1,5	1,5	1,5
	التاثير ضعيف	5	3,7	3,7	5,2
	التاثير متوسط	22	16,3	16,3	21,5
	كبير تاثير	59	43,7	43,7	65,2
	جدا كبير تاثير	47	34,8	34,8	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

التدابير التأديبية التي يتعرض لها المراجعالقانوني

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	3	2,2	2,2	2,2
	ضعيف التاثير	3	2,2	2,2	4,4
	متوسط التاثير	21	15,6	15,6	20,0
	تاثير كبير	55	40,7	40,7	60,7
	تاثير كبير جدا	53	39,3	39,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

سمعة مكتب التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	5	3,7	3,7	4,4
	متوسط التاثير	19	14,1	14,1	18,5
	تاثير كبير	54	40,0	40,0	58,5
	تاثير كبير جدا	56	41,5	41,5	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	10	7,4	7,4	7,4
	ضعيف التاثير	8	5,9	5,9	13,3
	متوسط التاثير	27	20,0	20,0	33,3
	تاثير كبير	51	37,8	37,8	71,1
	تاثير كبير جدا	39	28,9	28,9	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

أهمية العميل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تاثير كبير جدا	37	27,4	27,4	27,4
	تاثير كبير	48	35,6	35,6	63,0
	متوسط التاثير	31	23,0	23,0	85,9
	ضعيف التاثير	6	4,4	4,4	90,4
	ضعيف جدا	13	9,6	9,6	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

حجم مكتب التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	15	11,1	11,1	11,1
	ضعيف التاثير	11	8,1	8,1	19,3
	متوسط التاثير	38	28,1	28,1	47,4
	تاثير كبير	42	31,1	31,1	78,5
	تاثير كبير جدا	29	21,5	21,5	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تبني العميل للجنة تدقيق (لجنة حسابات)

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	5	3,7	3,7	3,7
	ضعيف التاثير	5	3,7	3,7	7,4
	متوسط التاثير	25	18,5	18,5	25,9
	تاثير كبير	51	37,8	37,8	63,7
	تاثير كبير جدا	49	36,3	36,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

ملحق رقم 12: الإحصاء الوصفي للمحور الثاني عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعيين في الشروط لدفتر المؤسسات لجوء الحسابات محافظ	135	4,06	,991
بعلاقات التدقيق فريق أعضاء أحد ارتباط مهمة عميل مع شخصية أو عائلية القانونية المراجعة	135	3,53	1,559
غير أخرى خدمات التدقيق مكتب تقديم للعميل القانونية المراجعة	135	3,59	1,116
بالعميل اقتصاديا التدقيق مكتب ارتباط ضعفت كلما الأتعاب زادت كلما) (المدقق استقلالية	135	2,20	1,171
سنوات 3) التدقيق لعهدة القانونية المدة (واحدة مرة للتجديد قابلة	135	4,10	,880
للمراجعالقانوني الاجباري الدوران	135	4,10	,945
من التي الظروف لتقييم اجراءات وضع الاستقلالية مبدأ على تهديدات توليد شأنها	135	4,30	,764
المناسبة التصحيحية التدابير اتخاذ شأنها من التي الظروف من للتخلص خفض أو التدقيق، مكتب استقلالية تهديد .المعقول المستوى إلى حدتها	135	4,36	,767
عليها نص التي القانونية العقوبات .الجزائري المشرع	135	4,07	,891
لها يتعرض التي التأديبية التدابير المراجعالقانوني	135	4,13	,910
التدقيق مكتب سمعة	135	4,18	,863
التدقيق مكاتب بين المنافسة حدة	135	3,75	1,157
العميل أهمية	135	2,33	1,203
التدقيق مكتب حجم	135	3,44	1,231
(حسابات لجنة) تدقيق للجنة العميل تبني	135	3,99	1,018
N valide (liste)	135		

ملحق رقم 13: الإحصاء الوصفي (التكرارات) للمحور الثالث عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية

جمع فريق التدقيق للمعلومات الخاصة بأنشطة العميل ومحيطه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	2	1,5	1,5	2,2
	متوسط التاثير	7	5,2	5,2	7,4
	تاثير كبير	47	34,8	34,8	42,2
	تاثير كبير جدا	78	57,8	57,8	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

القرب الجغرافي للعميل من مكتب التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	43	31,9	31,9	31,9
	ضعيف التاثير	12	8,9	8,9	40,7
	متوسط التاثير	49	36,3	36,3	77,0
	تاثير كبير	22	16,3	16,3	93,3
	تاثير كبير جدا	9	6,7	6,7	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

الاتفاق المسبق على شروط المهمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	5	3,7	3,7	3,7
	ضعيف التاثير	8	5,9	5,9	9,6
	متوسط التاثير	19	14,1	14,1	23,7
	تاثير كبير	56	41,5	41,5	65,2
	تاثير كبير جدا	47	34,8	34,8	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تحديد قدرات المكتب على توفير الامكانيات البشرية والمادية لإنجاز المهمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	ضعيف التاثير	4	3,0	3,0	3,7
	متوسط التاثير	12	8,9	8,9	12,6
	تاثير كبير	61	45,2	45,2	57,8
	تاثير كبير جدا	57	42,2	42,2	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

التواصل مع المراجعالسابق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	22	16,3	16,3	16,3
	ضعيف التاثير	15	11,1	11,1	27,4
	متوسط التاثير	43	31,9	31,9	59,3
	تاثير كبير	40	29,6	29,6	88,9
	تاثير كبير جدا	15	11,1	11,1	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

تقييم اجراءات الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي للعميل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	5	3,7	3,7	3,7
	متوسط التاثير	5	3,7	3,7	7,4
	تاثير كبير	51	37,8	37,8	45,2
	تاثير كبير جدا	74	54,8	54,8	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

اللجوء لخبير خارجي لتدقيق بعض العمليات ذات الطابع الخاص.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	10	7,4	7,4	7,4
	ضعيف التاثير	9	6,7	6,7	14,1
	متوسط التاثير	47	34,8	34,8	48,9
	تاثير كبير	51	37,8	37,8	86,7
	تاثير كبير جدا	18	13,3	13,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

التخطيط المناسب لمهمة التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	2	1,5	1,5	1,5
	متوسط التاثير	4	3,0	3,0	4,4
	تاثير كبير	30	22,2	22,2	26,7

	تأثير كبير جدا	99	73,3	73,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

الاشراف المناسب على مهمة التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	1	,7	,7	,7
	متوسط التاثير	3	2,2	2,2	3,0
	تأثير كبير	47	34,8	34,8	37,8
	تأثير كبير جدا	84	62,2	62,2	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

الاستعانة بموظفي العميل ممن تتوفر فيهم المؤهلات المناسبة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	3	2,2	2,2	2,2
	ضعيف التاثير	4	3,0	3,0	5,2
	متوسط التاثير	14	10,4	10,4	15,6
	تأثير كبير	54	40,0	40,0	55,6
	تأثير كبير جدا	60	44,4	44,4	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

اطلاع أصحاب المصلحة بالمشاكل التي واجهت فريق التدقيق أثناء مهمة التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	2	1,5	1,5	1,5
	متوسط التاثير	14	10,4	10,4	11,9
	تأثير كبير	69	51,1	51,1	63,0
	تأثير كبير جدا	50	37,0	37,0	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

توثيق اجراءات عملية التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف التاثير	1	,7	,7	,7
	متوسط التاثير	10	7,4	7,4	8,1
	تأثير كبير	48	35,6	35,6	43,7
	تأثير كبير جدا	76	56,3	56,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

وضع اجراءات لرقابة جودة مهمة التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	2	1,5	1,5	1,5
	ضعيف التاثير	3	2,2	2,2	3,7
	متوسط التاثير	10	7,4	7,4	11,1
	تأثير كبير	50	37,0	37,0	48,1
	تأثير كبير جدا	70	51,9	51,9	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

وجود هيئة مهنية عليا تتابع وتراقب جودة أدا المكاتب المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف جدا	2	1,5	1,5	1,5
	ضعيف التاثير	6	4,4	4,4	5,9
	متوسط التاثير	21	15,6	15,6	21,5
	تأثير كبير	60	44,4	44,4	65,9
	تأثير كبير جدا	46	34,1	34,1	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

ملحق رقم 14: الإحصاء الوصفي للمحور الثالث عن إجابات منفذي الرقابة الداخلية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
عليها يعتمد لمعايير التدقيق مكتب تبني عدمه من العميل قبول قرار في	135	4,04	,913
الخاصة للمعلومات التدقيق فريق جمع ومحيطه العميل بأنشطة	135	4,47	,731
التدقيق مكتب من للعميل الجغرافي القرب	135	2,57	1,273
المهمة شروط على المسبق الاتفاق	135	3,98	1,033
توفير على المكتب قدرات تحديد لإنجاز والمادية البشرية الامكانيات المهمة	135	4,25	,798
المراجعالسابق مع التواصل	135	3,08	1,228
ووظيفة الداخلية الرقابة اجراءات تقييم للعميل الداخلي التدقيق	135	4,44	,739
بعض لتدقيق خارجي لخبير اللجوء .الخاص الطابع ذات العمليات	135	3,43	1,048
التدقيق لمهمة المناسب التخطيط	135	4,67	,609
التدقيق مهمة على المناسب الاشراف	135	4,58	,617
فيهم تتوفر ممن العميل بموظفي الاستعانة المناسبة المؤهلات	135	4,21	,909
التي بالمشاكل المصلحة أصحاب اطلاع التدقيق مهمة أثناء التدقيق فريق واجهت	135	4,22	,750
التدقيق عملية اجراءات توثيق	135	4,47	,667
التدقيق مهمة جودة لرقابة اجراءات وضع	135	4,36	,833
جودة وتراقب تتابع عليا مهنية هيئة وجود المهنية المكاتب آداء	135	4,05	,900
N valide (liste)	135		

ملخص:

يعتمد الأعوان الاقتصاديون وبصفة خاصة المستثمرون في قراراتهم على نتائج عملية المراجعة القانونية. إلا أنه وبتعرض مهنة المراجعة القانونية لانتقادات عديدة بسبب تورطها في الفضائح الإدارية والمالية لشركات هامة، لهذا عالجنا موضوع العوامل المحددة لجودة المراجعة القانونية من ثلاثة أبعاد: الكفاءة المهنية، واستقلالية المراجعالخارجي، والتخطيط الجيد لتنفيذ مهمة المراجعة القانونية للحسابات الختامية، في ظل الإصلاحات الجديدة لمهنة محافظ الحسابات، من وجهة نظر المدققين المستقلين ومنفذي الرقابة الخارجية للمؤسسات التي تلجأ لخدمات المراجعة القانونية، وتوصلت هذه الدراسة إلى إثبات الفرضيات الثلاثة الأولى ورفض الفرضية الرابعة.

كلمات مفتاحية: مراجعة قانونية، جودة المراجعة القانونية، كفاءة مهنية، استقلالية، خطة المراجعة.

Résumé :

Les agents économiques, en particulier les investisseurs, prennent leurs décisions en se basant sur les résultats de l'audit légal. Cependant la profession de l'audit légal a été critiquée à cause de son implication dans les scandales administratifs et financiers des importantes entreprises. Pour cela nous avons abordé le thème des déterminants de la qualité d'audit légal selon trois dimensions : compétence professionnelle, l'indépendance de l'auditeur externe, et la bonne planification de l'exécution de la mission d'audit légal, en se référant aux nouvelles réformes de la profession, du point de vue des commissaires aux comptes et les exécutants de contrôle interne au sein des entreprises qui font appel aux services d'audit légal, cette étude a confirmé les trois premières hypothèse et rejeté la quatrième.

Mots clés : Audit légal, Qualité d'audit légal, Compétence professionnelle, Indépendance, Plan d'audit.

Abstract:

Economic agents, especially investors, make their decisions based on the results of the legal audit. However, the legal audit profession has criticized, for its involvement in the administrative and financial scandals of several important companies. For this, we have treated the theme of legal audit quality determinants, from three dimensions: professional competence, independence of the external auditor, and good planning of legal audit mission execution, within the profession reform framework, from the viewpoint of independent auditors and the internal controller performers in companies that use the legal audit services. This research confirmed the first three hypotheses and rejected the fourth one.

Keywords: Legal audit, legal audit quality, professional competence, independence, audit plan.