



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الحاج لخضر * باتنة *

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص محاسبة

إشراف الدكتور:

لعماري احمد

إعداد الطالب:

لقليطي الأخضر

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ الدكتور : رحال علي جامعة باتنة رئيسا

الدكتور: لعماري احمد جامعة باتنة مقرا

الدكتور : برحومة عبد الحميد جامعة المسيلة عضوا

الدكتور : عمر الشريف جامعة باتنة عضوا

السنة الجامعية 2008/2009

إهداء

إلى مذهلي الأول المتعظم بالحنان، إلى التي تملك جواز سفري للجنة
-والدي الكريمة بارك الله في عمرها-

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نيراس العطاء المبذول ومعلمي الأول
-والدي الفاضل بارك الله في عمره-

إلى كل شقيقي وأشقائي كل واحد بإسمه
إلى كل اصدقائي

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر
إلى كل باحث وطالب علم، أهدي ثمرة جهدي

شكر وتقدير

لايسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن أتقدم بجزيل الشكر واسمى عبارات التقدير إلى أستاذي ومرشدي الأستاذ الدكتور لعماري احمد على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاته وحرصه المستمر.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحصها ومناقشتها.

واخيرا اسدي عبارات العرفان إلى كل شخص مد لي يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة

المقدمة العامة

1- المقدمة العامة

إن التغير الذي عرفته المؤسسة من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الوحدة أو الخلية النشطة للنسيج الاقتصادي ، ما يجبرها على ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها ، وحسن اختيار القرارات سواء كانت هذه القرارات إستراتيجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تمكنها من استغلال مختلف وسائلها المادية والبشرية استغلال أمثل .

ولكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك، و من بين هذه الوسائل التدقيق أو المراجعة ، حيث ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته ، ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسة ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير ، وبذلك ظهر خوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة ، كما لوحظ مع مرور الزمن ، أنه من المستحيل أن يشارك المساهمين في التسيير وحتى في حالة انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية غير ممكن في الغالب ، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها فظهور المراجعة الذي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثماروه

فإذا كان هدف المراجع الخارجي أثناء تدخله إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية قوة القانونية، فالجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف المراجعة لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم. التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة، والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.

ولقد كان للتحويلات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدتين الأخيرين ، أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا ، خاصة بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانيات ، وعقد التسعينات والتي تحاول من خلاله إحداث نمط جديد للتسيير يقضي بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي حيث يتطلب هذا المنهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف الجديدة بغية ضمان الفعالية والصرامة لتضمن بها البقاء في هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة الشديدة نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي في كنف تحرير التجارة الخارجية وفتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي، وما يخلقه من منافسة كبيرة بين المؤسسات .وفي هذه الظروف تبدو الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لاغنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء

إذ لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهرة عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه و الاحتفاظ بالمستوى اللائق بها ، حيث توالى التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة .

2- إشكالية البحث:

تكمين إشكالية البحث في:

ماهية مراجعة الحسابات وخطواتها وما هو واقع ممارستها المهنية بالجزائر؟
إن الإجابة على هذه الإشكالية يتطلب منا تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1) ما هو الإطار النظري العام للمراجعة .

2) ما هي الخطوات والإجراءات المتبعة في مراجعة الحسابات.

3) ما هو واقع تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر.

4) ما هو واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات بالجزائر؟

ولإجابة عن التساؤلات ننطلق من الفرضيات الأساسية التالية:

الفرضية الأولى: لا يلتزموا مراجعو الحسابات بالجزائر بقواعد السلوك المهني

الفرضية الثانية: هناك أسباب تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري

الفرضية الثالثة: يواجه مراجعو الحسابات بالجزائر في عملهم من صعوبات عدة

3 - تحديد إطار الدراسة

تم تحديد إطار الدراسة في العنصرين الآتيين :

- الحدود المكانية :

ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري في ظل نقص الدراسات المرتبطة بالمراجعة الحسابات في الجزائر، إضافة إلى إجراء مسح وطني من خلال استجواب محافظي الحسابات الجزائريين وكذا المستفيدين من آراء المراجعين. كما تناولت هذه الدراسة مراجعة الحسابات صارفين النظر عن الأنواع المختلفة لها، سواء البيئية أو الاجتماعية أو مراجعة العمليات.

- الحدود الزمنية :

سوف نحاول أن نقوم بمسح تاريخي شامل للواقع الجزائري، فضلا عن التركيز الظرفي لسنوات تطور المراجعة الحسابات في الجزائر من اعتمادها في سنة 1968 إلى غاية سنة 2006.

4- أسباب اختيار الموضوع :

- قلة الدراسات حسب علم الباحث التي تناولت هذا الموضوع

- محاولة لإثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع

- تعتبر دراسة المراجعة بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية
- حاجة المؤسسة الجزائرية التي شهدت تحولا في المحيط الاقتصادي لهذه الآلية بقصد تحقيق الفعالية في التسيير

5- أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من المراجعة و إلى التأثيرات المختلفة لها

6- أهداف الدراسة:تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من اجل محاولة تضيق الفجوة بالأطراف المهمة بمراجعة الحسابات
- معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر
- محاولة لتقريب وجهات النظر بين الأطراف المهمة بمهنة المراجعة في الجزائر

7- الصعوبات التي صادفت الدراسة

- تبعا لخصوصية الموضوع المتعلق بواقع المراجعة في الجزائر وجدنا أماننا صعوبات من أهمها الآتي :
- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، وخاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية في حدود علم الباحث؛
- عدم الجدية في الرد على الاستبيان؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تنظيم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات؛

8 - المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة المالية وتاريخيا في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة واعتماد دراسة الحالة لواقع المراجعة المالية في الجزائر.

كما يستعمل الباحث استمارات للاستقصاء تقدم للعينة المختارة وإجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة كأدوات بحث، و يستعمل برنامج (spss) وأدوات إحصائية مثل اختبار (T) و اختبار تحليل التباين الأحادي لمعالجة الاستبيان.

تبعا للأهداف المتوخاة من المذكرة و لمعالجة الإشكالية والتساؤلات الجزئية و لاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول يتناول الفصل الأول التأصيل العلمي للمراجعة من خلال تقديم طبيعتها الأولية

وتتبع مسار الخطوات العملية لها مبرزين أهم الأنواع لها، كما ناقشنا الفروض النظرية لها مبرزين أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية لخدمة الأطراف المستخدمة لآراء المراجعين.

أما الفصل الثاني تعرضنا لخطوات وإجراءات القيام بمهمة المراجعة، الذي يعتبر الطريق الذي يتبعه المراجع في قيامه بعملية المراجعة ، والذي يشير إلى المعايير الميدانية للمراجعة ضمنها في البداية مخاطر المراجعة من خلال التعرف على مختلف المخاطر التي تواجه مهنة المراجعة ، ثم الانتقال إلى التخطيط لعمل المراجع من خلال التعرف على المؤسسة وتخصيص المساعدين وحسن الإشراف عليهم وتحضير أوراق العمل ، وانتقلنا بعده إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية ، بعرض أساليب تقييمه وكذا اختبار مدى الالتزام به ، لنصل في الأخير إلى جمع أدلة الإثبات التي تسمح بعرض رأي واضح لمراجع الحسابات حول مختلف القوائم المالية .

أما الفصل الثالث فيتناول تنظيم مهنة المراجعة الحسابات في الجزائر من خلال الوقوف الجانب التاريخي للمهنة في الجزائر وعرض مختلف الهيئات المشرفة على هذه المهنة ثم الانتقال إلى أهم معايير المراجعة المطبقة في الجزائر بدءا بالمعايير العامة ثم الانتقال إلى معايير العمل الميداني وأخيرا معايير التقرير

أما الفصل الرابع يشمل الدراسة الميدانية لواقع مهنة المراجعة في الجزائر، والإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في بحثنا هذا، وذلك من خلال تحليلنا للبيانات والمعلومات الحصل عليها عن طريق الاستمارة الموزعة على فئة المراجعين والفئات المستخدمة للقوائم المالية

وقد خصصنا في الأخير جزء لاستعراض أهم النتائج والملاحظات التي توصلنا إليها من خلال دراستنا للواقع المهني في الجزائر، كما تم تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التي نرى أنها تساهم في حل بعض المشاكل التي تواجهها المهنة في الجزائر

9 - الدراسات السابقة :

من خلال اطلاع الباحث على الدراسات السابقة وجد أن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه شحيحة إلى حد ما، وفيما يلي عرض للدراسات السابقة والمتعلقة بجانب من الموضوع وذات العلاقة :

1-9-1 الدراسات العربية:

1. دراسة (دهمش، 1998)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن وتوصل إلى مجموعة من المشكلات التي يواجهها مراقبو الحسابات في الأردن وأهمها:

- المنافسة الداخلية بين مراقبي الحسابات

- عدم وجود وعي كامل لدى مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وبأهمية استقلال مراجعي الحسابات

- تأثير إدارة الشركة محل المراجعة في استقلالية المراجعة

- عدم توفير الإدارة للمعلومات الضرورية لعمل مراقب الحسابات
 - عدم كفاية تأهيل مراقب الحسابات
 - عدم تطبيق كل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية
 - عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية
- ويلاحظ أن الباحث قد اهتم بالمشكلات التي يمكن أن يواجهها مراقب الحسابات مع إدارة الشركات، ولكنه لم يهتم بالمشكلات التي يمكن أن يواجهها في علاقته مع النقابات المهنية،

2- دراسة (وائل إبراهيم الراشد، 2001)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أبرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب المراجعة نحو تطوير المهنة، فيمكن من خلال الوقوف على آراء أعضاء المهنة بالدولة تحديد سبل النهوض بالمهنة والارتقاء بها لتكون بمصاف مثيلاتها في الدول الصناعية . ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة وزعت على جميع مكاتب المراجعة بالكويت وعددها (32) مكتبا، وقد تبين من خلال نتائج الدراسة بان أبرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرعي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني، علاوة على عدد من المشاكل التي تواجه مزاوي المهنة كالنظرة السطحية الشائعة في المجتمع عن دور مراقب الحسابات ، وتنتهي الدراسة ببيان أهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشاكل والنهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرعي للمهنة ودور اكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة

2- دراسة (ريم محمد العمرو وحسام عبد المحسن العنقري، 2007)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية والتي تشمل (المعايير المهنية ، وقواعد السلوك المهني ، واختبار الزمالة المهنية ، وبرامج التعليم المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني ، وقتوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليمات المهنية لممارسي المهنة والمجتمع بصفة عامة)، من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المرتكزات في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في السعودية والحد من أثارها السلبية، ولتحقيق ذلك تم توظيف النظرية الايجابية التي تعتمد على التفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة واستنادا لمقتضيات هذه النظرية تمت صياغة فرضيات البحث كأساس للدراسة الميدانية ، والتي تم إجراؤها باستخدام أسلوب الاستبيان مع توظيف عدد مختار من العوامل في اختبار كل فرضية من الفرضيات محل البحث، وتوصلت نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين أعضاء المهنة الممارسين من جانب، وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جانب آخر حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات في السعودية والتي شملت (محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية ، واستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية، ووجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية). كما تشير نتائج البحث أيضا إلى وجود

فروق معنوية، وتفاوت مرتبط بعوامل أخرى لنفس هذه المحاور ، بالرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة حول مدى معرفتهم بمركزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، وفي ختام الدراسة أوصى الباحثان بعدد من التوصيات منها اشتراك الأكاديمين في تعديل القوانين التي تمس مهنة المحاسبة والمراجعة ، والعمل على تقنين أتعاب المراجعة بحيث تتناسب مع الجهد المهني المبذول ، واعتماد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التعديلات اللازمة في خططها الإستراتيجية تمهيدا لمواجهة متطلبات انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية

3- دراسة (فهده بنت سلطان السديري و حسام بن عبدالحسن العنقري)

يهدف هذا البحث إلى رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية والمرتبطة تحديداً بطبيعة المهام الحالية التي يؤديها ممارسي المهنة وتوقعات المجتمع المتعلقة بمسئولياتهم. ولتحقيق ذلك فقد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة. واستناداً إلى مقتضيات هذه النظرية، تم تحديد فرضيتان أساسيتان تمهيداً لاختبارهما. وتم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من المقاييس والمحددات الخاصة بكل فرضية. اختيار وتحديد هذه المحددات والمقاييس تم من خلال الدراسات التي تناولت موضوع فجوة التوقعات بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطور المهنة في المملكة والمشاكل والتحديات التي تواجهها اليوم. وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات محل الدراسة (مراجعو الحسابات، والمستفيدون من خدماتهم، والمدراء الماليون). فعلى الرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة في جوانب شملت طبيعة عمل المراجع ومسئولياته، إلا أن نتائج البحث تشير أيضاً إلى وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب. وفي ختام البحث يؤكد الباحثان على ضرورة دراسة فجوة التوقعات باستخدام أطر نظرية مختلفة للتمكن من تحديد نطاق الفجوة وأسبابها من جوانب متعددة. كما يؤكد الباحثان على أهمية زيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة المهنية ومتابعتها لتقريب ما هو كائن في الواقع العملي لما يجب أن يكون، إضافة لأهمية زيادة توعية المجتمع بدور وطبيعة ومسئوليات المراجع.

1-9-2 الدراسات الأجنبية :

1- دراسة (Eynon et al.1996)

حيث قام في استطلاع ميداني لعينة مكونة من 167 محاسباً قانونياً بأمريكا حول مدى وعي المدققين بأخلاقيات المهنة من خلال برامج التدريب والتعليم المختلفة ، توصل إلى مشكلة كبيرة يواجهها المراجعون ألا وهي عدم جود وعي كامل من قبل كثير من المراجعين تجاه أخلاقيات المهنة وعدم إتباعهم قواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرارات ، حيث كشفت الدراسة أن 25% من المستجيبين فقط حصلوا على مقرر السلوكيات في كليتهم وان ثلث المستجيبين درسوا أخلاقيات مهنة المحاسبة خلال مقررات مهنة المحاسبة بالجامعات ، وان أكثر من 50% من المستجيبين اعتبروا أن إتباع قواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرار شيء، يجب أخذه في الاعتبار وان 69% منهم اعتبروا أنفسهم متخذي قرارات ذات سلوك مهني عالي ، وان 62% نظروا إلى المهنة وسلوكها كشيء واحد

2- دراسة (CHenok.1995)

حيث قامت هذه الدراسة بدراسة تحليلية حول التحديات التي يواجهها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي خلال خمسة عشر عاما والمتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة ، وقد توصلت الدراسة إلى أن المصاعب والتحديات التي تواجه المحاسبين المهنيين تتلخص في المنافسة من داخل المهنة وخارجها ، والتعقيد في عرض المعلومات المترتبة عن التغيرات في النصوص القانونية وخاصة قانون الضرائب من جهة ، والتغيرات في الشكل العام للموارد البشرية العاملة في المهنة من جهة أخرى ، وقد أوصت تلك الدراسة بضرورة تطوير التعليم المحاسبي المصاحب لرفع أداء المراجعين بالتدريب المستمر ، مع تطوير الخدمات الخاصة المتعلقة بالمهنة، علاوة على تبني معايير ملائمة للمهنة

3- دراسة (Esmond, 1995)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى تأثير عامل نظام الأتعاب وعامل أهمية الوقت على السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن نظام الأتعاب الثابت له تأثير إيجابي أكبر من نظام الأتعاب على أساس العمل الإضافي على مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ.
2. أن أهمية تخطيط وتنظيم الوقت تؤثر بشكل إيجابي وكبير على مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ.
3. أن مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي تؤثر بشكل إيجابي كبير على درجة الرغبة في التورط في إبلاغ غير نزيه.

4- دراسة (Lee.1994)

تناولت هذه الدراسة مصاعب المهنة المتعلقة بمراقبي الحسابات أنفسهم من زوايا مختلفة كالعلاقة مع الإدارة من جهة والمساهمين من جهة أخرى، والعلاقة مع العملاء على الإطلاق

الفصل الاول :

التأصيل العلمي للمراجعة

1/1/ مقدمة الفصل الأول:

إن كل مؤسسة أو منظمة تسطر أهدافا و تسعى لتحقيقها وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين والملاك، فكذاك يهم الغير (الزبائن مثلاً)، فالمؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين، ذوي المصالح المختلفة والمتعارضة أحياناً، ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج، ولكي تنال رضاهم لا بد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك، ولكي تكون كذلك لا بد أن تخضع للمراجعة من طرف شخص مستقل ومحيد ومؤهل، لذلك يتناول الباحث هذا الفصل في النقاط التالية:

- 2/1/ التطور التاريخي للمراجعة
- 3/1/ مسببات الحاجة للمراجعة والمنفعة المشتقة منها
- 4/1/ مفهوم المراجعة
- 5/1/ علاقة المحاسبة بالمراجعة
- 6/1/ فروض المراجعة
- 7/1/ أهمية وأهداف المراجعة
- 8/1/ أنواع المراجعة
- 9/1/ التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية
- 10/1/ معايير المراجعة
- 11/1/ الفرق بين معايير المراجعة وإجراءاتها
- 12/1/ آداب وسلوكيات مهنة المراجعة
- 13/1/ المنظمات المهنية العربية والدولية التي تؤثر على مهنة مراجعة الحسابات
- 14/1/ خلاصة الفصل الأول

2/1 التطور التاريخي للمراجعة:

رافقت المراجعة نشوء الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها كما تشير الدراسات التاريخية، إذ تبين الألواح الطينية التي وجدت في بلاد الرافدين على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في المراجعة المعاصرة وقد كان المراجع يستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة بالغلال المخزن وكيفية إنفاقه . وقد تم ممارسة المراجعة في العصور⁽¹⁾ الوسطى عن طريق السماع أيضا حيث كان وكلاء الملاك الإقطاعيين يراجعون أعمال الفلاحين وقد استخدم لفظ "AUDITE" اللاتيني للدلالة على للمراجعة، ومن هذا اللفظ تم اشتقاق كلمة (AUDITE) لتعني التدقيق أو المراجعة أو الرقابة على الحسابات منذ عصر النهضة وحتى الوقت الحاضر، ففي الحضارات القديمة وبالتحديد الحكومة الرومانية كانت تعين مراقبون ينتقلون حيثما وجد مال الدولة ويراقبون كيفية صرف هذه الأموال ومن ثم يقوم هؤلاء المراقبون بعرض مهمتهم أمام جماعة من المراجعين الذين يعملون على إعطاء رأيهم حول الحسابات سواء أكان ذلك بالموافقة أو عدم الموافقة عليها، وبسقوط الإمبراطورية الرومانية تطورت المراجعة بتطور النشاط التجاري في أوروبا وفي أعقاب القرن (18) تطورت الصناعة مما أدى ذلك إلى ظهور أشكال جديدة من الشركات والمتمثلة في شركات الأموال وشركات المساهمة وما تعنيه هذه الشركات من انفصال بين الملكية والإدارة، حيث ينتخب الملاك، الذين قد لا يعرفون بعضهم بعضا مجلسا للإدارة يفوضون له الصلاحيات، ثم يطلعون على نتيجة أعماله بعد مرور دورة مالية من خلال ما يعده من قوائم مالية هذه القوائم المالية التي لا يمكن الاعتماد عليها إلا إذا تم مراجعتها من قبل مراجع مهني مستقل، ويعود السبق إلى قانون الشركات البريطاني الذي أوجب على الشركات المساهمة مراجعة حساباتها من قبل مراجع مستقل منذ (1844) وقد تبعته الشرائع التجارية في أنحاء العالم .

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية للمراجعة⁽²⁾

أولا- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية.

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة و منع أي تلاعب أو غش بالدفاتر⁽³⁾

(1) حسين القاضي ، حسين دحدوح : أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، عمان، الأردن، 1999، ص ص 1-11

(2) Lionel Gollins et Genard Valin : Audit Et Contrôle Interne (Aspects financier, opérationnels et Stratégiques), Dalloz Gestion, 4^{ème} Edition, Paris, 1992, P 17

(3) إشتيوي عبد السلام: المراجعة معايير و إجراءات، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية، بيروت ، 1996، ص 14.

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، و استعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم.

ثانيا- الفترة ما بين 1500 و 1850.

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

كما تم تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، و ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع⁽¹⁾.

ثالثا- الفترة ما بين 1850 و 1905.

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة و الانفصال التام و النهائي بين الملكية و الإدارة، و ظهور الحاجة لمالكي المؤسسات و المشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة (1962) الذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة و نشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

- اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

رابعا- الفترة ما بين 1905 إلى يومنا

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، و الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، و كذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني و المحايد حول القوائم المالية و مدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و النتائج المسجلة.

كما لوحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم و على جميع المستويات

(1) حسين القاضي ، حسين دحلوح، مرجع سبق ذكره، ص 02

1/3/ مسبات الحاجة لمراجعة الحسابات والمنفعة المشتقة منها:

- مما لاشك فيه أن المراجعة لن توجد ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها. وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بياناً بالمفاهيم الأساسية للمراجعة حددت فيه أربع حالات تخلق طلباً على خدمات المراجعة⁽¹⁾
- 1- التعارض بين القائمين بإعداد المعلومات (إدارة الوحدة) ومن يستخدمونها (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث بمنأى عن الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى إنتاج المعلومات المتحيزة.
 - 2- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات.
 - 3- الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.
 - 4- العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه المعلومات بشكل مباشر وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.
- معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضاً بين الملاك والدائنين والمجموعات الأخرى التي تستخدم القوائم المالية من ناحية، وإدارة الشركة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى فإن هذه القوائم المالية ستكون متحيزة. علاوة على ذلك، فحيث أن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وطالما أن مستخدمي المعلومات غالباً تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها، هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة للمراجعة المستقلة.
- وعلى وجه التحديد فإن مراجعة القوائم المالية يتم القيام بها للأسباب الثلاثة الآتية:

1/3/1 احتياجات الدائنين والمستثمرين:

يقع على عاتق المراجعين المستقلين مسؤولية تقديم آراء غير متحيزة للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية. ويعد المراجعون المستقلون هم الأفراد الملائمون للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب أهمها أنه يتوافر لديهم المعرفة الكافية والخبرة اللازمة للقيام بهذه الوظيفة، و يسمح لهم قانوناً بفحص السجلات اللازمة وجميع الأدلة الكافية، كما أنهم يتمتعون بالاستقلال عن إدارة الوحدات موضع المراجعة لأنهم ليسوا موظفين بهذه الوحدات.

كما يعتمد المستثمرون أيضاً على عمل المراجع المستقل، ففي السنوات الأخيرة من القرن التاسع عشر والسنوات الأولى من القرن العشرين كان المديرون والملاك يعرفون بعضهم البعض وفي كثير من الحالات كان الملاك هم المديرين. لكن في وقتنا الحاضر ظهر ما يسمى بالملكية الغائبة نتيجة لتشتت ملكية المشروعات بين عدد كبير جداً من الملاك، فالملاك ليسوا على اتصال مباشر بعمليات المشروع ومن ثمة فإن شخص ما أو جهة ما يجب أن تقوم بوظيفة المراجعة نيابة عنهم وطالما أن قرارات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة فإنهم يصفون المراجعين المستقلين بأنهم حراس على سلامة وعدالة القوائم المالية.

(1) محمد الفيومي، عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص 21 - 25

1/3/2/ نظرية الوكالة:

تحاول نظرية الوكالة تحليل آثار بعض القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية وبصفة عامة من منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى، لذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف⁽¹⁾، وعليه فمفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل تقع بين شخصين على الأقل. يمكن أن نقدم أطراف الوكالة في الآتي :

الطرف الأول : يسمى الموكل.

الطرف الثاني : يسمى الموكل الذي لديه التوكيل باسم الطرف الأول في إدارة شؤونه بما فيها التفويض لاتخاذ القرارات.

كما تحاول نظرية الوكالة شرح جانباً آخر من الطلب على المراجعة، فهذه النظرية تعني أن مديري وملاك الشركة يرغبون في المصادقية التي تضيفها عملية المراجعة على بيانات القوائم المالية، أما طلب المديرين على المراجعة ورغبتهم في إجرائها فإنها تنشأ من حقيقة أن المديرين وكلاء عن الملاك، ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهداف مختلفة، وطبقاً لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يخلق تعارضاً بين الملاك والمديرين. وقد يحاول الملاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض الملحوظ بتخفيض مكافآت المديرين ويعمل المديرين على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للمراجعة من قبل طرف مستقل، وبناء على ذلك سيكون لدى الملاك حافزاً أقل لتخفيض مكافآت المديرين، كما يؤدي خضوع القوائم المالية للمراجعة إلى تحسين مكانة المديرين بالشركة وتخفيض درجة عدم ثقة الملاك في وكالة هؤلاء المديرين. فمثلاً يهتم ملاك الشركة بالربحية طويلة الأجل وبالنمو المستمر في حصة الشركة في السوق ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها. في حين أن مديري الشركة يهتمون بتعظيم ربح السنة الحالية حيث تحتسب على أساسه مكافآتهم لذلك قد يستخدم المديرين سياسات معينة من شأنها زيادة ربح السنة الحالية على حساب الربحية طويلة الأجل مثل تسجيل إيرادات لم تتحقق بعد، بناء على ذلك قد يقوم الملاك بتخفيض المكافآت السنوية أو إلغاؤها بالكامل، ومن ثم فعندما يطلب المديرين إخضاع القوائم المالية للمراجعة من قبل المراجع المستقل فإن هذا يقنع الملاك أن المديرين لم يقوموا بتسجيل إيرادات غير محققة وأن المديرين يقومون بواجباتهم على وجه مرضي، ونتيجة لذلك لا يتم تغيير خطة المكافآت السنوية.

(1) Pierre Vernimmen : finance d'entreprise ; 5eme édition ; dalloz ; paris 2002 ; p 628-629.

3/3/1 / النظرية التحفيزية:

يوجد اعتقاد لدى البعض أن المراجعة بالإضافة إلى كونها تمنح المصدقية للقوائم المالية، فإنها تضيف قيمة أيضاً، لما تشتمل عليه هذه القوائم من معلومات نتيجة للاعتبارات التحفيزية. طبقاً لهذا الاعتقاد فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه لأنهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع للمراجعة وبناء على ذلك فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متمشية مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم.

ورغم صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق منها بشكل قاطع إلا أنه يوجد اعتقاد غريزي لدى البعض بأن العلم بخضوع القوائم المالية للمراجعة يمنع أو على الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة أو غير سليمة.

4/1 / مفهوم المراجعة:

هناك مفاهيم عديدة لمراجعة الحسابات من بين هذه التعاريف نذكر:

- تعريف (Bethoux , Kremper et Poisson)⁽¹⁾

" المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل "

كما تم تعريف المراجعة من طرف (Bouquin) و (Bécour) على أنها: " النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقاً لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق معايير المحددة لها "⁽²⁾

كما تم تعريفها على أن " مراجعة الحسابات المالية هي فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشركة "⁽³⁾

وقد عرفت جمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: (عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية).

وتعرف أيضاً بأنها " عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها "⁽⁴⁾

⁽¹⁾ Bethoux.R, Kremper .F et Poisson.M : L'Audit dans le secteur public. Clet ; Paris ; 1986 ; P21

⁽²⁾ J.C.Becour, H.Bouquin. Audit Opérationnel, 2eme Edition, Economica, Paris. 1996. p12.

⁽³⁾ HERRBACH: Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique. Thèse de doctorat , TOULOUSE , 2000, p18

⁽⁴⁾ عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة: مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 12-

ووفقاً للمفهوم السابق فإن المراجعة تحتوي على عدة عناصر أهمها ما يلي:

أ- المراجعة عملية منظمة:

يتم تنفيذ عملية المراجعة من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية المتتابعة، تبدأ بقبول التكليف واستكشاف بيئة المراجعة، وتنتهي بتقييم النتائج وإعداد تقرير المراجع، إلا أنه يوجد اختلاف بين الخطوات المنطقية المتتابعة لمراجعة نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية عنه في مراجعة نظم المعلومات الحاسوبية اليدوية.

ب- جمع وتقييم الأدلة:

تعد عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات جوهر عملية المراجعة، ويستطيع المراجع جمع هذه الأدلة من خلال اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية للتفاصيل، حيث تمكن الأولى من توفير تأكيد بأن هيكل الرقابة الداخلية يعمل كما هو مصمم له، أما الاختبارات الجوهرية للتفاصيل تمكن من توفير تأكيد بأن محتويات ملفات النظام توضح مبادلات وعمليات الشركة محل المراجعة بشكل صحيح.

ج- تحديد مدى تمشى مزاعم الإدارة مع المعايير القائمة:

تمكن عملية المراجعة من توفير تأكيد حول مدى تمشى مزاعم الإدارة بالشركة محل المراجعة مع معايير الحاسبة، والمبادئ الحاسوبية المتعارف عليها، والقواعد الحاسوبية التي تحتويها القوانين واللوائح السارية في الشركة محل المراجعة إن وجدت، ويلاحظ وجود أوجه تشابه واختلاف في تنفيذ هذه العملية في حالة مراجعة نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية ومراجعة نظم المعلومات الحاسوبية اليدوية، أما عن التشابه فيرجع إلى أن عملية تحديد مدى تمشى مزاعم الإدارة مع المعايير والمبادئ والقواعد الحاسوبية تعتمد على الحكم الشخصي للمراجع، في تحديد أسباب عدم الالتزام الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية أو الأخطاء الجوهرية في أرصدة الحسابات، أما عن سبب الاختلاف في تنفيذ عملية المراجعة فيرجع إلى تعقد إجراءاتها في حالة مراجعة نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية، وذلك نتيجة كثرة التعقيد في هيكل الرقابة الداخلية، مع صعوبة التحقق من أن الملفات والبرامج المقدمة للمراجع هي نفسها المستخدمة فعلاً وليست نسخاً احتياطية.

د- توصيل النتائج لمستخدميها:

يقوم مراجع الحسابات بتوصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، سواء في حالة مراجعة نظم معلومات حاسوبية إلكترونية، أو مراجعة نظم معلومات حاسوبية يدوية، إلا أنه في الحالة الأولى يعد فريق المراجعة من ضمن مستخدمي نتائج المراجعة.

5/1/ علاقة المحاسبة بالمراجعة:

تهتم المحاسبة⁽¹⁾ بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة، وتلخيص وتفسير نتائج تلك العمليات، وإعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمشروع. والمحاسبة بهذا المعنى تتعامل مع البيانات الأصلية وتكون مسئولة أساساً عن تلك البيانات، ولهذا فهي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأولية أو الأساسية، وتصل بها حتى إعداد القوائم المالية.

أما المراجعة فهي على خلاف ذلك لأنها تعتبر عمل انتقادي، ويبدأ المراجع في عمله المتعلق بالتحقق، عندما يكون المحاسب قد انتهى من عمله إلى درجة كبيرة، وتكون مهمة المراجع هي تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المشروع، ولكي يؤدي المراجع هذا العمل فإنه يبدأ بالمرجات الأساسية للمحاسبة وهي القوائم المالية، بمعنى أن المخرجات الأساسية للمحاسبة (القوائم المالية) هي المدخلات الأساسية للمراجعة، والتي يقوم المراجع بفحصها وتحديد مدى دقتها وإمكانية الاعتماد عليها. ويتطلب فحص القوائم المالية من المراجع أن يرجع إلى الوراء للإطلاع على دفاتر القيد والترحيل ومنها إلى المستندات الأصلية للعمليات.

وقد يتطلب عمل المراجع، أيضاً الرجوع إلى بعض الأدلة خارج النظام المحاسبي لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على القوائم الختامية. وفي جميع الحالات فإن السؤال الأساسي الذي يحاول المراجع الخارجي الإجابة عليه هو (هل القوائم المالية للمؤسسة كاملة ودقيقة ومعروضة بطريقة صادقة ؟).

وحتى يستطيع المراجع الإجابة على هذا التساؤل، فإنه لا يتعامل فقط مع البيانات الأساسية أو الخام الواردة في مستندات العمليات المختلفة للمشروع، ولكنه يتعامل أيضاً مع نتائج وملخصات هذه البيانات، ونتيجة لذلك فمن الضروري أن يرتد المراجع إلى الوراء لتحديد ما إذا كان عمل المحاسب مرضياً أم لا. وقد يتوافر لدى مراجع الحسابات في حالات معينة قوائم وسجلات وحسابات معدة بطريقة جيدة ودقيقة، أو قد تكون السجلات غير دقيقة وتنتهك كثيراً من المبادئ المحاسبية السليمة. ويقع على عاتق المراجع دائماً تحديد نوعية القوائم والسجلات والبيانات كنقطة انطلاق رئيسية لما ينبغي أن يقوم به من فحوص.

وبناء على ما تقدم فإنه توجد علاقة وطيدة بين المحاسبة والمراجعة غير أن طبيعة كل منهما له ما يميزه عن الآخر، فالمحاسبة عمل إنشائي، بينما المراجعة عمل تحليلي، هذا من ناحية، كما أن المحاسب موظف لدى المؤسسة تنحصر مهمته في الاتفاق أو العقد أو على ضوء القانون و هذا من ناحية أخرى.

وما هو جدير بالذكر أن وظائف المحاسبة هي القياس والاتصال، بينما وظائف المراجعة هي الفحص والتقارير، ولكن ما تجدر الإشارة إليه أن عمل المراجع يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

(1) أحمد نور: مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1984، ص 8

6/1/ فروض المراجعة:

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها، من الملاحظ أن الفروض المراجعة لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، أو هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة وتتمثل الفروض المراجعة في ما يلي:⁽¹⁾

- 1- قابلية البيانات المالية للفحص.
 - 2- عدم وجود تعارض حتمي ضروري بين مصلحة كل من مراقب حسابات المراجع الخارجي والإدارة.
 - 3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تتقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.
 - 4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يلغي) احتمال حدوث الأخطاء.
 - 5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.
 - 6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.
 - 7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.
 - 8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.
- أولاً/ قابلية البيانات المالية للفحص :
- ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي يسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتمثل هذه المعايير في:
- أ- الملائمة: يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار⁽²⁾
- كما تمكن المعلومات المحاسبية الملائمة مستخدميها من:⁽³⁾
- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية
 - تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

(1) عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون: أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 26.

(2) عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، مكتبة دار السلاسل، الكويت، 1990 ص 199.

(3) ظاهر شاهر يوسف القشي: مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية و الوثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية

للدراستات العليا، الأردن، 2003، ص 48

- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.

- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

ب- القابلية للفحص: وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات، وكلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات.

ج- البعد عن التحيز: ويعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

د- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

ثانيا/ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع:

هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة ومراجع الحسابات، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها. الأمر الذي يستوجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع و يساعد عملية المراجعة⁽¹⁾

ثالثا/ خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تتقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.⁽²⁾ ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض قد لا يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها، فانه لن يكون لديه أي عذر في حالة عدم الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافه⁽³⁾

رابعا/ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يلغي) احتمال حدوث الأخطاء:

يرتكز هذا الفرض على أساس نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص

ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة العادية وعملية من حيث إمكان استخدام المراجعة الاختبارية بدلا من المراجعة الشاملة.

خامسا/ التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

(1) عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص26.

(2) صديقي مسعود: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص46.

(3) عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص29.

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليه المعيار الذي يسترشد به للحكم على سلامة القوائم المالية، ويعني هذا الفرض أن مراجعي الحسابات يستندون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على سلامة تلك القوائم ونتائج الأعمال والمركز المالي، كما يكون لهم سنداً لتعزيز رأيهم.

سادساً/ العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.

تستمد هذه الفرضية من أحد المبادئ المحاسبية الذي هو "استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل"، وإذا اتضح لمراجع الحسابات أن مسيري المؤسسة يديرونها بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية سليم فيفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

سابعاً/ مراجع الحسابات يزاوّل عمله كمراجع فقط.

هذا الافتراض لا يمنع المراجعين من استخدام معرفتهم في مجال المحاسبة لتقديم أنواع أخرى من الخدمات لعملائهم، ويعني هذا الافتراض على أن المراجعين يجب أن ينظروا للخدمات الأخرى التي يقدمونها لعملائهم أثناء عملية المراجعة على أنها خدمات ذات أهمية ثانوية، كما يعني هذا الافتراض أيضاً أنه لا يجب أن يوجد تعارض بين المراجع وعميله يحول دون استقلال المراجع عن عميله أثناء قيامه بعملية المراجعة⁽¹⁾

ثامناً/ يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

يعني هذا الافتراض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المراجع المستقل تفرض على المراجع أن يكون ملتزماً في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.

1/7/1/ أهمية وأهداف المراجعة:

1/7/1/1 أهمية المراجعة:

ليس من المتوقع أن يعرف المحاسب قوائم مالية دقيقة جداً، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية، ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية، أكثر من هذا فإن المنابع من تحقيق دقة عالية غالباً ما تكون قليلة، ومن هنا فقد تبني المحاسبون مبدأ الأهمية النسبية والذي يشير إلى أن المحاسب عند اتخاذه قرار يتعلق بعملية المحاسبة يجب أن يعطي عناية أكثر فقط لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وزيادة على ذلك فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعتمدة عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول و هنا نجد أن المحاسبة قد فشلت حتى الآن في تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين، وترتيباً على ذلك فإن القاعدة هي أن العنصر يكون هاماً من وجهة نظر المحاسب إذ تسبب الخطأ فيه أو تجاهله لقرارات الشخص الراشد الذي يعتمد على المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ويمكن أن يحكم المراجع أحياناً على أهمية النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الإجمالي الأصول أو صافي الدخل مثلاً.

(1) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 21

لكنه يجب استخدام مثل هذه الإرشادات الضرورية لتقييم مثل هذه العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثيرها لهذا العنصر على العناصر الأخرى المرتبطة بها نذكر على سبيل المثال: فإذا وجدنا أن الخطأ في عنصر من عناصر المخزون الذي يعد غير هام في علاقته بإجمالي المخزون قد يكون هاما فيما لو أن صافي الدخل تحدد بشكل خاطئ بسبب الخطأ في المخزون، وعليه فإن استخدام معايير المراجعة المتعارف عليها تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالحصول على كل الحقائق المالية الهامة، إما من القوائم المالية أو الملاحظات الملحق بها، وإلا فإن مخالفة هذا سوف ينعكس في تقرير المراجعة⁽¹⁾.

فالمراجعة تعتبر وسيلة وليست غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المراجعة و تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات المديرين والمستثمرين المالكين والبنوك ورجال الأعمال والهيئات الحكومية.....الخ.

إن إدارة المؤسسة تعتمد كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقسيمه، و تحرص على أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد أن إدارة المؤسسة تعتمد اعتماداً كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء طائفة المستثمرين تعتمد أيضاً على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

كما يعتمد رجال أعمال الاقتصاد على القوائم المالية في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي. أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المالية في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، لغرض رقابة الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة في شأن الأجور والمشاركة في اتخاذ القرارات والمشاركة في الأرباح أو مختلف الأنشطة.....الخ⁽²⁾.

(1) وليام توماس، ترجمة أحمد حامد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989، ص42.

(2) خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص 15.

1/1/2/ أهداف المراجعة:

إن المراجعة رافقت نشوء الحضارات وتطورت بتطورها وكذلك أهدافها وكان نتيجة لعوامل ذكرت في بداية هذا الفصل ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى مجموعتين:

أ - أهداف تقليدية:

ويمكن تلخيصها فيما يلي: ⁽¹⁾

- 1- التأكد من صحة البيانات المحاسبة ومدى الاعتماد عليها.
- 2- إبداء رأي فني استناد إلى أدلة وبراهين على عدالة القوائم المالية.
- 3- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
- 4- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- 5- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- 6- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- 7- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

ب- أهداف حديثة:

فبالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش و تزوير، وفحص مدى فاعلية و قوة نظام الرقابة الداخلية و خروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة و الفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد " تحقيق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها: " العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة " ⁽²⁾.

ولقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات و المنظمات العلمية و المهنية في دول العالم لوضع القواعد و المعايير التي تحكم تأهيل مزاوولي المهنة علميا و عمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية و يمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من أحكام، والتغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تعترض المراجع التي تتمحور حول عدم الدراية بأمور غير محاسبية مثل الإدارة، القانون، التسويق، بحوث العمليات،

(1) حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 15

(2) خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 15

التمويل، عند قيامه بقياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء⁽¹⁾ ويمكن توضيح هذا التطور الحاصل في أهداف عملية المراجعة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1-1): التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس.
1500-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس.
1850-1905	- اكتشاف التلاعب والاختلاس. - اكتشاف الأخطاء الكتابية.
1905-1933	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي. - اكتشاف التلاعب والاختلاس.
1933-1940	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي. - اكتشاف التلاعب والاختلاس.
1940-1960	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي.

المصدر: عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص12

8/1/ أنواع المراجعة:

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وبوجه عام تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلف إلى ما يلي:

من حيث نطاق عملية المراجعة:

أ- المراجعة الكاملة (التفصيلية).

ب- المراجعة الجزئية.

من حيث درجة الالتزام بعملية المراجعة:

أ- مراجعة إلزامية.

ب- مراجعة اختيارية.

من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة

(1) يوسف محمد جريوع: مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار حزيران

أ- مراجعة نهائية.

ب- مراجعة مستمرة.

من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ⁽¹⁾

أ- مراجعة عادية.

ب- فحص لغرض معين.

1/8/1 من حيث نطاق عملية المراجعة: وينقسم إلى:

أ- المراجعة الكاملة : وهي التي يخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع وفيه يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.⁽²⁾

حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها كلها يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم والعمليات قليلة العدد. وقد تحول هذا إلى مراجعة كاملة اختبارية نتيجة للتطور الذي حدث في مجال أعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المراجع بمراجعة جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات. وان إتباع أسلوب العينة والاختبار في المراجعة زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية. لان كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المراجع من نسبة اختباره في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها.

ب- المراجعة الجزئية : وهو المراجعة الذي يقتصر فيه عمل المراجعة على بعض العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجعة بأي صورة من الصور وتحديد الجهة التي تعين المراجع لتلك العمليات.

(1) خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والتطبيقية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

(2) حسين القاضي، مرجع سبق ذكره ص ص 16-18

1/8/2 من حيث درجة الالتزام بعملية المراجعة

أ- المراجعة الإلزامية:

وهي المراجعة التي تكون المؤسسة ملزمة بالقيام به حسب نصوص التشريعات والقوانين النافذة، ويتميز هذا النوع من المراجعة بوجود عنصر الإلزام، وذلك من خلال وجود نص صريح في التشريع المعني، وبالتالي يمكن فرض العقوبات والجزاءات القانونية على المخالفين لأحكام هذه التشريعات فتتص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على ما يلي:

"تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني..."

فهذه المادة تلزم المؤسسات ذات الأسهم تعيين مندوب للحسابات و تحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات.

كما تنص المادة 609 من نفس القانون على:

"يعين القائمون بالإدارة الأولون و أعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية"، و هذا يدل على ضرورة تعيين مندوب للحسابات في قانون التأسيس بالنسبة لشركات المساهمة.

ب- المراجعة الاختيارية:

وهو ذلك النوع الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وقد كانت المراجعة في أول الأمر اختياريا،

فحسب المادة 584 من القانون التجاري الجزائري تنص على ما يلي:

"...و لهذا الغرض توجه الوثائق المشار إليها في الفقرة المتقدمة و كذلك نص القرارات المقترحة و عند الاقتضاء تقرير مندوبي حسابات إلى الشركاء حسب الشروط و في الآجال المحددة قانونا."

فحسب هذه المادة، تعيين مندوب أو مراجع الحسابات يكون للحاجة، وفي حالة المخالفة فلا تقع المؤسسة أو الشركة تحت وطأة القانون.

1/8/3 من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة: وينقسم إلى:

أ- المراجعة النهائية:

يكلف المراجع بالقيام بمثل هذا النوع بعد إنهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا

ويعاب على هذا النوع من المراجعة ما يلي: ⁽¹⁾

- تأخر النتائج.
 - حدوث ارتباك في مكتب المراجع.
 - عدم اكتشاف الغش والأخطاء أو التلاعب.
 - عدم قيام المراجع بالفحص على المستوى المرغوب.
- وترجع هذه العيوب إلى قصر فترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة، ويعود ذلك لالتزام المراجعين بإنهاء عملية المراجعة وابدأ الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة، أو إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المراجع.
- ب- المراجعة المستمرة:

وهي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية، وغالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات للتحقيق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية. وهذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال، وغيره من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخمة من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها، كما أنها توفر للمراجع الوقت الكافي خلال مما يساعده على التوسع في عملية المراجعة. كما يطلق على هذا النوع بالمراجعة المانعة والمصححة في وقت واحد، ومن مزايا إتباعه يؤدي إلى القضاء على مساوئ المراجعة النهائية، وعلى الرغم من مزاياه إلا أن إتباعه قد يبرز بعض العيوب:

- ارتباك العمل في المؤسسة محل المراجعة.
- أنها مراجعة غير متصلة.

- توطيد العلاقات الإنسانية بين المراجع وموظفي المؤسسة

1/8/4 من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ: ⁽²⁾

المراجعة العادية:

ويعنى هذا النوع من فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك. الفحص لغرض معين: ⁽³⁾

ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة فد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد

⁽¹⁾ أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 14-15

⁽²⁾ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، 31

⁽³⁾ عبد الرؤوف جابر: الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص 31

1/5/8 من حيث القائم بعملية المراجعة:

أ - المراجعة الداخلية:

وهي المراجعة الذي تتم بواسطة طرف من داخل الوحدة اقتصادية ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة، و يمثل احد فروع الرقابة الداخلية و أداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف ومنع الأخطاء و التلاعب والانحراف عن السياسة المرسومة.

ويعد أول تعريف للمراجعة الداخلية⁽¹⁾ هو التعريف الصادر من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "I I A" فقد جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، و العمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

كما عرف المعهد الفرنسي للمراجعة و المراقبة الداخلية -I F A C I- المراجعة الداخلية على أن: " المراجعة الداخلية في المؤسسة تعتبر وظيفة مكلفة بالتدقيق المستمر والدوري لجميع وسائل التسيير والمراقبة داخل المؤسسة. فهذه الوظيفة تقوم بما مصلحة خاصة تابعة للإدارة العامة ومستقلة عن باقي الأقسام والأجهزة في المؤسسة.

كما يمكن تعريفه بأنه عملية تحقيق يجريها ممتحن وذا مهارة ومستقل عن المؤسسة، يقوم بالتعبير عن رأيه الخاص بجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة والذي يمثل التزاما قانونيا بالنسبة لها ويعبر أيضا عن مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعن الصورة الجيدة لأصولها ووضعيتها المالية ونتائج دوراتها.⁽²⁾ أما عن الأهداف الرئيسية، التي هي في إطار التدقيق الدوري، تتمثل في الفحص والتحقق من:

- السير الحسن لإجراءات المراقبة الداخلية.
- صحة المعلومات المستخدمة في المؤسسة.
- انسجام العمليات و احترامها للقوانين.
- فعالية التنظيم الخ ... "

⁽¹⁾ مقدم عبرات، أحمد نفاز : المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة للدائرك، العدد الثاني، 2007، ص 65.

⁽²⁾ Lionel Gollins et Genard Valin , Op.Cit, P 21.

ب- المراجعة الخارجية:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول تصرفات وأحداث اقتصادية للتحقق من درجة تطابق هذه الحقائق مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر".⁽¹⁾

وقد جاء هذا النوع من المراجعة تبعاً للجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تمام الاستقلال عن المؤسسة، بهدف فحص السجلات البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك إلى إبداء رأي في محايد حول صدق وصحة وسلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي لتلك المؤسسة وذلك لإضفاء عليها صيغة المصادقية بدرجة ما حتى يمكنها بلعب دورها في مساعدة آلية السوق لتعمل وبفاعلية لمصلحة منتجها ومستعملها على حد سواء⁽²⁾

ويتضح من التفرقة السابقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي:

- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية النافعة.

- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش كما يوجد أيضاً تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المراجع، فضلاً عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة.

- إن وجود نظام للمراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يؤكد صفة التكامل.

9/1 التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

إن مراجع الحسابات الخارجي يسعى لاختبار العمليات التي تقوم علي أساسها مختلف القوائم المالية أما مراجع الحسابات الداخلي فهو من جهة أخرى يسعى إلى إسداء المشورة للإدارة المؤسسة حول ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية سليم وكذا تحديد مختلف المخاطر⁽³⁾

ويمكن إيجاز أوجه الاختلاف بين المراجعة الخارجية والداخلية في النقاط الموالية:

- من حيث الهدف.
- من حيث العلاقة بالمنشأة.
- من حيث نطاق وحدود العمل.
- من حيث التوقيت المناسب للأداء.

(1) محمود مصطفى منصور الشريف: إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية - دراسة نظرية / تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة بنها، مصر ، 2006، ص 03

(2) عقاري مصطفى: التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002، ص 29.

(3) Spencer Pickett : the essential handbook of internal auditing, john Wiley, London, 2005 p30

- من حيث المستفيدين.

وذلك كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (02): يوضح أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

م	بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهدف	1- تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2- التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق و حدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعد على مراجعة جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي، والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختبارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل المراجعة.
4	التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. 2- اختيارية وفقا لحجم المنشأة	1- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة). 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدين	إدارة المنشأة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح. 3- إدارة المنشأة.

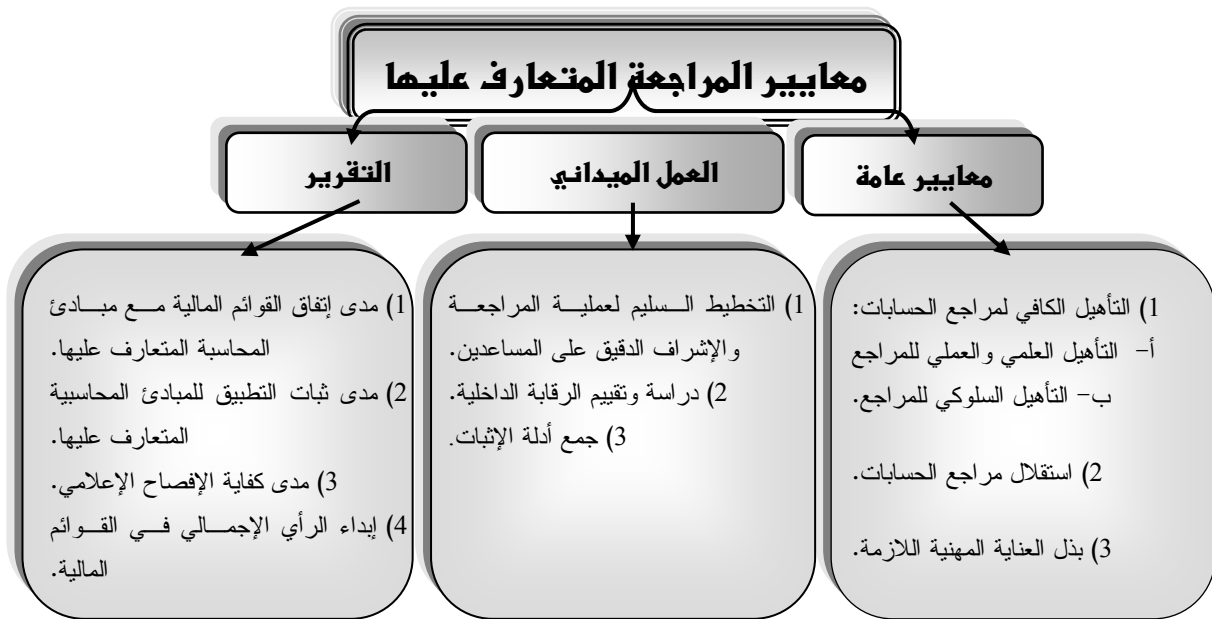
المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 18

10/1 / معايير المراجعة:

إن الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجع الحسابات أدت بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية المراجعة، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث تعتبر المعايير المرجع لأعمال المراجعين، أو كما عرفها (MOYER): بأنها مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياسا عاما للأداء⁽¹⁾ وتوضع هذه المعايير بالاتفاق وبالإجماع من طرف منظمات مهنية عالمية متخصصة وبمساهمة مكاتب المراجعة الكبرى، وقد تم إعداد أولى المعايير في منتصف السبعينات ويمكن تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية في معظم دول العالم تحت ثلاثة مجموعات أساسية، كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (01):

معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: O. Ray Whittington, Kurt Pany: principles of auditing, twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998, p37

(1) إبراهيم شاهين: مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت العدد 05، 1995، ص 36

1/10/1 / المعايير العامة:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة ⁽¹⁾

وتتكون هذه المعايير من التأهيل الكافي لمراجع الحسابات واستقلال المراجع وبذل العناية المهنية اللازمة، حيث يمكننا تلخيص المعايير الشخصية للمراجع فيما يلي ⁽²⁾:

أ- يجب على الشخص القائم على عملية المراجعة أن تتوفر فيه الكفاءة العلمية والتأهيلية و كذا المهنية في مجال خدمات التدقيق.

ب- الاستقلالية : يجب أن يكون المراجع مستقلاً في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.

ج- توفر العناية المهنية عند إعداد التقرير النهائي أو عند القيام بعملية الفحص بمختلف مراحله.

1/1/10/1 / التأهيل الكافي لمراجع الحسابات:

يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلاً كافياً من الناحية العلمية والعملية، فضلاً عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل النزاهة والإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات، ويمكن تناول هذه المعايير في النقاط التالية:

أ- التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

حرصت التشريعات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية فيمن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للممتهنين لضمان أداء العملية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، حيث يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التنظيمية والتشريعية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل ⁽³⁾

ب- التأهيل السلوكي للمراجع:

يُمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي المراجع من الارتقاء بالمهنة والمحافظة على كرامتها وتقاليدها وآدابها، فمراجع الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات

(1) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على: المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 49.

(2) بوتين محمد: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003، ص 38-39.

(3) إبراهيم شاهين: المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، الكويت، العدد 04، 1995، ص 20.

الأمانة والتزاهة، والحفاظة على أسرار العملاء، والصدق والصبر والدقة في العمل، والحذر في التصرفات، والمقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.

2/1/10/1 / استقلال مراجع الحسابات:

تنبع أهمية استقلال في الثقة التي تعطى لرأي المراجع حول القوائم المالية التي تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني، حيث يعتبر الاستقلال أحد مبادئ حجر الزاوية لقسم المراجعة⁽¹⁾

وقد نشر الاتحاد الدولي المحاسبين (IFAC) في التعليم رقم (03) قاعدة تتعلق بالاستقلالية بحيث تحدد على المراجع أن يتحلى بالتزاهة والصدق أثناء تأدية مهامه، ويجب أن يكون عادلاً وان يكون حراً في تحديد نطاق مهمته، كما يجب أن يحافظ على موقف حياده وعدم انحيازه، وان لا يترك المجال لكي ينظر إليه على أن له مصالح شخصية في الشركة⁽²⁾

3/1/10/1 / بذل العناية المهنية اللازمة:

"يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلا فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركاً لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة".⁽³⁾

وفي مجال تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة، قامت بعض الدراسات الحديثة بالتركيز على جانبين، الأول يتمثل في ضرورة التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة، والثاني يتمثل في مسؤوليته القانونية - والتي تعد الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال المراجعة - في ظل البيئة الحديثة لمهنة المراجعة، وذلك بهدف رفع مستوى العناية المهنية للمراجع، ومن ثم فمن الضروري وجود لجنة أخلاق وآداب المهنة بكل مكتب من مكاتب المراجعة، على أن تقوم هذه اللجنة بعدة وظائف، أهمها ما يلي:

⁽¹⁾ Chris Davis and al: IT Auditing-Using Controls to Protect Information Assets, McGraw-Hill, New York, 2007,p06

⁽²⁾ R.B Caumeil . Rene Ricol. Audit Financier, paris. clet.1987.44

⁽³⁾ محمود مصطفى منصور الشريف، مرجع سبق ذكره، ص14.

1- متابعة مدى التزام المراجعين داخل المكتب بقواعد وآداب المهنة.

2- الإشراف على برامج التعليم المستمر للمراجعين.

3- اقتراح سياسات تحفيز العاملين للالتزام المستمر بأخلاق المهنة.

4- اقتراح طرق للحفاظ وكسب ثقة الطرف الثالث في المراجع.

ولقد قام كل من المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار مجموعة من المعايير، والتي كان لها أثر كبير على رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالمسئولية القانونية للمراجع، حيث أدت بعض هذه المعايير إلى:

- 1- تحديد متطلبات ومسئوليات المراجع عن اكتشاف الغش، كما جاء في المعيار رقم (99) (SAS No.99)، والغش والخطأ، كما جاء في المعيار رقم (240) (ISA No. 240).⁽¹⁾
- 2- تحسين فعالية المراجعة من خلال اكتشاف الأعمال غير القانونية من جانب العملاء، كما جاء في المعيار رقم (54) (SAS No.54)، ومراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية، كما جاء في المعيار رقم (250) (ISA No.250).
- 3- تحسين فعالية المراجعة من خلال اكتشاف الأعمال غير القانونية من جانب العملاء، كما جاء في المعيار رقم (54) (SAS No.54)، ومراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية، كما جاء في المعيار رقم (250) (ISA No.250).⁽²⁾
- 4- قدرة المراجع على الإنذار المبكر باحتمال الفشل في الاستمرار، كما في المعيار رقم (59) (SAS No.59)، وتوصيل أمور المراجعة ذات الصلة بالإدارة، كما جاء في المعيار رقم (260) (ISA No. 260).⁽³⁾

⁽¹⁾ Hand Book of International Auditing, ISA No. 240, “ Fraud and Error ”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004

⁽²⁾ لمزيد من التفاصيل عن هذين المعيارين يمكن الرجوع إلى:

.Hand Book of International Auditing, ISA No. 250, “Consideration of Laws and Regulations in An Audit of Financial Statements”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004

⁽³⁾ Hand Book of International Auditing, ISA No. 260, “Communication of Audit Matters with those Charged with Governance”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004

1/10/2/ معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن - أدلة الإثبات - الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات⁽¹⁾

وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير تتمثل في:

- التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين.

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- جمع أدلة الإثبات.

1/10/2/1 معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:

تُمكن عملية التخطيط المراجع من تحديد ما يجب القيام به في عملية المراجعة، ومن سيقوم به والزمن اللازم لتنفيذ مهام عملية المراجعة، ويحتوي معيار التخطيط على القواعد التي يجب على المراجع الالتزام بها عند تصميم وتطوير خطة المراجعة، وعند إعداد البرنامج الزمني لتنفيذها، وعند تخصيص إمكانيات المراجعة على الأوجه التي تتميز بارتفاع مخاطرها، بما يمكن من رفع كفاءة وفعالية تنفيذ مهام المراجعة وتحقيق أهدافها، ويعد التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة، حيث يتم وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع ووضع برنامج مراجعة، ويمكن تعديل الخطة العامة وبرنامج المراجعة في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة، علاوة على ذلك يجب على المراجع توثيق الخطة بالمستندات.

1/10/2/2 معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:

تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً.

وتعتبر إدارة المؤسسة مسئولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية.⁽²⁾

فالرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى بدوره إلى احترام صارم للإجراءات والقوانين، كما أنها تعتبر مصدر الثقة والطمأنينة في المؤسسة. وتهدف الرقابة الداخلية: "إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد و التسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة وللقواعد الخاصة بالمؤسسة"⁽³⁾

(1) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص 75.

(2) حسين القاضي وآخرون: دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد (28) العدد (2)

2006، ص 177

(3) Hamini Allel : Le Contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993, page 22

ويقصد بنظام الرقابة الداخلية " كل السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة للمساعدة في تحقيق أهدافها وضمان سير العمل طبقاً لسياسات الإدارة، بما في ذلك حماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية والإعدادات المناسبة للبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها".⁽¹⁾

ولقد عرفت لجنة المنظمات الراعية (COSO) الرقابة الداخلية على أنها عملية ديناميكية مستمرة تحقق أهداف متعددة، وتعتبر الرقابة الداخلية طبقاً لهذا المفهوم جزءاً من الأنشطة الإدارية، وهي توفر ضمان معقول وليس مطلق لمدى تحقيق الأهداف وذلك بسبب نقص كفاءة العاملين أو بسبب التحالف بين العاملين أو انتهاك الإدارة لإجراءات الرقابة الداخلية⁽²⁾

3/10/1 معايير التقرير:

إن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المراجعة، وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضاً أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية⁽³⁾. ويسترشد المراجع بمعايير التقرير في إعداد تقريره من الناحية الشكلية ومحتوياته، ولقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (700) (ISA No.700) لسنة 2004م، تحت عنوان " تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها"، ويعد الهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوباً وواضحاً عن القوائم المالية ككل، وكأساس لإبداء المراجع رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات⁽⁴⁾، ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى إتفاقها مع القوانين السائدة. وتتمثل معايير التقرير في أربعة معايير هي:

1/3/10/1 مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

تعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها معيار يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية، وتتكون هذه المبادئ من الأعراف والقواعد والإجراءات اللازمة لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين. فالمبادئ المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف المختصين و هيئات و يتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية، بحيث أن هذه المبادئ تتصف بالقوة القانونية، فلا تحض البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة

⁽¹⁾ Hand Book of International Auditing, IAPS No. 1008, " Risk Assessment and Internal Control –CIS Characteristic and Consideration", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 8.

⁽²⁾ هشام زغلول: نحو نظام الكتروني للرقابة الداخلية يتلاءم و أنشطة التجارة الالكترونية، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للمالية والمحاسبة العدد، 49، 2006،

ص12

⁽³⁾ علي عبد القادر ذنيبات: الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف (غير المتحفظ)لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 31، العدد 02،

2004، ص261

⁽⁴⁾ Hand Book of International Auditing, ISA No.700, " The Auditor's Report on Financial Statements", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 1 – 4

بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة بالحرف الواحد، لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية و مدى تطبيقها من طرف المؤسسة.⁽¹⁾

و من المبادئ المحاسبية الأساسية و المتعارف عليها نذكر:

– مبدأ استمرارية النشاط:

– مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية؛

– مبدأ استقرار الوحدة النقدية؛

– مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية؛

– مبدأ الحيطة والحذر؛

– مبدأ القيد المزدوج؛

– مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.

فبعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، و تقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة

أما في حالة اختلاف المراجع مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على القوائم المالية.

1/10/3/2 مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

الهدف من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمكين المراجع من إجراء المقارنة بين الفترات المختلفة، وذلك نتيجة لعدم وجود تغيرات جوهرية في المبادئ المحاسبية المطبقة، وفي حالة وجود تغيرات جوهرية يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره.

1/10/3/3 مدى كفاية الإفصاح الكافي:

يجب على المراجع أن يفصح بشكل كاف في تقريره عن أي معلومات هامة، مثال ذلك في حالة عدم وجود إفصاح كاف للقوائم المالية فعلى المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره.

1/10/3/4 إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية:

يحتوى تقرير المراجع على رأيه في القوائم المالية ككل، أو على بيان يذكر فيه أنه لا يستطيع إبداء رأيه في هذه القوائم، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يذكر أسباب عدم إبداء الرأي.

(1) بوترين محمد: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص34

11/1/ الفرق بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة:

في بداية ظهور مهنة المراجعة⁽¹⁾، كانت جودة عمليات المراجعة تختلف اختلافا كبيرا من حالة إلى أخرى اعتمادا على معرفة وخبرة والحكم الشخصي للمراجع القائم بها، وقد أدركت المهنة سريعا منذ مراحلها المبكرة الحاجة الملحة للمعايير، وطبقا لذلك تم إصدار في الولايات المتحدة الأمريكية بعض النشرات التي لحق بها العديد من التعديلات والتفسيرات إلى أن أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مجموعة من معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، والتي يلزم أن بتفهمها كل مراجع تفهما عميقا، وأصبح المراجع يشير إليها صراحة في تقريره ويعتبر عدم الالتزام بها إخلالا بدستور آداب وسلوك المهنة.

وبناء على ذلك، فعند القيام بعملية المراجعة يجب أن يلتزم المراجع بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، ويجب على مكاتب المراجعة المستقلة أن تلتزم بهذه المعايير فيما تقوم به من عمليات مراجعة وينطوي هذا الالتزام على وضع إجراءات لرقابة جودة عمليات المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد تفرقة واضحة بين إجراءات المراجعة ومعايير المراجعة ففي مجال المراجعة يشير مصطلح إجراءات إلى الطرق والأساليب التي يستخدمها المراجع للقيام بعمليات الفحص، وتختلف هذه الإجراءات من فحص إلى آخر طبقا لظروف كل حالة على حدا.

أما معايير المراجعة فهي مقاييس لجودة أداء المراجع للإجراءات وللأهداف التي يجب تحقيقها باستخدام الإجراءات التي يتبناها المراجع في الفحص، فالمعايير هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي فهي نادرا ما تتغير، حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.

(1) محمد الفيومي، عوض ليب، مرجع سبق ذكره، ص 34

12/1/ آداب وسلوكيات مهنة المراجعة:

إن اتجاه وسلوك المحاسبين المهنيين في توفير خدمات المراجعة والتأكد له تأثير واضح على الاقتصاد الجيد والمجتمع الجيد، في أي بلد من البلدان⁽¹⁾

ومن أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية، وذلك اعترافاً منهم بأهمية الدور الذي يلعبونه ومسئوليتهم نحو جمهور المواطنين أو المتلقين والمستفيدين من هذه المهن.

1/12/1 المفاهيم العامة:

يمكن تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتنطوي الآداب والسلوك ضمناً، على اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ، وتعبر هذه الفقرة "الصواب والخطأ" عن أن محور الأخلاقيات (الآداب والسلوك) يتركز في وضع قواعد أو مقاييس أو معايير الصواب، وبالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة، ويحدد القانون المدني إبعاد الخطأ والصواب في المجتمعات. وفي نطاق هذه الأبعاد يضع الأفراد دليل أخلاق مكتوب أو غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعته معينه بإتباع معايير تتفوق على تلك التي ينص عليها القانون المدني⁽²⁾. وتتناول هذه الأدلة سلوك التعامل مع الآخرين وسبل كبح رغباتنا الأنانية، وتمثل هذه التصرفات حجر الأساس لمفهوم "الآداب والسلوك" ويتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذلك الجهات الحكومية أن يتبع أعضاء أي مهنة معايير منسقة للأخلاقيات والكفاءة في أداء مهامهم، وحتى يمكن الاعتماد عليهم والثقة في نتائج عملهم، ولذلك تمثل أدلة آداب وسلوك المهنة قيود تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها بإتباعها، وتكون هذه الأدلة بمثابة أساس لتوقعات الآخرين (خارج المهنة) لتصرفات المهنيين، وقد يضع كل عضو من أعضاء المهنة لنفسه معايير خلقية وسلوكيات تتفوق على المعايير التي وضعتها المهنة لأعضائها، إلا أن هذه المعايير تكون بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك والتصرفات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة.

2/12/1 المسئوليات المهنية:

يستخدم مصطلح "المهنة" لوصف مجموعه من الأفراد يزاولون عملاً فنياً بهدف خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه كذلك إلى تحقيق مصالحهم الخاصة، وهي كسب احتياجاتهم المعيشية. وعلى ضوء ذلك التعريف يكون مزاولو عمل المحاسبة والمراجعة القانونية بالمكاتب الخاصة وكذلك المراجعون الداخليين بالمنشآت الاقتصادية وغير الاقتصادية مهنيين.

وغالباً ما يكون هؤلاء المهنيون فخوريين بانتمائهم لمهنتهم ولذلك يسعون دائماً إلى التحكم في أمورهم الخاصة من خلال وضع والالتزام بالقيود التي تحدد واجباتهم ومسئولياتهم، وتخدم معايير سلوك وآداب المهنة وحيث أن هناك هدفين مهمين وهما:

(1) لطفي، أمين السيد أحمد: التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 88

(2) أحمد محمد مخلوف: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007، ص 49

1- وضع نط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني.

2- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشئون المهنة بمكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين، وكذلك تكون تقارير ونتائج أعمال المهنة موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة للمهنيين بأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعه.

3/12/1 الحاسبة القانونية كمهنة:

يتحدد دليل آداب وسلوك أي مهنة على ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب أن يلتزم بها أعضاؤها⁽¹⁾ فتقتصر وظيفة المراجع الداخلي على المهام والممارسة المهنية للمراجع الداخلي فقط. أما في حالة المراجع والحاسب القانوني فيخضع لعدد مختلف من تفسيرات دليل واحد لآداب وسلوك المهنة يخص كل تفسير منهم نوع خاص من الخدمات التي يقدمها هذا الحاسب، فنجد المعايير التي تحكم تأدية المراجع القانوني لخدمات الضرائب تختلف عن تلك التي تحكم خدمات الاستشارات الإدارية وكذلك مهنة المراجعة الحياضية، وكما هو الحال في كافة أنواع المهن تعتمد معايير الآداب والسلوك في شكلها النهائي على القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، والتي يتوقع الجمهور أن يتبعها عضو المهنة في أداء مهمته.

إن المسؤولية المهنية للمحاسب القانوني هي لتقيّم أي تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية عندما يعلم أو يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن يعلم الظروف التي قد تتوافق مع الالتزام⁽²⁾ وبما أن المراجع القانوني مسئول أمام الجمهور وعمله، فيجب أن يلتزم بمعايير السلوك التي تدعم الاستقلالية أو الحيادية والموضوعية ويجب أن يحافظ المراجع على سرية العلاقة بينه وبين كل عميل، كما يجب أن يتمتع أثناء تأديته لمهامه بكفاءة مهنية مرتفعه، كما يكون مسئولاً عن المحافظة على تنمية العلاقة الطيبة بينه وبين أعضاء المهنة، والسعي دائماً إلى رفع مستوى المهنة فنياً وخلقياً.

"إن المراجع الناجح يجب أن تتوفر فيه الصفات التالية: الوعي الإداري والدافع الشخصي والقدرة الاتصالية والثابرة واللباقة"⁽³⁾.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن القول أن وضع معايير الآداب وسلوك المهنة ما هو إلا تحقيقاً لشعور المهنيين بإخلاصهم لذاتهم وهذا يعني أن المراجعين مقتنعين بهذه المهنة التي تعود عليهم بالمنافع. وبعبارة أخرى، أن قبول هذه القيود المهنية سيؤدي إلى تخفيض المنافع المتاحة للمهني خلال الأمد القصير وفي نفس الوقت سترتفع منافعه المادية والمنافع الأخرى خلال الأمد الطويل .

(1) أحمد محمد مخلوف، مرجع سبق ذكره، ص50

(2) لطفي أمين السيد، مرجع سبق ذكره، ص92.

(3) العمرات، أحمد صالح: المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، الأردن، 1990، ص55

12/4/ الجهات المختصة بآداب وسلوك المهنة:

تخضع سلوكيات وآداب مهنة المحاسبة والمراجع القانوني لعدد من المعايير التي يصدرها عدد من الجهات المهنية وغيرها، ففي الجمهورية الجزائرية حدد المرسوم 107/69 والمؤرخ في 31 ديسمبر 1969 ما يلي⁽¹⁾:

أ - الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يعين محافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الصفة الصناعية أو التجارية من أجل ضمان الصحة والمصادقية وتحليل وضعية أصولها وخصومها. ثم بعد ذلك إنشاء مجلس المحاسبة سنة 1980 إضافة إلى المفتشية العامة للمالية اللتان تضمان المراجعة القانونية.

ب - وفي 15 أبريل 1996 تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 136/96، المادة السادسة والتي تتعلق بأخلاقيات المهنة لكل من الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد. وفي 24 مارس 1999 تم إصدار مرسوم آخر يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تحول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية يمنح ترخيص مزاولة المهنة (CPA) من حكومة الولاية ولذلك يوجد في كل ولاية مجلس يطلق عليه مجلس الولاية للمحاسبة القانونية.

ويلاحظ من المقدمة أعلاه أن الجهات الرسمية المخولة بمنح التراخيص في أغلب دول العالم هي إجراءات متقاربة ويرجع ذلك إلى أن معظم هذه التشريعات مستمدة من دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي⁽²⁾، مع الأخذ بالحسبان الخصوصية القومية لباقي الدول وما يتفق والنمط السائد في هذه الدولة أو تلك.

ونظرا لأن معايير دليل الآداب والسلوك تنطوي على قيود تحكم سلوكيات المحاسب أكثر حدة من القيود القانونية، فإنه يجب أن تنفرد المنظمات المهنية بدلا من الدوائر القضائية بتقرير مدى مخالفة أعضاء المهنة للمعايير المهنية، " وبذلك ينقسم دليل آداب وسلوك المهنة إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

القسم الأول: مفاهيم وقواعد آداب وسلوك المهنة.

القسم الثاني: قواعد الأداء المهني.

القسم الثالث: تفسير قواعد الأداء المهني.

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة (6) القانون 96-136، المؤرخ في 15/4/1996، الخاص بالعمل المهني، قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

(2) أحمد محمد مخلوف، مرجع سبق ذكره، ص52

القسم الأول: وهو الجزء الفلسفي من هذا القسم والذي تم قبوله من جميع مزاوي المهنة وتضمن خمسة مفاهيم أو مبادئ أخلاقية هي:

- 1- الاستقلال والتزاهة والموضوعية.
- 2- القدرة والمعايير الفنية.
- 3- المسؤوليات تجاه العملاء.
- 4- المسؤوليات تجاه الزملاء من مزاوي المهنة
- 5- المسؤوليات والأعمال الأخرى.

أما القسمين الثاني والثالث فهما يستخدمان كأداة للإيضاح وتفسير مضمون ما ورد بالقسم الأول، وقد تمت الموافقة عليها من بعض لجان مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

13/1/ المنظمات المهنية العربية والدولية التي تؤثر على مهنة مراجعة الحسابات:

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات دوراً هاماً في تضيق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة مراجعة الحسابات والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها أسست بمبادرات من العاملين في المحاسبة والمراجعة ومن أساتذة الجامعات المتخصصين ومن المهتمين بالمهنة. ونتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وكذلك تهئية المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير. ومن أهم هذه المنظمات ما يلي⁽¹⁾:

1. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
 2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
 3. لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).
 4. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
 5. فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (ISAR).
- نستعرض بإيجاز لمحة عن هذه المنظمات وعلى النحو التالي :

(1) أشرف عبد الحليم محمود كراجه: مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، أطروحة دكتوراه، جامعة

عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص27

1/13/1 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973 من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبة مهنية من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وبين عامي 1983-2001 شملت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق ما يلي:

1. تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، وتتطلب معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية.
2. تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير.
3. تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية من خلال التوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

2/13/1 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ⁽¹⁾:

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى عالم الوجود نتيجة للمبادرات التي تمت في عام 1973، وتم اعتمادها رسمياً من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ في عام 1977، ومهمته هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للصالح العام، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى إلى تحقيق الربح وغير حكومي وغير سياسي. ومن خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية لهيئات المحاسبة والمنظمات العالمية الأخرى يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين ببذل وتنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة.

وعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة أمام هيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بالإجماع العام ضمن بلدانها على أنها منظمات وطنية كبيرة ذات وضع جيد ضمن مهنة المحاسبة، وينتسب إلى الاتحاد 153 منظمة محاسبية متواجدة في 113 دولة، وتمثل أكثر من مليوني محاسب في العالم.

3/13/1 اللجنة الدولية لممارسة المراجعة (IAPC) ⁽²⁾:

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس (IFAC)، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IPAC) من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان

⁽¹⁾ أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مرجع سبق ذكره، ص 28

⁽²⁾ صلاح الحواس : التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثرها على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، ص 137-138

الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة الدولية ابتداءً من سنة (1994) أعضاء من 13 دولة وهي استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، إنجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية.

وتبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية باختيارها مواضيع من اجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات ووصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها.

وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد سريانه.

1/13/4/ فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (ISAR)⁽¹⁾

أنشئ فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبين والإبلاغ المالي بموجب قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي رقم (1982/67)، وهو الفريق الحكومي الدولي العامل الوحيد في منظمة الأمم المتحدة الذي يكرس جهوده لتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات. وتجري الانتخابات أثناء انعقاد الدورة التنظيمية للمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، وتقوم الأمانة العامة للأونكتاد (مجلس التجارة والتنمية) بتنظيم أعمال اجتماعات الفريق الذي يشتمل على المنظمات الحكومية وغير الحكومية وهيئات الأمم المتحدة والوكالات المتخصصة الأعضاء في الأونكتاد، ويجتمع الفريق مرة في العام لبحث المواضيع المتعلقة بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ والمواضيع المتعلقة بمهنة المراجعة والمحاسبة.

1/13/5/ الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب:

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين (المدققين) العرب في بداية الستينات من نقابات المحاسبين والمراجعين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها وتتولى اختصاصاتها في الدول العربية المنظمة للاتحاد أو التي ستتنضم إليه.

ويعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه، والتي اتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها، فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمراجعين العرب وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لمزاويلها.

(1) أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مرجع سبق ذكره، ص31

14/1 / خلاصة الفصل الأول:

- يمر التأسيس للإطار النظري للمراجعة عبر تحديد معالمها النظرية ومرجعية الحدود التطبيقية لها وعبر تبني سياسات التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية وأنتقى أفضل الأنواع والأدوات للوضعية المعينة للمؤسسة الاقتصادية المراد مراجعتها، في إطار ذلك يمكن أن نستنتج الآتي:
- إن تطور الحياة الاقتصادية والمالية في بيئة المؤسسة قابله تطورا موازيا للمراجعة، من خلال الضخ المتوازي للمعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية والمرتبطة بمعالجة بعض الشؤون التي تظهر نتيجة هذا التطور؛
 - إن تحديد الفروض والمبادئ والمحددات النظرية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين؛
 - إن تبني سياسة تأهيل وظيفة المراجعة الداخلية ودعم تكاملها مع المراجعة الخارجية، من شأنه أن يسمح باختصار الوقت والجهد للمراجع الخارجي فضلا عن دعم الوظائف الرقابية في منع وقوع الأخطاء واكتشاف الغش

الفصل الثاني:

خطوات وإجراءات

مراجعة الحسابات

1/2 مقدمة الفصل الثاني:

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية و التي تم التطرق إليها من خلال الفصول السابقة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

إن الوصول إلى نتائج منتظمة و دقيقة يفرض على المراجع اتخاذ عدة خطوات تمهيدية عند البدء بتنفيذ عملية المراجعة، و ما يقتضيه ذلك من رسم خطة العمل و برنامج الأداء. فالبيانات التي يقوم المراجع بمراجعتها و القوائم المالية التي يبدي رأيه حول صحتها و عدالتها، و النتائج المتوصل إليها تستخدم لعدة أغراض، و تخدم عدة أطراف كالإدارة والمساهمين و المستثمرين و مصلحة الضرائب.

و سيتم في هذا الفصل تناول النقاط الرئيسية التالية:

2/2 مخاطر المراجعة**3/2 التخطيط لمهمة المراجعة****4/2 تقييم نظام الرقابة الداخلية****5/2 جمع أدلة الإثبات****6/2 تقرير المراجعة****7/2 خلاصة الفصل الثاني**

2/2/ مخاطر المراجعة:

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناءً على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص واختبارات. ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية المراجعة، وتتصف البيئة التي يعمل فيها مراجع الحسابات بالكثير من عوامل عدم التأكد، بالإضافة إلى اعتماده على أسس اختباريه (أسلوب العينات) من ناحية أخرى فإن العديد من القرارات التي يقوم مراجع الحسابات باتخاذها تعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي، ويترتب على هذه العوامل أن يتحمل مراجع الحسابات في إبداء رأيه المهني درجة من الخطر تتمثل في إبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية موضوع المراجعة وذلك نتيجة الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في المعلومات المالية التي تعتمد عليها تلك القوائم المالية.

1/2/2 تطور مفهوم خطر المراجعة:

ارتبط مفهوم خطر المراجعة تاريخياً باستخدام المعاينة الإحصائية الذي يقوم بها المراجع، وقد كان هذا المفهوم غير واضح وغير محدد في بداية ظهوره وقد أوضح (tringer)، أن هناك مجموعة من العوامل في المعاينة الإحصائية تتطلب استخدام الحكم الشخصي لمراجع الحسابات منها مستوى الثقة الذي يعتبر متما لخطر المراجعة وكذلك دراسة (موتز وشرف) استخدمت لفظة الاحتمال للإشارة إلى خطر المراجعة، وقد رأى هؤلاء الكتاب أن الخطر دالة في خبرة المراجع بالمؤسسة محل المراجعة ونوعية العمليات التي تقوم بها وقد كانت أولى الكتابات التي تناولت موضوع خطر المراجعة وحاولت قياسه هي تقرير مجمع المحاسبين القانوني الأمريكي رقم (1) سنة (1972) وطبقاً لهذا التقرير فإن الخطر يعتبر أيضاً مكماً لدرجة الثقة ويمكن قياسه بالمعادلة التالية:⁽¹⁾

$$(1-س) = (1-ص) / (1-ع) \quad (1-س) = (1-ع) = (1-ص)$$

حيث أن:

س: مستوى الثقة لاختبارات الأساسية

ص: مستوى الثقة المجمع المرغوب

ع: درجة الثقة في نظام الرقابة الداخلية المحاسبية وعوامل أخرى ذات صلة

بمعنى:

الخطر الكلي للمراجعة = خطر الرقابة الداخلية* خطر اختبارات الفحص الأساسية على أساس أن ص، ع، س هي مستوى الثقة فيكون متممها هو الخطر.

(1) أحمد نور وآخرون: دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 64

مفهوم خطر المراجعة:⁽¹⁾

يمثل الخطر احد الموضوعات التي طرحها قسم المراجعة المنبثق عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة، وهذا المفهوم سائد في عملية المراجعة وصياغة الحكم الشخصي وبيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية، ويتضمن الخطر بالتعريف إمكانية الخسارة أو الضرر، ومن تصنيفات الخطر ذات العلاقة، مفهوم خطر الأعمال ومفهوم خطر المراجعة، حيث يختلف الأول عن الثاني فكريا، فيقصد بخطر المراجعة إبداء المراجع لرأي غير سليم عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا، بينما يعني خطر الأعمال ما يترتب على أداء عملية المراجعة من نتائج ممثلة في تعرض منشأة المراجعة لدعاوي قضائية أو انتقادات بشأن عمل المراجع وإبداء الرأي عن القوائم المالية محل الفحص، أي أن خطر الأعمال يعرف بأنه احتمال حدوث أضرار تلحق بالممارسة المهنية للمراجع، ويلاحظ أن هذا التعريف يفصل بين خطر المراجع ونتائج فشل المراجعة، وفي هذا الصدد تقتضي إرشادات ومعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية ضرورة مراعاة إمكانية الخسارة أو الضرر الناجم عن الممارسة المهنية، فالمراجع معرض لخطر الأعمال بصرف النظر عما إذا عرضت القوائم المالية متسقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو أنه قد التزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها. ويرى صادق حامد مصطفى أن العنصر الجوهري في تعريف وتقييم الأخطار الخاصة بالمراجعة هو الحكم والتقدير المهني، بناء على فهم طبيعة أعمال العميل والصناعة التي ينتمي إليها، وأية قضايا تتعلق بالمحاسبة والمراجعة.

كما عرف Emile & woolf مخاطر المراجعة على أنها « عبارة عن احتمال فشل إجراءات المراجعة في الكشف عن الأخطاء الهامة (الجوهرية) التي يمكن حدوثها وبقائها بدون اكتشاف، وعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة التنسيق بين كل من هدف تدني المخاطر في عملية المراجعة وهدف تحقيق فائض في الأتعاب التي يحصل عليها، بعد تغطية مصروفات عملية المراجعة، وعلى ذلك فإنه يجب على المراجع أن يتجنب زيادة إجراءات وأعمال المراجعة في الحالات الأقل تعقيدا وذات المخاطر المنخفضة أو تقليل إجراءات وأعمال المراجعة في الحالات المعقدة وذات المخاطر المرتفعة »⁽²⁾

(1) صادق حامد مصطفى: نحو أهداف أساسية لتعليم مقررات المراجعة الحاضر والمستقبل، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد 12،

العدد 1998.02، ص 144

(2) صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره ص 115-116

2/2/2/ مكونات مخاطر المراجعة:

تقضي معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم مراجع الحسابات بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده لمستوى الخطر فإنه يقوم بتحديد مستوى الخطر لكل رصيد من أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية بصورة منفردة أو لكل مجموعة من العمليات، ونتيجة لذلك فإن المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من العمليات، وما يتعلق بها من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، ومدى فاعلية إجراءات المراجعة من ناحية أخرى، وعموماً فإن المخاطر النهائية للمراجعة الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف على ثلاثة عناصر وهي طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات، فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به، وفاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي يستخدمها مراجع الحسابات في فحص هذا أو العنصر، وعموماً هناك ثلاثة مكونات لخطر المراجع⁽¹⁾:

أ- الخطر المتلازم (خطر قابلية بعض الحسابات أو العمليات لحدوث التحريفات الجوهرية).

ب- خطر الرقابة (خطر عدم قدرة نظام الرقابة الخاص بالمؤسسة في منع أو الكشف عن أي تصحيح الأخطاء في التوقيت المناسب).

ج- خطر الاكتشاف (خطر عدم قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف أي من التحريفات الجوهرية المتبقية)

2/2/2/1 الخطر المتلازم:

تعتبر هذه المخاطر عن قابلية حساب معين أو نوع من العمليات للتحريف بشكل جوهري في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة أو وجود جملة من الأخطاء المرتبطة بالنظام المحاسبي أو عدم كفاءة القائمين على تشغيله، ففي ظل هذا العنصر يمكن أن نتصور بأن المخاطر المتلازمة مرتبطة بعناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلباً على صدق هذه القوائم، ويرتبط حجم هذه المخاطر بعدد من العوامل هي كالاتي:

أ- طبيعة العنصر: تشكل بعض الحسابات مواطن لبس ينبغي على المراجع أن يسلط عليها عملية الفحص، كحساب مخصصات الديون المشكوك فيها أو حسابات النقدية أو حسابات المؤونات والإهلاكات، إن بعض هذه الحسابات عادة ما تخضع للتقدير الشخصي من قبل المحاسب أو أطراف أخرى داخل المؤسسة، لذلك

(1) عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة : مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 185.

يكون الخطر فيها ملازماً لطبيعة التقديرات في هذه الحسابات على العكس تماماً من ذلك هناك بعض الحسابات التي تعكس البيانات الفعلية كالحسابات المرتبطة باستثمارات المؤسسة على سبيل المثال.

ب- الطرق المحاسبية: إن تبني إحدى الطرق المحاسبية في المؤسسة دون غيرها من شأنها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، مما لا يسمح بتكييف عناصر المحيط الاقتصادي للمؤسسة مع الأبعاد النظرية والتطبيقية لهذه الطريقة فضلاً عن عدم تلاؤم هذه الطريقة مع طبيعة الاستغلال كطريقة الإهلاك الثابت للاستثمارات بدلاً عن الإهلاك المتناقص أو المتزايد الذي يوائم استغلال الاستثمار في المؤسسة مثلاً، لذلك فإن تبني طريقة معينة دون غيرها من شأنه أن يضمن عناصر القوائم المالية أخطاء تفسر ببعد البند عن الواقع الفعلي له.

ج- المعالجة المحاسبية: تلجأ المؤسسة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالحقائق الاقتصادية لها، إذ تتم المعالجة آلياً بمجرد الإدخال لهذه الأحداث في شكل قيود محاسبية تتوافق وطبيعة التشريع المحاسبي إلى غاية الوصول إلى القوائم المالية الختامية للمؤسسة. إن هذا الأسلوب من شأنه أن يضمن عناصر هذه القوائم أخطاء تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

- أخطاء في الإدخال .

- أخطاء في التعامل مع البنود الخاصة.

- أخطاء في البرنامج.

كما نشير إلى أن الأخطاء المرتكبة في المعالجة اليدوية في ظل كثافة العمليات كثيرة مقارنة بالأسلوب الماضي، بالإضافة إلى زيادة مواطنها المتمثلة في الآتي:

- الأخطاء على مستوى التسجيل.

- الأخطاء على مستوى مختلف مراحل الترحيل.

- الأخطاء على مستوى مراحل التركيز.

- الأخطاء على مستوى النتائج.

د- العوامل الخارجية: تؤثر العوامل الخارجية على المعالجة المحاسبية من خلال ضرورة تكييف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الاقتصادي الخارجي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال يؤثر التضخم على هيكل موجودات المؤسسة كالمخزونات أو الاستثمارات التي ينبغي إعادة تقييمها بشكل يجعلها أكثر ملائمة للواقع الاقتصادي

⁽¹⁾ BERCHE VALERIE : L'audit face aux risques informatique, une nécessaire technicité; in revue française de l'audit interne n°141; institut français de l'audit et contrôle interne; Paris septembre 1998; page 21-22.

الفعلي، إن هذا التقييم يطرح فرصاً للمغلاة في إعادة تعديل هذه الموجودات، مما يفرز أخطاء تتضمنها العناصر المعدلة.

2/2/2/2 خطر الرقابة:⁽¹⁾

هي المخاطر الناتجة عن عدم تمكن الرقابة الداخلية من الكشف في بعض الأحيان وفي حينه عن خطأ مادي في رصيد احد الحسابات أو في رصيد مجموعة الحسابات (ويشكل في مجموعها خطأ مادياً)، ولا يمكن تجنب مثل ذلك التلقيق كلياً نظراً للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية.

كما عرف مجمع المحاسبين القانوني الأمريكي خطر الرقابة بأنه: الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهرياً إذ اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ولا يختلف هذا النوع من الخطر عن الخطر المتلازم في أنه لا يتوقف على المراجع الحسابات، بل يعتمد على الشركة محل المراجعة حيث أن تصميم نظام الرقابة الداخلية يكون من اختصاص الشركة. ورغم أن تصميم نظام الرقابة الداخلية يكون من مهام الشركة محل المراجعة، إلا أن هذا النظام يكون مهماً بالنسبة لمراجع الحسابات الذي يقوم بتقديم بعض المقترحات والتوصيات لتحسين النظام والذي يؤثر على عمليات المراجعة في الفترات القادمة. وبصفة عامة فإنه كلما كان النظام الرقابة الداخلية قوياً كلما انخفض احتمال وجود أخطاء أو كلما تم اكتشافها بواسطة هذا النظام، لذلك فإن هذا النوع من الخطر يعتبر دالة في كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف الموجودة منها. ونتيجة للتحليل السابق فإن خطر الرقابة يعرف بأنه خطر فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو في عملية معينة. ويتوقف تقدير مراجع الحسابات لهذا النوع من الخطر على قيامه باختبارات الإلمام واختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشآت محل المراجعة.

⁽¹⁾ يوسف محمود جربوع: المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف في عملية المراجعة، مجلة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، العدد 06، 2002،

3/2/2/2 خطر الاكتشاف:⁽¹⁾

يكمن في احتمال عدم القدرة على التعرف على عدم الدقة في سيرورة العمليات أو في مجال المحاسبة بواسطة إجراء رقابة محددة، هذا الخطر يبقى موجود حتى في باب النظرية أو حتى باعتبار كل التسجيلات قد روقت وكمثال على ذلك إن استخدام تقنيات المراجعة (التفتيش) غير ملائمة أو أن هاته التقنيات لم يتم تطبيقها أو أن النتائج لم يتم ترجمتها بطريقة صحيحة.

يعكس الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية تسيير المؤسسة ونشاطها وبيئتها، أما خطر عدم الاكتشاف هو خاص بالمراجع، هذا الأخير لا يملك القدرة في مجال النوعين الأولين (خطر الملازم وخطر عدم الاكتشاف) بحيث لا يمكنه سوى تقدير النتائج المحتملة في الخطرين الأولين بينما عليه كل المسؤولية في الاختيار بنفسه أدوات الرقابة ووضعها حيز التنفيذ.

حيث أنه يختار تقنيات المراجعة القادرة على خفض خطر عدم الاكتشاف في مستوى مقبول ومن بين أخطار عدم الاكتشاف:

أ- الخطر العشوائي: هذا الخطر ينشأ من اختيار العينات والذي لا يسمح باكتشاف الدقة.

ب- الخطر التقني: وهذا ينتج على الخطأ في اختيار أدوات المراجعة من جهة أو تطبيقها أو في ترجمة النتائج.

3/2/2/2 العلاقة بين أنواع أخطار المراجعة :

تشير دراسة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى أن الخطر المتلازم وخطر الرقابة يختلفان عن خطر الاكتشاف في أن هذين النوعين من الأخطار قد توجد في القوائم المالية نتيجة طبيعة الحسابات ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية بينما خطر عدم الاكتشاف يمكن إرجاعه إلى إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات ويمكن التأثير عليه عم طريقها.

ويمكن استخلاص العلاقة بين خطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية وخطر عدم الاكتشاف في المعادلة التالية:

$$RR=RI*RCI*RND$$

خطر المراجعة = خطر المتلازم * خطر الرقابة الداخلية * خطر عدم الاكتشاف

حيث: RR: خطر المراجعة.

RI: الخطر المتلازم.

⁽¹⁾ Hugues Angot : Audit comptable audit informatique, troisième édition, édition De Boeck Université, Bruxelles, 2004, p127

RCI: خطر الرقابة الداخلية.

RND: خطر عدم الاكتشاف.

والجدول التالي يشرح العلاقة بين الأنواع الثلاثة لأخطار المراجعة

الجدول رقم (2-1)

	RCI مرتفع	RCI متوسط	RCI ضعيف
RI مرتفع	RND ضعيف	RND ضعيف	RND متوسط
RI متوسط	RND ضعيف	RND مرتفع	RND مرتفع
RI ضعيف	RND متوسط	RND مرتفع	RND مرتفع

المصدر : Robert Obert, synthèse droit et comptabilité, 5^e édition, Dunod, paris ,2006, p55

ويمكن القول من خلال الجدول السابق أن هناك علاقة عكسية بين خطر الاكتشاف وكلا من الخطر المتلازم وخطر الرقابة الداخلية، فكلما انخفضت درجة تقدير الخطر المتلازم وخطر الرقابة الداخلية التي يعتقد مراجع الحسابات بتواجدهما في القوائم المالية كلما زاد خطر عدم الاكتشاف الذي يتحمله المراجع وذلك في حالة ثبات الخطر الكلي للمراجعة، ومن ناحية أخرى فكلما زاد الخطر المتلازم وخطر الرقابة الداخلية كلما انخفض خطر عدم الاكتشاف الذي يتحمله مراجع الحسابات.

3/2 / التخطيط لمهمة المراجعة:

يعتبر التخطيط لأعمال المراجعة ووضعها في شكل برنامج، من العناصر الأساسية لتنفيذ مهمة المراجعة بكفاءة، فالمعيار الأول من معايير المراجعة الميدانية يقضي بوجوب التخطيط للعمل بدرجة كافية. ولتحقيق هذا المعيار يتطلب إنجاز الخطوات الثلاثة الموالية:

1/3/2 / نظرة عامة حول المؤسسة.⁽¹⁾

قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها، لكن كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها؟ لن يتمكن مثلاً من مراقبة وتقييم المخزون بشئ أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج، ولن يتمكن من إعطاء رأي جانب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمراجعتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة من حيث القيود والعمليات، ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه ومعايير المقارنة مابين مؤسساته.

ولأجل ذلك يجب أن تخضع هذه المرحلة لتحضير نظيف فأول عمل على المدقق القيام به هو تحديد واضح ودقيق للأهداف التي يسعى للوصول إليها من وراء إنجاز هذه المهمة وبعد ذلك يقوم بماليه، قوانينه ومعايير المقارنة مابين مؤسساته.

فالتعرف على المؤسسة يسمح للمراجع بجمع كل المعلومات الضرورية والتي تشمل:

1/1/3/2 / المعلومات العامة: والتي تتضمن بدورها:

أ- تحديد هوية المؤسسة:

ولتحديد هوية المؤسسة محل المرجعة من طرف المراجع لابد من الاطلاع على القانون النظامي والعقد الابتدائي لها، لكي يستقي منها المعلومات المتصلة باسمها، تاريخ تكوينها، الغرض من نشاطها، رأس المال المصرح به، والمقر الرئيسي، وقائمة المصانع والمكاتب والفروع ، وكذا رقم السجل التجاري وبعض المعلومات الأخرى الضروري⁽²⁾

(1) بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص 67

(2) عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة ، القاهرة ، مصر، 1974 ، ص 105

ب - التطور التاريخي للمؤسسة:

يمكن للمراجع بواسطة حوار ومناقشة مع المسؤولين في المؤسسة، أن يتحصل على معلومات خاصة بالتنظيم والتسيير الحالي للمؤسسة، حيث يمكن للمراجع أن يدرك الأسباب التي كانت تقف وراء إنشاء هذه المؤسسة، والتطورات التي لحقت بها في المجالات التقنية، القانونية والتجارية.

ج- وضعية المؤسسة:

لكي يتسنى للمراجع معرفة مكانة المؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه، عليه أولاً معرفة طبيعة هذا القطاع ما إذا كانت قطاعاً حيويًا وسائراً في التوسع، ثم موقع المؤسسة مقارنة بالمؤسسة الأخرى في نفس القطاع، من حيث رقم الأعمال و المردودية واليد العاملة⁽¹⁾

د- السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين:

إن العناصر التي يقوم بجمعها ، والتي تخص طرق التوظيف التكوين والترقيات الداخلية تسمح له بتكوين رأي عن مردودية وكفاءة الموظفين بالمؤسسة.

هـ- التنظيم وإدارة المؤسسة:

انه لمن الضروري أن يكون لديه مخطط للتنظيم داخل المؤسسة ، يحدد المسؤوليات الأساسية، ويوضحها، فيتضمن هذا المخطط مثلاً⁽²⁾ أسماء المسؤولين داخل المؤسسة ووظائفهم.

و - أسماء المراجعين السابقين: وتتضمن:

- قائمة البنوك التي تعمل المؤسسة معها.

- الاتفاقيات الخاصة والحالية التي تربط المسؤولين بالمؤسسة.

كما على المراجع أن يسأل عن الطرق والأساليب المستعملة داخل المؤسسة، ومن وجود قسم للمراجعة الداخلية.

2/1/3/2/ معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة:

أ- بيان طبيعة نشاط المؤسسة:

على المراجع أن يلم بجميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة مثل:

- معرفة إن كانت المؤسسة ذات طابع تجاري، صناعي، خدماتي أو مالي.

التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة.

- نوعية وخصائص المنتجات.

- معرفة الموقع الجغرافي، المساحة قيمة ونوعية الملكية للاستثمارات⁽³⁾

ب- التمويل:

⁽¹⁾ بومساحة احمد:معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2001 ص 83

⁽²⁾Peretti jean – mari : guide de self audit, les édition d organisation, paris, 1995, p144

⁽³⁾Raffegau jean, Pierre du fils et Ramon Gonzales: audit et contrôle de comptes ,public-union edition, Paris, 1979,p65

إن التموين بالمواد الأولية ضروري وأساسي، وله تأثير على نتيجة المؤسسة واستمرارية النشاط الدورة الإنتاجية، ولهذا ينبغي على المراجع معرفة المشاكل التي يمكن أن تطرح في هذا المجال والتي تنحصر في تكلفة المواد الأولية والتي تتأثر بتغيرات الأسعار في الأسواق، وعدد موردي هذه المواد الأولية، ونفس الشيء ينطبق بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع التجاري.

ج- التخزين:

يمثل المخزون أحد حسابات المؤسسة، وهو معرض للأخطار ومشاكل كاحتمالات السرقة والضياع، لهذا بات من الضروري على المراجع التعرف على سياسة التخزين ومواقفه.

د- الإنتاج :

على المراجع أن يطلع على القدرة الإنتاجية من خلال الوسائل والآلات المستغلة في ذلك حيث يتوجب عليه معاينة وحدات الإنتاج من حيث أهميتها ، حالتها وتجهيزها

3/1/3/2/ معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة: وهي معلومات تخص:

أ- الزبائن:

على المراجع معرفة عدد الزبائن المهين بالنسبة للمؤسسة، وهذا يعتبر أساسيا لتقدير المشاكل المحتملة الوقوع، فإذا كانت المؤسسة تعتمد على عدد قليل من الزبائن فإن خسارة أي زبون يؤثر على رقم أعمالها وبالتالي على حالتها المالية، لذا على المراجع دراسة عن قرب التطورات الإجمالية للمبيعات والتقلبات الحاصلة في النشاط.

ب- المنافسة:

ينبغي على المراجع دراسة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، من اجل معرفة مكانتها ضمن المؤسسات الأخرى من نفس القطاع ومدى قدرتها التنافسية.

ج- كيفية تحديد أسعار البيع:

وفي هذا الإطار ينبغي على المراجع دراسة العناصر المكونة لسعر البيع وتحديد الهامش الإجمالي كما يجب عليه أيضا التحقق ودراسة الحسومات المالية والتجارية الممنوحة للزبائن.

2/3/1/4/ معلومات عن الخصائص القانونية للمؤسسة:

إنه لمن الضروري دراسة الإطار القانوني وذلك من خلال مختلف القوانين والتمثلة في قانون الشركات، قانون العمل وكذا النظام الضريبي للمؤسسة كما يجب عليه استقصاء معلومات أخرى مرتبطة بالجانب القانوني مثل:

أ- فحص القانون النظامي: بفحص القانون الأساسي للمؤسسة يستطيع المراجع التعرف على النظام القانوني للمؤسسة ورأس مالها ومجال نشاطها وكذا تحديد واجبات مسؤوليات المساهمين وفترة الحياة القانونية للمؤسسة المحددة ب 99 سنة قانونا.

ب- بنية رأس المال: يقوم المراجع بتحليل بنية رأس المال بغية استخراج معلومات تخص رأس مال المؤسسة وتركيته والتي تشمل:

* القيمة الحالية لرأس المال وعدد الأسهم.

* توزيع الأسهم وقيمة كل سهم.

* نصيب المؤسسين.

* تطور رأس المال على مدى خمس سنوات.

* التوزيع الحالي لرأس المال.

ج- العقود والاتفاقيات الأساسية: ينبغي على المراجع الإطلاع على العقود والاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة والتي عادة ما تتضمن عقود القروض البنكية والتأمينات، العقود مع العمال، العقود الخاصة بالاتفاقيات مع الموردين والزبائن، عقود رهن الاستثمارات للحصول على القروض.

إن فحص العقود والاتفاقيات له فائدتان أولهما أنه يسمح للمراجع بمعرفة الأخطار المتوقعة والتي تؤثر على المؤسسة وثانيهما أنها تعتبر وسيلة فعالة لتحديد الصراعات المحتملة على المصالح بين المؤسسة والمسيرين.

د- التراعات الراهنة: يجب على المراجع أن يكون على علم تام بجميع التراعات الموجودة، ليتمكن من معرفة ما إذا كانت المؤسسة قد خصصت مؤونات لذلك، لهذا يعتبر الفحص والإطلاع على هذه التراعات ضروري بغية تفادي الأخطار.

هـ- النظام الضريبي: ينبغي على المراجع الإطلاع على الحالة الضريبية وخصوصيات النظام الضريبي للمؤسسة محل المراجعة، كما ينبغي عليه معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة لأخذ فكرة وكذا معرفة الربط الضريبي على العميل ومداه، وهل هناك التزامات لم تسوى بعد، وهل توجد التزامات مستقبلية.

2/3/1/5/ النظام المحاسبي والمالي:

يقوم المراجع بوصف وظيفة المحاسبة داخل المؤسسة من حيث التنظيم، آخذا بعين الاعتبار العناصر التالية:

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.

- النظام المتبع في التقييد.

- دقة السجلات وكفاءتها.

- كفاية نظام الحفظ في المؤسسة.
- العمليات الأساسية التي تقوم بها المؤسسة، ومنها العمليات الفرعية.
- طريقة الإهلاك المتبعة.
- طريقة تقييم المخزونات.
- محاسبة العمليات بالعملة الصعبة.
- ويمكن للمراجع أن يستعين بأدوات التحليل المالي لمعرفة الحالة المالية للمؤسسة.

2/3/2 تعيين المساعدين وحسن الإشراف:

إن التخطيط لعمل المراجعة يجب أن ينعكس على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة، وتحقيق الإشراف السليم عليها ومتابعة أداء المهام الذي تتجسد من خلال تقييم هذا الأداء.

1/2/3/2 تخصيص المساعدين على مهام الفحص:

يتطلب معيار التخطيط السليم للعمل أن يقوم مراجع الحسابات بتخصيص مساعديه على مهام الفحص التي اشتملت عليها المراجعة، ويتطلب التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص المختلفة أن يحدد المراجع احتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم بعملية حصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين فعلاً بالمكتب ليحدد ما إذا كان هناك عجز في المساعدين أم لا، أخذاً في الاعتبار مقدار ونوعية الكفاءات المهنية المطلوب تدبيرها للوفاء بمتطلبات برنامج المراجعة.

إن تخصيص وتوزيع المهام على المساعدين بحكمة يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموالية:

- تحقيق مستوى معين من الربح.
- انجاز مهام الفحص والمراجعة في توقيتها والمخطط لها مسبقاً.
- تحاشي العجز (أو الزيادة) غير الضروري في عدد المساعدين.
- الاستغلال الأمثل لطاقت المساعدين.
- العمل على تنمية المساعدين مهنيًا، ومحاولة تدنية التكاليف الفعلية لعملية المراجعة بما لا يخل بجودتها المهنية ويحكم المراجع في تحقيق الأهداف المراجعة مجموعة من القيود أهمها:
- الوقت المتاح الكلي لعملية المراجعة
- مسؤولية كل مساعد عن أداء مهمة معينة أو أكثر
- أولوية انجاز مهام معينة قبل غيرها
- الحد الأقصى للزمن المقدر لالانتهاء من كل مهمة على حدة
- القيود المحتملة الفعلية أو المفروضة على تدبير الموارد البشرية بالمكتب

أما بالنسبة للمكاتب الكبرى التي يوجد بها أكثر من قسم للخدمات المهنية مثل المراجعة والضرائب والخدمات الإدارية، فيمكنها ترشيد قرارات تخصيص المساعدين على مهام المراجعة باستخدام بعض النماذج الكمية مثل البرمجة الخطية و برمجة الأهداف.

2/2/3/2 الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم:

الإشراف على المساعدين من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم أهداف عملية المراجعة والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب اطلاع المساعدين على الجزء الأكبر من المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية المراجعة والمتعلقة بالصناعة التي يعمل العميل وتنظيم شركته، ومشكلات المحاسبة أو المراجعة المتوقعة وتوقيت إجراءات المراجعة، والشريك المسئول بصفة نهائية عن عملية المراجعة يجب أن يتأكد بالطبع من كفاية عملية الفحص، وبما أن معظم العمل يتم بواسطة المساعدين فيجب على هؤلاء اطلاع المشرف على عملية المراجعة على أية مشكلات محاسبية أو مراجعة يتم اكتشافها أثناء عملية الفحص،

وإذا كانت عملية المراجعة من الكبر بحيث تستدعي وجود أكثر من مساعد أول، فيجب في هذه الحالة وجود سلسلة من القيادات على أن يخضع الجميع لمشرف واحد يكون في مركز الرئاسة، وهذا المشرف مثله مثل الشركاء يجب أن يكون على علم تام بما يحدث في عملية المراجعة وأن يتأكد من كفاية عملية الفحص ويقوم الشريك المسئول عن عملية المراجعة، وكذلك المشرف على العملية بمتابعة ما يحدث في عملية المراجعة وتقييم عمل المساعدين عن طريق دراسة ومراجعة أوراق العمل التي تم إنشائها أثناء عملية الفحص، ويجب في جميع الأحوال وجود أوراق مراجعة تكفي كدليل إثبات لما تم فعلا من عمل خلال عملية الفحص⁽¹⁾

كما على مراجع الحسابات مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه، وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في حسبانته مجموعة من الاعتبارات أهمها:⁽²⁾

- إشراك المساعدين في وضع خطة وبرنامج المراجعة وتعديله.
- المتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدين أثناء تأدية مهامهم.
- مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة عن الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها بين المراجعين بعضهم ببعض.

- توفير فرص الترقية أمام المرؤوسين وشمولية معايير تقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء.

ولاشك أن مراعاة الاعتبارات السابقة عند الإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم سوف يزيد لديهم مستوى الدافعية والرضا عن العمل، وزيادة مدى التزام هؤلاء المساعدين بأهداف المهنة وزيادة مستوى كفاءتهم المهنية أيضا وهذا كله سوف يؤدي في النهاية إلى ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة.

(1) مصطفى عيسى خضير: المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك سعود، السعودية، 1996، ص 48-49

(2) عبد الفتاح الصحن وعبد الوهاب نصر، مرجع سبق ذكره، ص 31

2/3/3 أوراق عمل المراجعة:

تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا بات من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقارير⁽¹⁾، حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، وكذا الطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، حيث يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص.

وتعرف أوراق العمل بأنها (سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها في مهمة المراجعة)⁽²⁾. وفي إطار عملية المراجعة وتكوين عملية المراجعة وتكوين ملفها من قبل المراجع، ينبغي على هذا الأخير طرح الأسئلة بغية توضيح الرؤية لديه والمساهمة في تكوين أوراق العمل يستند عليها لأغراض محددة وإعداد التقرير، حيث تتمثل هذه الأسئلة⁽³⁾:

- ما هي أنشطة المؤسسة.
- من هم الأشخاص المسؤولون عن مختلف أنشطة العمليات والوظائف في المؤسسة.
- ما هو الهيكل والنظام القانوني المطبق على أنشطة المؤسسة.
- ما هي التطورات التاريخية للمؤسسة.
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى العمليات.
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى الوظائف.

⁽¹⁾LAURENT, H ET PHILIPPE :La pratique de l'audit ,economica, paris.1994.P69

⁽²⁾Robert Castell et François Pasqualini : Le Commissaire aux Comptes, Collection Droit Poche – Economica 1995

⁽³⁾Le mont Olivier : la conduite d'une mission d'audit interne, paris, 1999, P161

2/3/3/1/ أهمية أوراق العمل⁽¹⁾:

تعتبر أوراق العمل دليلاً على العمل الذي قام المراجع بإيجازه وتساعد في تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تم مراجعتها، وتعتبر أيضاً من المستندات الهامة جداً في أي نزاع قانوني لاحق، لأنها يمكن أن تستخدم في هذا النزاع كدليل ضد المراجع أو كدليل للدفاع عنه. ويعتبر اصطلاح أوراق العمل اصطلاحاً غير ملائم لوصف الأدلة التي قام المراجع بتجميعها أثناء فحصه للقوائم المالية. فالمصطلح بهذا الشكل يدل على منتج غير تام يقصد به تجميع ملاحظات وإجراء بعض العمليات الحسابية المبدئية ويقوم عدد قليل من المراجعين غير الحريصين بإعداد أوراق العمل على النحو السابق وكثيراً من المراجعين لا يعطونها الاهتمام الكافي، على سبيل المثال قد يقضي مراجع ما عدة ساعات في دراسة مشاكل محاسبية هامة أو مشاكل متعلقة بتقرير المراجعة، وبمجرد أن يتوصل إلى النتيجة بعد مجهود شاق يقوم فقط بكتابة ملحوظة مختصرة عنها دون الاهتمام بتوضيحها كما يجب وبدون وجود أدلة تبين إعطاء اهتمام كافي للمشكلة فقد يبدو فيما بعد أن المشكلة لم تحظ بالاهتمام الكافي من قبل المراجع أو أنها حظيت باهتمام سطحي فقط. وحتى إذا كانت أوراق العمل مكتملة ولكنها غير معدة بصورة جيدة، بسبب وجود الكثير من عمليات الخو والشطب والخطأ في كتابة الكلمات وعدم اكتمال العبارات، سيلقى عليها بظلال من الشك. وقد يستخدم محامي الخصوم مثل هذه الأوراق لإثبات الإهمال في المراجعة، لذلك يجب أن يدرك المراجع أنه قد لا يكون الشخص الوحيد الذي يقوم بقراءة ما يعده من أوراق عمل، ويجب أن يأخذ في اعتباره الانطباع الذي يتولد لدى الآخرين عند قراءة هذه الأوراق.

2/3/3/2/ أوراق العمل الرئيسية للمراجعة:

تعتبر أوراق العمل وسيلة لتجميع أدلة وبراهين المراجعة حيث كل ما يقوم به المراجع بتسجيله في أوراق العمل تساعد وتدعم رأيه المهني، كما أن هذه الأوراق تشمل على مجموعة عديدة من المستندات من بينها: ميزان المراجعة قبل وبعد الجرد، الميزانية العمومية، دفاتر الأستاذ، تحليل الحسابات، الملاحظات المسجلة نتيجة المناقشة مع مستخدمي الشركة، ملاحظات حول عقود الشركة.

تختلف المعلومات المسجلة في أوراق المراجعة من حالة إلى أخرى، إلا أننا يمكن حصر أوراق العمل في العناصر الرئيسية الآتية:

- تحليل الحسابات.
- قيود اليومية الناتجة عن عملية الفحص .
- التسويات التي يقوم بها المراجع .
- مستخرجات وملاحظات بما فيها نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- موازين المراجعة والجداول المختلفة.

(1) محمد فيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 98

- برامج المراجعة.

حسب هذا التقسيم يمكن إدراج معظم أوراق المراجعة، إلا أنه يمكن إدراج أوراق جديدة وذلك حسب الحاجة، وسنعرض فيما يلي الأنواع المختلفة للأوراق:

1- تحليل الحسابات:

يمثل تحليل الحسابات الجزء الأكبر من أوراق العمل حيث أن أي عنصر من عناصر الميزانية ينبغي تحليله وإعطاء صورة واضحة عن محتوياته ، أي أن رصيد أي حساب من الحسابات الاجتماعية للشركة - سواء مدين أو دائن - سيتم شرح وتفصيل العناصر المسجلة به وذلك بإعداد كشوف أو كشف لكل حساب وذلك حسب الحالة، يتم البدء برصيد أول المدة ثم تفصيل العناصر المسجلة خلال السنة ثم بإضافة هذه العناصر أو طرحها من رصيد أول المدة لتحصل على رصيد آخر المدة.

2- قيود اليومية المترتبة على المراجعة:

يقوم المراجع بإعداد قائمة قيود اليومية الخاطئة التي تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة ، وقيد التصحيح اللازم لكل خطأ في أوراقه الخاصة ، وبعد الانتهاء من فحص الدفاتر يقوم المراجع بتسليم نسخة من تلك القيود إلى المسؤولين للمناقشة والتسجيل بالدفاتر ومنه يتم الترحيل إلى ميزان المراجعة وبالتالي يتم التحصل على ميزان المراجعة بعد التعديل .

3- التسويات:

يقوم المراجع بإجراء كثير من التسويات أثناء عملية المراجعة في سبيل ربط البيانات المختلفة المتاحة له، فبعض التعديلات تكون سهلة وأخرى معقدة.

4- الملاحظات والمستخرجات من العقود والمحاضر بما فيها تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع بفحص العقود التي تجريها المؤسسة مع الغير مثل عقود إصدار السندات وغيرها، فيدون ملاحظاته في أوراق العمل، فلا ينحصر فحصه على العقود فقط وإنما يمتد إلى محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة العادية أو غير العادية وغيرها.

ومن أهم أوراق المراجعة هي تلك التي تحتوي على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يقوم المراجع بفحص وتقييم إجراءات وعمليات النظام ليتمكن من اكتشاف الأخطاء والنقائص إن وجدت ، والتي تسبب فشل هيكل الرقابة الداخلية ومنه تحريف القوائم المالية ، كما أن المراجع يدون ملاحظاته المتعلقة بكفاءة نظام الرقابة الداخلية (إما بشكل مكتوب أو بشكل رسوم) حول المعلومات و البيانات أو المستندات ، وكيفية تدقيقها وعلاقتها بالدفاتر .

وتتعلق أهمية هذه الأوراق التي تشتمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية عن غيرها من أوراق العمل لكونها تحتوي على المعلومات الأساسية لتحديد مدى صدق القوائم المالية والدفاتر.

5- موازين المراجعة والجداول المختلفة:

يشتمل ميزان المراجعة على أرصدة حسابات دفتر الأستاذ الذي يعتمد عليها المراجع في إعداد تقريره ، لأن كل التسويات الناتجة عن عملية الفحص والمراجعة ترحل إلى ميزان المراجعة وبه يتم إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج.

فلتسهيل عملية الفحص يجب توفر بعض الاعتبارات في ميزان المراجعة كأن تكون أسماء الحسابات المستعملة واضحة وموجودة بالمخطط المحاسبي للمؤسسة، وكتابتها بالكامل حيث هذه العملية تسهل مهمة إجراء قيود التصحيح، كما أن ميزان المراجعة للسنة السابقة يعد نافعا لمهمة المراجعة ، حيث يتم مقارنة الأرقام الحالية بأرقام السنة السابقة ومنه يتضح للمراجع ما إن كانت هناك تطورات أو تدهور في الحالة المالية و منه البحث عن الأسباب المتعلقة بهذه التغيرات إما إيجابية أو سلبية وذلك من خلال عملية الفحص و المراجعة.

6- برنامج المراجعة: ⁽¹⁾

إن برنامج المراجعة هو الخطة التي يقوم بإعدادها المراجع بصدد كيفية تنفيذ إجراءات المراجعة الشاملة. وتجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بالإدلاء برأيه المهني. حيث يشمل ملخص بما ينبغي القيام به ويشتمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين .

بعض المراجعين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج المراجعة بالنسبة للمؤسسات صغيرة الحجم، إلا أن هناك اتفاق عام بين المراجعين على أن وضع خطة للمراجعة تكون ذات فائدة كبيرة بالنسبة للشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم، وخاصة إذا كانت للشركة وحدات منتشرة بشكل كبير على مستوى الوطن. كما أن إعداد برنامج المراجعة يوفر الدليل على تنفيذ معيار هام من معايير الفحص الميداني للمراجعة وهو تخطيط العمل بطريقة مناسبة.

إن نطاق الفحص الذي يغطيه برنامج المراجعة ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة، ويجب أن ينتج عنه نتائج مرضية في هذا المجال بأقل تكلفة ممكنة. ⁽²⁾

(1) محمد أحمد خليل: المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، مصر، 1983، ص 105

(2) أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 151

3/3/3/2 أنواع أوراق العمل⁽¹⁾:

باعتبار أوراق العمل وسيلة لتجميع أدلة الإثبات والقرائن التي تحتاج إليها المراجع لإبداء رأيه الفني حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، ونميز بين أنواع أوراق العمل في النقطتين التاليتين:

- الملف الدائم.

- ملف الدورة الحالية (الملف الجاري).

1- الملف الدائم: يحتوي الملف الدائم على العناصر الآتية:

- عموميات.

- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

- الحسابات السنوية والتقارير.

- التحاليل الدائمة للحسابات.

- ككل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي.

- كل ما يتعلق بالجانب القانوني.

أ- عموميات: تشتمل هذه النقطة على كمل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

ب- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية: يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام باجرائتها على مستويات المديرية والوظائف

ج- الحسابات السنوية والتقارير: يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من وموجودات ومطالبات وحسابات النواتج والأعباء وحسابات النتائج وبرامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

هـ- التحاليل الدائمة للحسابات: يكون من المفيد أن يحتفظ المراجع في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة واخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية: الأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤنات الموردين، المخزونات والى غير ذلك من الحسابات التي يرى المراجع أهميتها انطلاقاً من طبيعة نشاط المؤسسة.

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص129-

- و- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي: يحتفظ المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي، نظرا لأهميتها وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالة ، داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها.
- ز- كل ما يتعلق بالجانب القانوني: تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة ، مثل محاضر الاجتماع لمجالس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

2- ملف الدورة الحالية (الملف الجاري):

- يختلف ملف الدورة الحالية كونه يخص جمع كافة الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع المراجعة، على النقاط الموالية:
- برنامج تفصيلي لعملية المراجعة.
 - الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدها.
 - التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة.
 - الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم.
 - الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة.
 - كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردون.
 - المشاكل التي صادفت المراجع أثناء أداء مهمته.
- في الأخير نشير إلى أن هذه الأوراق المدعمة لرأي المراجع ينبغي أن يعتني بها هذا الأخير من خلال حمايتها من كل الأخطار سواء الطبيعة أو المفتعلة بغية تحريف المعلومات الواردة فيها، وذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة واتخاذ إجراءات تدعم حماية وتنظيم مكتب المراجع.

2/4/ تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عند قيام المراجع بمهمته فإن الشيء الأول الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا معرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة والأهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر، وحتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام باستعمال مجموعة من الوسائل و الأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها، مع محاولة تخطي المشاكل التي يمكن الالتقاء بها أثناء عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية أو حتى بعد انتهائه منها.

1/4/2/ أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، و لتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب و التي من أهمها نذكر:

1/1/4/2/ أسلوب التقرير الوصفي للرقابة الداخلية:

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية⁽¹⁾

لكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.⁽²⁾

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.

2/1/4/2/ أسلوب خرائط التدفق:

تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسما بيانيا بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، وتستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام، ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام، وتساعد خريطة التدفق المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل وتمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديد عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلا من الكلمات كما في الأسلوب الأول تكون فرص سوء الفهم أقل، وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديث خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز، والاتجاه الحديث للمراجعين هو تفضيل هذا الأسلوب انطلاقا من أن الصورة هي أفضل وسيلة لإيضاح المراجع، الذي يستخدم أسلوب خرائط التدفق لتوثيق دراسته لبنية الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة التي تعاقده على مراجعتها لأول مرة على خرائط تدفق العمليات المعدة من قبل إدارة المؤسسة بعد التحقق من مصداقيتها، أو تلك المعدة من قبل المراجع السابق وغالبا ما

(1) جربوع محمد: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص 113

(2) شعباني لطفي: المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 111

يتم حفظ خرائط التدفق في ملف العميل الدائم على أن يتم تحديثها بشكل دوري من خلال فترات المراجعة القادمة.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد هناك شكل ثابت ومتفق عليه لخرائط التدفق، فبالإضافة لتعدد أشكال استخدامات الرموز من مراجع لأخر أو حتى من عملية لأخرى، فإن أساليب التوثيق باستخدام خرائط التدفق تختلف أيضا باختلاف طبيعة نظام المؤسسة، ونوعية المعلومات المطلوبة إظهارها في تلك الخرائط، وعلى الرغم من ذلك الاختلاف والتعدد، فإن جودة وفعالية الخرائط على اختلاف وتعدد إشكالاتها والنتائج عن اختلاف وتعدد الرموز والأساليب المستخدمة في إعدادها تعتمد بشكل أساسي على دقتها ووضوحها⁽¹⁾

3/1/4/2 الملخص التذكيري: (2)

يقوم المراجع بإعداد ملخص تذكيري يحتوي على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية السليم، والملخص هو إطار عام للفحص بدون تحديد أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها، وهو بذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية ولهذه الطريقة عيوب تتمثل في:

- لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص.
- لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات فحص الرقابة الداخلية.
- ترك حرية اختيار إجراءات الفحص لمساعد المراجع كما يرونها.

3/1/4/2 أسلوب قوائم الاستقصاء (3):

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك... الخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها و من ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية و من مزايا هذا الأسلوب نذكر:

– إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.

(1) سامي محمد أسامة صوفي: دور البنية الرقابية في بناء إستراتيجية المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2006، ص 44.

(2) بوسماحة احمد، مرجع سبق ذكره، ص 98.

(3) شعبان لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

- إمكانية استخدام مبدأ الترميز في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلاً وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقاً.
- كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:
- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلاً.
- تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقاً للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت و جهد المراجع.
- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.
- الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلاً، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.
- وفيما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

الجدول رقم (2-3): الرقابة الداخلية على المبيعات.

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
1	المبيعات : هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل: أ- قسم المبيعات و أوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان ؟				
2	هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاماً مسلسلّة مسبقاً ؟				
3	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: أ- الكميات الواردة بها ؟ ب- الأسعار المستخدمة ؟ ج- العمليات الحسابية ؟ د- شروط البيع ؟				
4	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟				
5	هل تعالج العناصر المدروسة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟				
6	هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
7	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- السلع التالفة ؟ ج - المبيعات النقدية ؟				

المصدر: جربوع يوسف: مرجع سبق ذكره، ص 119.

2/4/2 / مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى⁽¹⁾:
- فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية والمحاسبية.
- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.
- وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

1/2/4/2 / وصف الأنظمة والإجراءات.

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

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجابات.

1-التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة.

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، و التعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب.

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة وهي⁽²⁾:

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة.
- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.
- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.

⁽¹⁾Pigé. B : Audit et contrôle interne, Litec, Paris, 1997, P 66

⁽²⁾Renard. J : Théorie et pratique de l'audit interne, Op.Cit, P314.

- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

2- خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي.

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

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية⁽¹⁾:

- تسهيل عملية الفهم والاتصال.

- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.

- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

2/2/4/2 التحقق من فهم الأنظمة.

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دوّنها هي فعلاً الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس⁽²⁾، ومنه نلاحظ انه هناك ثلاثة مشاكل تطرح وهي⁽³⁾:

- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها ؟

- كيف تتم عملية الاختبار ؟

- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار ؟

⁽¹⁾Pigé. B, Op.Cit, P 67.

⁽²⁾Chadefaux. M : l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987, P190

⁽³⁾Raffegau. J, Dufils. P et Gonzalez. R, Op.Cit. P 104.

1- إختيار الإجراءات التي يتم اختبارها:

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، وأخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

2- القيام بعملية الاختبار:

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

و فيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:

أ/ الطريقة المباشرة.

وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقابتها، و ذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، و من جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

ب/ الطريقة غير مباشرة.

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية وانطلاقا من الوثيقة الأصلية.

3- الأهمية الكمية للاختبارات.

كما تطرقنا إليه سابقاً، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات وليس مدى كفايتها⁽¹⁾، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة⁽²⁾. و بعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

2/4/2/3 التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها⁽³⁾.

ولتقييم الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالاً لهذه العملية أي التقييم، فهناك نوعين لهذه القوائم، النوع الأول قوائم الاستقصاء المغلقة أين تكون الإجابة بـ: "نعم" أو "لا" والذي والنوع الثاني متمثل في قوائم الاستقصاء المفتوحة (الإجابة مفتوحة) ولا تقتصر على الإجابة بـ: "نعم" أو "لا" فقط.

كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات والقيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية:

- قوائم الاستقصاء و الاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات.
 - يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.
- وبعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بها وبالنسبة لكل إجراء تم فحصه.

- نقاط القوة النظرية.

- النقائص التي تم إيجادها.

⁽¹⁾IBID : P 105

⁽²⁾Pigé. B : Op.Cit, P 70.

⁽³⁾Chadefaux. M: Op.Cit, P 191

4/2/4/2 التأكد من تطبيق النظام.

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة.⁽¹⁾

1 - اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها.

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، والتي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات والتسجيلات، وأنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث.

2 - القيام بعملية الاختبارات.

يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعة.

3 - مجال اختبارات الديمومة.

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الإدلال عن مدى اشتغال الإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية.

كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك بـ :

- استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات و مدى توسيعها.

- حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية

4/2/4/2/5 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

وانطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات⁽²⁾

كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.⁽³⁾

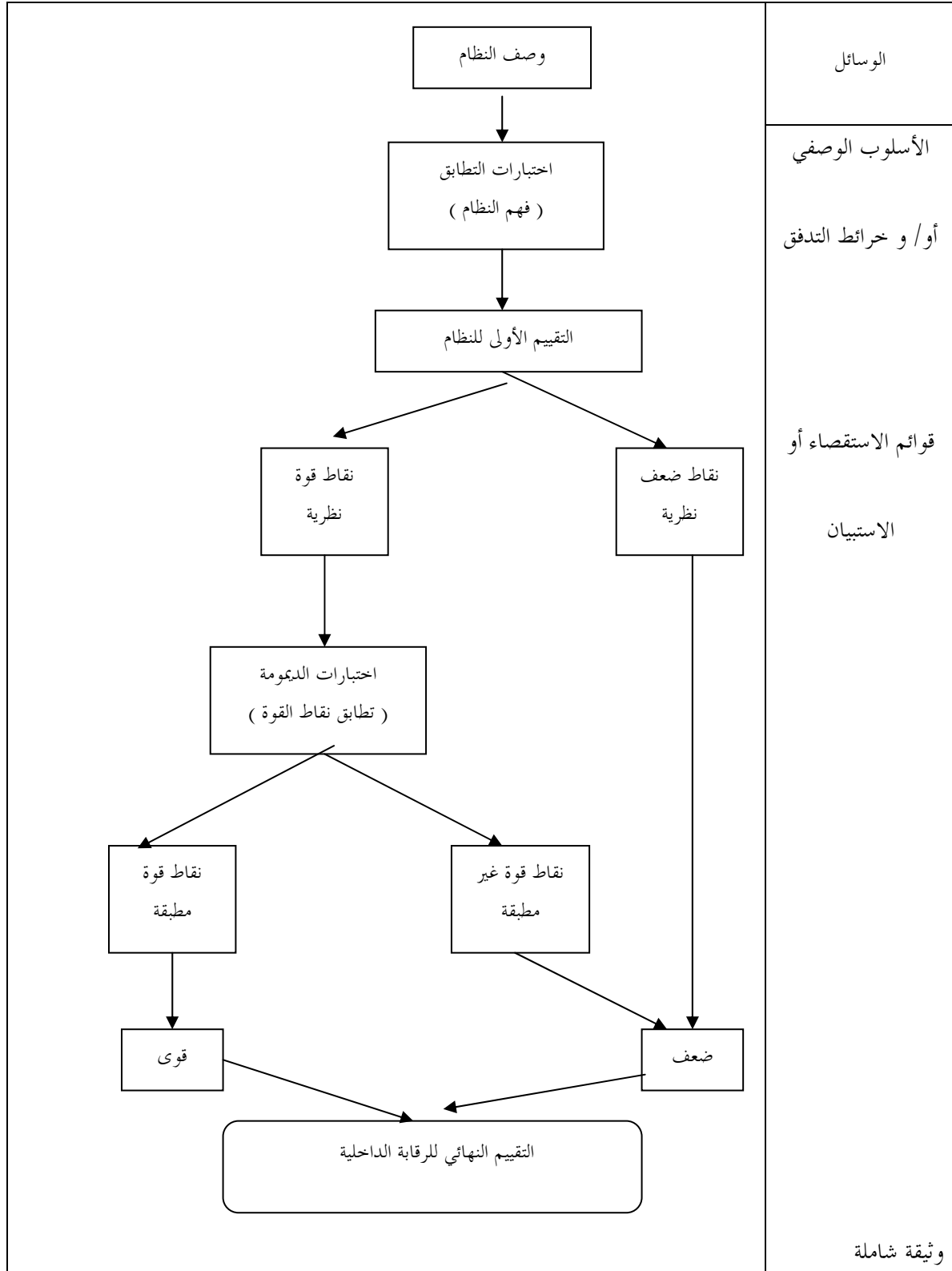
⁽¹⁾IBID : P191.

⁽²⁾Raffegau. J, Dufils. P et Gonzalez. R : Op.Cit, P 10

⁽³⁾Chadefaux. M : Op.Cit, P 191

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي:

الشكل (1-2): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: RAFFEGEAU. J, DUFILS. P et GONZALEZ. R : Op.Cit, page 88

5/2/ جمع أدلة الإثبات:

إن المراجع ليس باستطاعته أن يتأكد من أن التسجيلات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة تعكس في الواقع كل العمليات التي نتجت عن نشاط المؤسسة، وعلية لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية.

كما يجب على المراجع قبل الإدلاء برأيه أن تكون لديه أدلة إثبات وقرائن تدعم تقريره وهذه الأدلة أو القرائن يحصل عليها المراجع عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية والقيام بمختلف الاختبارات، واستعماله لوسائل فحص الحسابات كالمشاهدة العينية، تصريحات المسؤولين... إلخ.

1/5/2 مفهوم الدليل أو القرينة:⁽¹⁾

يمكن تعريف الدليل في المراجعة على أنه أي معلومات يتم الاستعانة بها من أجل تحديد مدى التوافق بين المعلومات المالية والمعايير المقررة سلفاً، وهذا ما ينص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والذي يتطلب من المراجع جمع وتقييم الأدلة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية

2/5/2 عناصر جودة الأدلة:

من بين عناصر جودة الأدلة نذكر ما يلي :

أ- الملائمة : بحيث لابد أن يتعلق الدليل بهدف المراجعة الذي يقوم المراجع باختياره

ب- الأهلية: تعبر الأهلية عن مدى الاعتماد على الدليل، أو الدرجة التي يستحق فيها الدليل أن يوثق به، وهناك خمسة محددات الأهلية تتمثل في:

- 1- استقلال مصدر الدليل.
 - 2- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل إذا كان مصدر الدليل داخلي.
 - 3- المعرفة المباشرة للمراجع : فمثلا الأدلة الخارجية أكثر موضوعية عادة من مثيلاتها الداخلية.
 - 4- الكفاية: تتعلق الكفاية بكمية الأدلة والتي يتم قياسها من خلال حجم العينة.
 - 5- درجة الموضوعية في الدليل : فمثلا الأدلة الخارجية أكثر موضوعية عادة من مثيلاتها الداخلية.
- وهناك دائما عاملان يحددان حجم عينة المراجع هما:

- 1- توقعات المراجع حول وجود تحريفات في بند ما.
- 2- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل.

حيث يرتبط حجم العينة بعلاقة طردية بتوقع التحريف في بند ما، فكلما زادت هذه التوقعات عمل المراجع على زيادة حجم العينة للحصول على اقتناع أكبر بالدليل، وكذلك يرتبط حجم العينة بعلاقة عكسية بفعالية الرقابة

⁽¹⁾ طلال حمدونة وعلام حمدان: مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في فلسطين واثّر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد

للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2008، ص 924-925

الداخلية لدى العميل، فالرقابة الداخلية الفعالة لدى العميل ستؤدي بالمراجع إلى اختيار عينة أصغر حجماً لافتراضه قوة وفعالية الرقابة الداخلية لدى العميل.

ج- التوقيت الجيد:

يشار إليه بالفترة التي يتم فيها جمع الأدلة، أو الفترة التي تغطيها عملية المراجعة وأنسب الأوقات للحصول على الدليل

ولابد أن يتم أخذ كفاءة الدليل بعين الاعتبار بحيث يتم الموازنة بين كلفة الحصول على الدليل ومدى توافر الاقتناع منه أو جدارته ، والمفاضلة بين أنواع الأدلة بحيث يتم اختيار أكفئها.

3/5/2 / أنواع أدلة الإثبات:

أدلة الإثبات كما يرى الكثير من المراجعين هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما تم عرضه من معلومات للحقيقة الاقتصادية، فهو يعتبر معظم جهد المراجع، كما أن معايير العمل تنص على أنه لابد من " جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص"⁽¹⁾.

ومن واقع مختلف حوامل المعلومات من وثائق، مستندات ودفاتر وسجلات تقليدية والإلكترونية وغيرها يمكن أن نميز بين عدة أنواع من الأدلة منها:

أ - الوجود الفعلي أو المادي: ويعتبر هذا النوع من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في التأكد من صحة أرصدة الحسابات خاصة منها الرصيد الدفتری لحسابات الأصول (محاضر جرد المخزونات، الصندوق والمقاربات البنكية...)

ب- المستندات: وثائق قانونية وإدارية مؤكدة تمثل قرائن وأدلة يستند إليها المدقق عند فحصه للدفاتر والسجلات الموجودة في المؤسسة ومنها: فواتير الشراء، فواتير البيع، الشيكات، الكمبيالات

ج - المصادقات أو رسائل التأكيد من الغير: وهي أيضاً تمثل أدلة إثبات قوية خاصة وأنها تحمل اعتراف وتوقيع الطرف المعني مباشرة والتي يحصل عليها المدقق من الموردين والمدينين والبنوك ودائنين آخرين كمصادقات على الحسابات والكشوفات الموجودة لديهم وتهم المؤسسة.

د - الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: قد لا يجد المراجع سبيلاً لتدعيم رأيه حول نقطة ما سوى ما تقدمه الإدارة من اعترافات مكتوبة في شكل تقارير، فهناك بعض الأمور لا يستطيع المدقق الحكم عليها لهذا السبب يلجأ إلى الإدارة من أجل استشارتهم فيما يتعلق بالمؤسسة من أمور غامضة يؤكد لها المسؤولون عن الإدارة بواسطة تلك إقرارات للوصول إلى معلومات سهلة وواضحة.

(1) وليام توماس، ترجمة أحمد حامد حجاج ، مرجع سبق ذكره، ص312.

هـ- النظام الرقابي الوقائي الفعال: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساعد على ضبط العاملين على التقيد بالنظام و التعليمات و الخطط المرسومة من قبل الإداريين في المؤسسة و يبعث على الطمأنينة والثقة في صحة المعلومات التي تحملها القوائم المالية .

و - نتائج تتبع الأحداث اللاحقة.

د - صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: أي صحتها من حيث الجمع و الطرح و الضرب والقسمة .

4/5/2 كفاية أدلة الإثبات.

الكفاية تعني الحصول على حجم من الأدلة يحقق تدعيم كاف و ملائم لرأي المراجع دون الإسراف في التكاليف أو التعرض لمشاكل قانونية و تتوقف كفاية أدلة الإثبات على مدى توافرها على شرطين رئيسيين أولهما كفاية كمية الأدلة اللازمة للإثبات و الثاني حجة الأدلة التي تعزز قدرتها على الإثبات أو الإقناع و فيما يأتي شرحا لهذين الشرطين:

أ - كفاية كمية أدلة الإثبات:

هناك عوامل عديدة تؤثر في كمية الأدلة اللازمة للإثبات منها :

- عادة يمكن أن يكتفي المراجع بدليل إثبات واحد يحقق الهدف وكفيل بالإقناع و الحجة أو في حالات أخرى يمكن أن يكون هذا الدليل غير كافي و عندها على المدقق جمع أدلة إضافية و الرقابة الداخلية تساعد على الحصول عليها بسهولة.
- مدى ملائمة الأدلة أو الدليل لطبيعة الفقرة المدققة.
- كلما زادت أهمية الفقرة المدققة كلما زاد المدقق اهتمامه في جمع أدلة أكثر
- كلما زادت درجة التلاعب في الدفاتر والسجلات للفقرة المدققة كلما عمل المدقق على جمع أدلة إثبات أكثر و على توسيع العينات الإحصائية التي يمكن أن يتم فيها التلاعب أكثر.
- تكلفة الحصول على أدلة الإثبات.

ب- حجة أدلة الإثبات:

تتوقف قوة الأدلة في الإثبات و الإقناع على عدة عوامل منها:

- أسلوب الحصول على الأدلة: الوجود الفعلي أي الجرد الفعلي و الإقرارات والمصادقات من الداخل و الخارج.
- مصدر الدليل: هل هي داخلية أم خارجية.
- طبيعة الدليل: منها الأدلة الإيجابية مثل الوجود الفعلي أو رسائل التأكيد من الغير، الأدلة الذاتية هي التي تعتمد على الاجتهاد الشخصي للمدقق.
- كيفية الحصول على الدليل: الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه هي أقوى من أي حجة أخرى يحصل عليها بواسطة الغير.

- التوقيت المناسب للحصول على الدليل أي أن تتوافر الأدلة في الوقت الذي تكون فيه أنفع.

- توافر الثقة والمعرفة في الأطراف الخارجية مصدر الأدلة.
- سلوك المدقق نفسه في جمع الأدلة.

5/5/2 تقنيات وطرق جمع الأدلة.

إن الهدف من استعمال تقنيات راقية وحديثة في جمع أدلة الإثبات بصورة كافية و صحيحة هو تدعيم عمل و رأي المراجع في مهمته بالمؤسسة. هذا وقد تتنوع و تتحدد التقنيات المستعملة حسب الأوضاع و الظواهر المدروسة. كما أن استخدامها يكون بشكل متفاوت ومتكامل، بمعنى أن المراجع لا يكتفي بنتائج تقنية واحدة، فلا بد من تنسيق بين مختلف الطرق و التقنيات بغرض تحقيق أهداف المراجعة. وفيما يلي بعض التقنيات المستعملة لدى المراجعين عند تنفيذ مهمتهم:

1- المقابلة: وتعتبر المقابلة ضمن التقنيات غير الرسمية، فهي تقوم على وصف الإجراءات بسرد شفهي دون الاستناد إلى الوثائق أو مستندات تثبت ذلك والمقابلة في المراجعة لا تعتبر محادثات أو حوار، هذا لأن المراجعة تتركز على برنامج وأهداف محددة مسبقا وبدقة متناهية. المقابلة أيضا ليست تحقيق قضائي أو أممي ينتظر منه إعداد محضر كما تفعل الشرطة أو فرق الدرك بل احتكاك مهني استشاري قائم على جو من التعاون والتفاهم.⁽¹⁾

2- الفحص التحليلي: ويقصد بالفحص التحليلي مجموعة من التحقيقات و المقارنات في كل المعلومات والتدفقات التي تتعلق بالظاهرة المدروسة. فهو يستند على المقابلات مع العميل وكذا مخططات السير أو ما يسمى بخرائط تدفق المعلومات. فالفحص يكشف عن الانحرافات الموجودة بين التقديرات و نتائج المحصل عليها. فضلا عن ذلك، فإن أساليب الفحص التحليلي تساعد المراجع في تسليط الضوء على الأحداث غير العادية مقارنة بالبيانات المسجلة. وقد يطلق على الفحص أحيانا " التدقيق والتمحيص"، فهو يقوم بتحليل وتبرير حركات كل حسابات المؤسسة، مما يسمح بتوفير الدليل على العلاقات غير العادية و الأخطاء المحتمل وجودها في بيانات العميل وعليه، يهدف الفحص إلى لفت نظر المراجع إلى الأمور التي تتطلب المزيد من أدلة الإثبات.⁽²⁾

3- الملاحظة المادية: تعد الملاحظة الميدانية طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات بالوجود. فالمراجع لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها وراء مكتبه إنما عليه أن يخرج إلى الميدان للدراسة والملاحظة المادية والخروج إلى الميدان قد يكون لزيارة المصانع. المخزون. القطاع التجاري أو قد يكون ببساطة زيارة مكاتب أخرى للمؤسسة.

(1) بلخيسر سميرة: المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص49

(2) وليام توماس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سبق ذكره، ص338.

فالزيارات والفحوص الميدانية يلجئ إليها المراجع في مراحل التحقيق والتدقيق، بغرض التأكد من السير الحسن والحققي للإجراءات وكذا احترام مبادئ المراقبة الداخلية.

هذا ويكون اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع وهدف المراجعة، فمثلا : للتحقق من وجود الأصول لتقييمها في المؤسسة (محاظ الحسابات)، فمن المستحسن إجراء الفحوص أثناء الجرد الذي غالبا ما يكون في نهاية الدورة، كما يسمح ذلك بالمراقبة و التدقيق في جميع حسابات المؤسسة.⁽¹⁾

وفيما يلي بعض الاحتياطات التي يجب أن يتخذها المراجع أثناء الفحص الميداني للمؤسسة:

- إعلام وتنبيه مسبق للمعنيين بالزيارة فلا داعي للتستر وإخفاء هدف الفحوص.
- على الملاحظة المادية أن تكون شاملة وكاملة، لفهم جيد للأوضاع المدروسة، وإن لزم الأمر ملاحظتها عدة مرات.

ف تقنية الفحص الميداني تستعمل أساسا للتأكد من وجود العناصر المكونة للمؤسسة – بالكمية والكيفية – مما يثبت ويدعم قرارات و توجيهات المراجع عن الحالة الحقيقية لهذه المؤسسة.

وعموما، يمكن للمراجع ملاحظة و تقييم في المؤسسة ما يلي:⁽²⁾

- ملاحظة الإجراءات: كعملية التوظيف. خروج ودخول العمال. إعداد الفواتير. الخ...
- ملاحظة وفحص الأصول: ونقصد بها الملاحظة الكمية والنوعية لأصول المؤسسة (الجرد).
- ملاحظة وفحص الوثائق: وأمام المراجع زمرة متنوعة من الوثائق والمستندات التي تتداول في المؤسسة (وثائق محاسبية. القوائم . الإجراءات. القوانين. الخ...). وملاحظة الوثائق لا يعني قراءتها فقط بل الانتباه إلى شكل وطريقة تقديمها (كالإمضاءات على العقود).
- ملاحظة السلوك والأداء : ويتم ذلك أثناء عمل الموظفين، بملاحظة الصعوبات التي يتلقونها في تنفيذ أعمالهم أو يمكن أيضا، ملاحظة السلوك، من خلال الاستجابات المختلفة.

كما نشير إلى أن الملاحظات المادية تنوع حسب القوائم بأدائها فتميز بين:

⁽¹⁾ Observation Physique dans la mission du commissaire aux comptes. in revue algérienne de comptabilité et audit; société nationale de comptabilité n°011; Alger 3eme trimestre 1996; page 04

⁽²⁾ بلخيزر سميرة، مرجع سبق ذكره، ص49

* ملاحظة مباشرة: وهي فحص الأوضاع مباشرة من قبل المراجع.

* ملاحظة غير مباشرة: والتي يلجأ فيها المراجع إلى طرف آخر الذي يوفر الملاحظات المادية لحساب المراجع ومثالا على ذلك الإجراءات القضائية للمؤسسة.

2/6/ تقرير المراجعة:

بعد أن يكون المراجع قد أنهى كافة إجراءات المراجعة وتحقق من أنه استوفى أهداف المراجعة وقام بفحص نظام الرقابة الداخلية وأنه أصبح لديه تأكيد قوي بأن القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها والتي أعدها العميل واقترح المراجع بعض التصحيحات أو الاقتراحات وأن العميل أخذ بها، وكما هو معلوم فإن العميل هو المسؤول عن المعلومات المعروضة بالقوائم المالية وإن المسؤولية تقع عليه في الإفصاح بأمانه وشمولية، "وتمتد أهمية تقرير المراجعة إلى الجماعات الأخرى التي تولي اهتماماً خاصاً بنشاط المنشأة، والتي تتأثر به"⁽¹⁾ ومن ناحية أخرى فإن تقارير المراجعة تكون ملكاً للمراجع ويجب أن يبذل عناية مهنية فائقة في إعدادها حتى يتمكن من توصيل المعلومات إلى الجمهور المعني بها من مجلس الإدارة، المستثمرين، الدائنون، البنوك .. ويقوم المراجع بتوصيل المعلومات على شكل تقرير مبين فيه نطاق مهام المراجعة التي قام بها وحدودها ونتائجها وكذلك يجب أن يشير في تقريره إلى درجه التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية، وفي هذا الإطار حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (CPA) معايير التقرير بأربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي:⁽²⁾

1- إعداد القوائم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

2- الثبات في تطبيق قواعد المحاسبية المتعارف عليها

3- الإفصاح الكافي والمناسب

4- التعبير عن رأي المراجع

وكذلك أكدت المنظمات المهنية على ضرورة توحيد هذا التقرير كي يتسنى لكافة المستخدمين فهم محتواه على اختلاف مستوياتهم. بمعنى أن يكون هناك نموذج موحد في الحالات المتشابهة وأيضاً حددت أنواع تقارير المراجعة التي يجب أن ترفق بالقوائم المالية حيث تم توحيد اللغة المستخدمة في كتابة التقرير.

2/6/1 أنواع تقارير المراجعة:

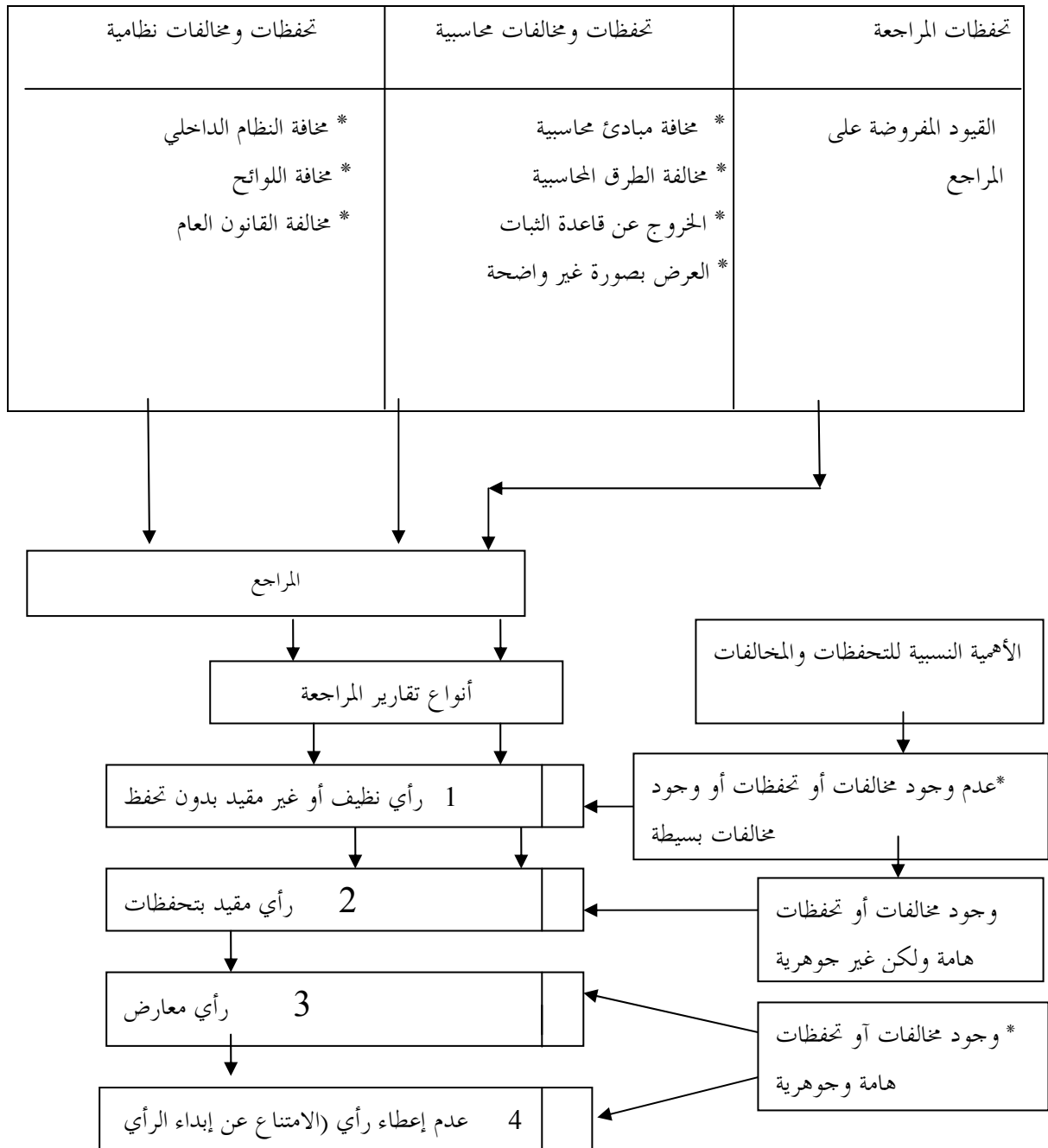
يتوقف تحديد نوع رأي أو تقرير المراجع على تحديد نوع القيود أو الأخطاء أو أوجه التقصير التي يواجهها خلال أدائه لمهمته وإنجاز برنامج مراجعته، ومن ناحية أخرى يتولى المراجع بخبرته وحكمته وفطنته تحديد الأهمية النسبية لمثل هذه الأخطاء أو أوجه التقصير وذلك في سبيل اتخاذ القرار المناسب حول إبداء الرأي المناسب بالنسبة لكل

(1) خليل محمد احمد: مرجع سبق ذكره، ص 397

(2) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق الشامل (الإطار النظري- المعايير والقواعد ومشاكل التطبيق العملي)، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007، ص 297-298

خاتمة، وقد يتمثل ذلك فاتخاذ القرار بإبداء رأي نظيف غير مقيد أو رأي مقيد أو متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء الرأي ويوضح الشكل التالي اثر الأخطاء أو التقصير وأهميتها النسبية على نوع التقرير الذي يصدره المراجع خاصة في حالات المراجعة المالية:

الشكل رقم (2-2): اثر الأخطاء أو التقصير وأهميتها النسبية على نوع التقرير الذي يصدره المراجع



المصدر: محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 320

يوضح الشكل السابق أن إصدار الرأي بالنسبة للمراجع يتأثر بالضغوط المفروضة عليه من مخالفات أو قيود أو تقصير أو مشاكل معينة، وخاصة فيما يتعلق بالمراجعة المالية، حيث يشير هذا الشكل إلى أن هناك ثلاثة أنواع من المخالفات والتحفظات كما يلي:⁽¹⁾

1- تحفظات خاصة بالمراجعة وهي القيود المفروضة على المراجع والتي تتكون من:

- القيود التي يفرضها المراجع على نفسه.
- القيود التي تفرضها المؤسسة موضوع المراجعة.
- القيود التي تفرضها الظروف غير العادية على المراجع.

2- تحفظات أو مخالفات محاسبية ناتجة عن عدم اقتناع المراجع بالاتي:

- بمناسبة القواعد المحاسبية التي اختارتها الجهة موضوع المراجعة.
- بمراعاة مبدأ الثبات في تطبيق القواعد المتبعة.
- بعرض القوائم المالية والتقارير بصورة واضحة.
- بمطابقة التقارير المالية لما هو مدون في السجلات والدفاتر.

3- مخالفات نظامية بسبب عدم الالتزام بالاتي:

- القانون الداخلي للشركة موضوع المراجعة.
- النظام الإداري الداخلي للشركة موضوع المراجعة.
- اللوائح والتعليمات والتأشيرات المنظمة للعمل داخل الشركة.
- القوانين العامة المنظمة لأنشطة القطاعات المختلفة على مستوى الدولة.

ومن ناحية أخرى على المراجع أن يقيم بجدته الأهمية النسبية لهذه المخالفات أو التحفظات أو الأخطاء أو المشاكل أو التقصير بتقسيمها إلى الأنواع التالية:

أ- مخالفات وتحفظات بسيطة:

وهي التي لا تأثير لها وتكاد تكون معدومة وأهميتها النسبية صغيرة جداً بالنسبة لغيرها بحيث لا تؤثر على القوائم المالية والتقارير المالية، وبالتالي يمكن أن يذكرها أو يشير إليها المراجع في رأيه المهني.

ب- مخالفات هامة:

ولكنها غير جوهرية أي أنها أقل من الجوهرية في تأثيرها على القوائم والتقارير المالية، وهذا النوع يستطيع المراجع أن يتحفظ بشأنها في رأيه أو تقرير إذا توفرت الشروط التالية:

- عدم تغيير الصورة العامة للتقارير المالية بشكل كامل وبما يؤثر على عرضها أو صدقها.
- إمكانية شرح التحفظ بصورة تمكن قراءة التقارير المالية من تحديد أثر التحفظ عليها.

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 322

• أن تكون الأهمية النسبية للتحفظ هامة نسبيا أي أنها اقل من جوهرية وإلا فعلى المراجع إعطاء رأي معرض أو الامتناع عنه.

ج- مخالفات أو تحفظات جوهرية:

وهي التي تربط بتحفظات المراجعة أو المحاسبة أو التحفظات النظامية، والتي تحول دون إمكانية عرض القوائم والتقارير المالية وفقا لقواعد محاسبية متعرف عليها أو لا تمكن المراجع من الالتزام بقواعد وسلوك مهنة المراجعة، وبذلك لا يتمكن المراجع من إبداء رأيه.

إن التفرقة بين الأنواع الثلاثة من المخالفات أو التحفظات تعتمد على حكمة وفطنة وخبرة المراجع، ويمكن القول أن على المراجع عند تحديده لطبيعة ونوع المخالفة أو التحفظ مراعاة ما يلي:

1- تقييم تأثير المخالفة أو التحفظ أو الخطأ على رأي قارئ ومستخدم التقارير المالية

2- قيمة المخالفة أو التحفظ وأثرها على تحديد الأهمية النسبية فقد تكون قيمة التحفظ المالية صغيرة

ولكن أهميتها النسبية هامة وكبيرة إذا كانت تتعلق بمخالفة اللوائح والأنظمة والعكس صحيح

2/6/2 نماذج للرأي أو التقرير:

يعتبر تقرير المراجعة المنتج النهائي لعملية المراجعة ووسيلة الاتصال بين الإدارات المختلفة وكذلك بين المؤسسة والعالم الخارجي، والجدول التالي يمثل هذه الأنواع الأربعة:

الجدول رقم (2-3) أنواع تقارير المراجعة

نوع التقرير	مثال	مصدر الدعم الرسمي
تقرير المراجعة في ضوء مراجعة القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	تقرير المراجعة المعد في ضوء مراجعة القوائم المالية لشركة X	معايير المراجعة
تقرير مراجعة خاص بناء على مراجعة حسابات محده، أو أداء إجراءات متفق عليها، أو على أسس محاسبة بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	تقرير مراجعته خاص عن مراجعة الرصيد الختامي للمخزون في شركة X	معايير المراجعة
تقرير التصديق أو إبداء الرأي عن أداء خدمة التصديق وعملية إبداء الرأي.	تقرير التصديق الخاص بالتصديق على القوائم المالية لشركة X	معايير المراجعة
تقرير عن القيام بأداء عملية فحص.	تقرير الفحص عن القيام بفحص القوائم ربع السنوية لشركة X	معايير خدمات المحاسبة والفحص للشركات غير العامة، معايير المراجعة للشركات العامة.

المصدر: أرنز ألفين ، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، السعودية، 2005، ص63.

وعلى ضوء الرأي الذي يكون المراجع قد توصل إليه نتيجة تطبيقه لمعايير المراجعة وبذلة العناية المهنية الواجبة فإنه أمام أربع أنواع من التقارير التي سيضمنها رأيه وعلى أساس هذا الرأي وهي:

1- التقرير النظيف: ⁽¹⁾

وهذا في حالة تحقق الشروط الخمس التالية:

- * تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، الدخل، الأرباح المحتجزة، الدفعات النقدية) بالقوائم المالية.
- * إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة.
- * جمع الأدلة الكافية والالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاث.
- * تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- * عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

(1) أرنز، ألفين، مرجع سبق ذكره ، ص67

- 2- الرأي النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة:
تم إجراء المراجعة على نحو كامل، والتوصل إلى نتائج مرضية عن عرض القوائم المالية بعدالة، ولكن يرى المراجع أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير.
- 3- الرأي المقيّد:
يستنتج المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة العرض، ولكن تم تقييد مجال المراجعة بشكل يتسم بالأهمية النسبية أو عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.
- 4- الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي:
يستنتج المراجع أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة (الرأي السلبي) أو يرى المراجع عدم قدرته على التوصل لرأي عن مدى عدالة القوائم المالية (الامتناع عن إبداء الرأي).

7/1 / خلاصة الفصل الثاني:

يقوم مسار ومنهج المراجع على ثلاثة أركان رئيسية تتمثل في التخطيط للمراجعة ، تقييم نظام الرقابة الداخلية وأخيرا جمع أدلة الإثبات ، فتخطيط المراجعة يتم فيه التعرف عن قرب على المؤسسة واختيار المعاونين في العملية ، بينما يقضي تقييم نظام الرقابة الداخلية بتحديد أهميتها كأداة دعم لتحديد حجم الاختبارات ونوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب الضعف ونقاط القوة في النظام المحاسبي المعتمد ، كما يضطلع في نفس الوقت بجمع أدلة الإثبات وإسداء حكمه الشخصي عليها من حيث كفايتها ، أهميتها وحجيتها وكذا درجة الاعتماد عليها، وهي بالتالي تشكل الأساس الذي من خلاله يتبلور الرأي الفني للمراجع حول البيانات المحاسبية للمؤسسة .

الفصل الثالث:

تنظيم مهنة مراجعة
الحسابات في الجزائر

1/3 مقدمة الفصل الثالث :

تحاول الجزائر كباقي الدول مسايرة التطورات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية في التحكم في آليات اقتصاد السوق ، الذي أصبح منطق مفروض لا يمكن أن نتجاهله وفي هذا السياق تكون الظروف ملائمة لإنشاء شركات المساهمة وشركات الأموال تكون فيها المراجعة أحد ركائزها ، وتشهد مهنة مراجعة الحسابات خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة وهذا بهدف ضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية. وقد تناول الباحث هذا الفصل في النقاط التالية:

2/3 التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

3/3 الهيئات المشرفة على المراجعة

4/3 شروط ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

5/3 مسؤوليات مراجع الحسابات

6/3 الأحكام المتعلقة بالمعايير العامة للمراجعة

7/3 الأحكام المتعلقة بمعايير العمل الميداني للمراجعة

8/3 الأحكام المتعلقة بمعايير إعداد التقرير

2/3/ التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

1/2/3/ الفترة 1969-1980

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969¹، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه² « يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصادقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم ».

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

- المراقبين العاميين للمالية.

- مراقبو المالية.

- مفتشو المالية.

أوكلت للمراجعين المهام التالية:

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

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.

- مراجعة مصادقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

¹. ADJ ALI SAMIR : Le commissaire aux comptes, caractéristique et missions; in revue algérienne de comptabilité et audit; société nationale de comptabilité n°03; Alger 3eme trimestre 1994; page 10.

² قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

تجدر الإشارة إلى أن المراجعة المقصودة تربط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي¹ رقم 71-83 الصادر بتاريخ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

1/2/3 الفترة 1980-1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980²/30/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقيتها »

1/3/3 فترة ما بعد الإصلاحات

أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج و احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات.

2/3 الهيئات المشرفة على المراجعة

إن تناول الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لاعتبار أن المراجعة هي مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، لهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم المراجعة والمحاسبة فيها .

1/2/3 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نصت المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 على أنه « تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو

¹ المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1971/12/29؛ صفحة 1856.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01؛ صفحة 1507.

المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم»

وفضلا عن أحكام المادة 05 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 09،10،11 من نفس القانون. مما يلي: (1)

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة.
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة.
- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفية تطبيقها عن طريق التنظيم .

(1) علي معطى الله، حسينة شريخ: عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) ، الطبعة الأولى ، دار هومة، الجزائر، 2006، ص43-44

2/2/3 مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01. والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله.

وتتمثل اختصاصات المجلس في⁽¹⁾:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و اتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- الوقاية من كل التراعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992؛ صفحة 82-83.

2/3/3 المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 وطبقا للمادة 02 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي⁽¹⁾:

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

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25؛ صفحة 18.

- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي.
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التأمين.
- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي .

4/3 / مسؤوليات مراجع الحسابات⁽¹⁾:

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة ، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء يختارهم هو، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات :

- المسؤولية المدنية ،

- المسؤولية الجزائية،

المسؤولية التأديبية.

2/4/3 / المسؤولية المدنية:

تأخذ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات شكلين حيث يمكن أن تكون تعاقدية تجاه المؤسسة محل المراجعة بمقتضى عقد توكيله بأداء مهام رقابة ومراجعة الحسابات، وعلى العكس تعتبر مسؤولية جنحية تجاه الأطراف الأخرى المستخدمة لتقرير المحافظ والقوائم المالية للمؤسسة ولا يلتزم بهذه المسؤولية إلا في حالة توفر كل من العناصر ،

⁽¹⁾ Rencontre Nationale : les Entreprises Publiques Economiques et le Commissaire aux Comptes, in revue algérienne de comptabilité et audit; société nationale de comptabilité ,1989 p26

الخطأ ، الضرر ، وعلاقة السببية بين الخطأ والضرر، مع التزام الطرف المتضرر (أو الذي يرفع الدعوى). بمقتضى المادة رقم 49 من القانون 91-08 بتقديم دليل عن الخطأ

3/4/1- المسؤولية الجزائية :

حسب نص المادة رقم (52) من قانون (91-08) التي تنص على ما يلي: "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانوني

فالمسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات تحدد طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجنائية والقانون التجاري ، لكل مخالفة أو تقصير في التزاماته القانونية

ويمكن أن يتعلق هذا التقصير بعدة مخالفات ، سواء من وجهة نظر التزاماته أو من وجهة نظر الشركات التجارية ، كما يمكن كذلك وبحسب الحالة أن يعنى محافظ الحسابات بصفة مباشرة بعدة جنح نتيجة التقصير في بعض الالتزامات الموكلة إليه ، أو بصفة غير مباشرة مثل التواطؤ في حالة ارتكاب المسيرين للجنح وعدم الكشف عنها إلى الجهات المعنية.

وحسب ما نصت عليه كل من المواد: 829، 830، 837، من القانون التجاري الجزائري، من جهة هو مسئول ويمكن للقاضي تقرير إحدى العقوبتين (الحبس أو الغرامة المالية) أو كلاهما حسب درجة خطورة الجنحة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات.⁽¹⁾

3-4-3- المسؤولية التأديبية :

بموجب المادة (53) من القانون رقم (91 - 08) المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية .

والتي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي :

- مخالفة قوانين وتنظيمات المهنة ،

- إهمال القواعد الأخلاقية للمهنة، والتهاون في تطبيقها وعدم العمل بها

- التصرفات والسلوك غير التزيهة والمتعارضة مع الاستقامة، الأمانة والشرف، حتى وان لم تتعلق بممارسة المهنة

(1) القانون التجاري، طبعة جديدة، الجزائر، 2005، صفحة 420-424

5/3/ المعايير العامة للمراجعة في الجزائر

1/5/3 / الإعداد العلمي والمهني للمراجعين في الجزائر

لقد تناولت التشريعات العالمية والحكومية والمهنية المؤهلات التي يجب توافرها في المراجع ، فبعض الدول (إنجلترا، أمريكا ، فرنسا)، وغيرها من الدول الأوروبية أقرت تشكيل هيئات عالمية ومهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة بهدف العمل على رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة⁽¹⁾. إن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر قد استند إلى مجموعة من القوانين والمعايير والأوامر سميت بمجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والصادرة من وزارة المالية وتحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة ، وقد جاءت هاته القوانين والأوامر في شكل مجموعة من المواد و تظهر تحت قانون أوامر أو مرسوم أو مقرر.

1/1/5/3 / التأهيل العلمي

اشتطت النصوص الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي⁽²⁾:

- المجموعة الأولى:
- ليسانس في العلوم المالية.
- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة.
- الجزاءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.
- المجموعة الثانية :
- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية.
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة).
- ليسانس في التسيير.
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك.
- شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة.
- مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

(1) عيد حامد معيوف الشمري: معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث،

السعودية، 1994، ص 115

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24؛ صفحة 04.

2/1/5/3/ التأهيل العملي

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين :

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

2/5/3/ استقلال وحياد المراجع في التشريع الجزائري:

يعتبر الاستقلال احد المبادئ الأساسية والتقليدية لعمل المراقب أو المراجع الخارجي ، بل إنه يعتبر عاملا رئيسيا في نمو مهنة المراجعة، وهناك من يرى أنه إذا كان لمهنة المراجعة أن تحتفظ باحترام من يعتمدون عليها، فانه ينبغي أن تتمتع هذه الوظيفة بالاستقلال .⁽¹⁾

1/2/5/3 مفهوم الاستقلال والحياد

يقصد باستقلال المراجع عدم خضوعه لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بمراجعة أعماله سواء عند تنفيذه لأعمال المراجعة أو عندما يوضح نتيجة تلك الأعمال في شكل تقرير ، والمراجع المستقل هو الذي يكون له رأي محايد غير متحيز في الأمور التي يتولى مراجعتها.

وتتوقف الثقة في رأي المراجع على حياده واستقلاله حول ما يديه من رأي على القوائم المالية ، ولقد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكي بأنه لا توجد درجات أو مستويات في عدم الاستقلال ، وعليه إما أن يكون المراجع مستقلا أو غير مستقل ، وقد أثار استقلال المراجع وحياده الكثير من الجدل بين جمهور المحاسبين وغيرهم من المهتمين بمهنة المراجعة ، فقد فرق بعض الكتاب بين الاستقلال المهني واستقلال المراجعة ، ويعني الاستقلال المهني في نظر هؤلاء الكتاب أن يعتمد المراجع على نفسه ، ولا يكون مرتبطا بالمؤسسة محل المراجعة بأية صورة كانت، وبالتالي لا ينبغي أن يخضع لرقابة أو تأثير المؤسسة بأية كانت في اتخاذ قراراته⁽²⁾ إن الاستقلال المهني تحكمه المعايير الذاتية ويعني التحرر من رقابة الغير ومن أي سلطة عليا ، أما استقلال المراجعة فهو خاص بوظيفة إبداء الرأي على القوائم المالية ، ويعني الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء ذلك الرأي

(1) سامي معروف عبد الرحيم: الاستقلال المهني لجهاز المراجع الحكومي (تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية)، مجلة الإدارة والمالية ، جامعة الإمارات العربية المتحدة ، المجلد الرابع، 1988، ص131

(2) احمد نور ، مرجع سبق ذكره ص 604

2/2/5/3/ مظاهر استقلال المراجع في التشريع الجزائري

1- تعيين مراجع الحسابات:

لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين المراجع لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا ، حيث يتعين على الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات تعيين مراجع أو أكثر من المخترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية وذلك بعد موافقتهم ، وتدوم مدة الوكالة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يجوز تعيين المراجع بعد وكالتين إلا بعد ثلاث سنوات ، وإذا لم تعين الجمعية العامة المراجعين أو في حالة مانع أو رفض واحد من المراجعين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الشركات التي تلجا علنيا للدخار بواسطة سلطة مكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

أما عن كيفية تعيين مراجع حسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة فيتم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية ، ويتم اختياره على أساس قدراته ومراجعة ومخطط التكاليف ، أما في حالة غياب أحكام قانونية فانه يشترك في التعيين وزير المالية والوزير الوصي. حيث نصت المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 431/96 على ما يلي : عملا بأحكام المادة 177 من الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 8 شعبان عام 1416 الموافق ل30 ديسمبر سنة 1995 ، يحدد هذا المرسوم كيفيات تعيين محافظ أو محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومي ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

كما نصت المادة الثانية من نفس المرسوم على ما يلي:

يتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات طبقا للأحكام المقررة في القوانين الأساسية الخاصة بالمؤسسات والهيئات المذكورة في المادة الأولى أعلاه، من بين المهنيين المسجلين بهذه الصفة في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وفي حالة غياب أحكام قانونية أساسية في الميدان، يشترك في التعيين وزير المالية والوزير الوصي.

ب - موانع تعيين محافظ الحسابات:

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات ، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم ، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة .

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في اجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

لنفس الأهداف، القانون رقم 91-08 حدد حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي :

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات،
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ،
- أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهده ،
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين،
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة ،
- مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة

ج- تحديد أتعاب محافظ الحسابات :

فالمادة (44) من القانون رقم 91 - 08 حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء فيها « تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية ، في إطار التشريع المعمول به، ولا يمكن أن يتلقى محافظو الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان »

حيث تحدد أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق مع الجمعية العامة للمساهمين وفقا للسعر المحدد من طرف السلطات العمومية المختصة ، بمساعدة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ، ومحافظي الحسابات ، والمحاسبين المعتمدين في إطار التشريع المعمول به،⁽¹⁾ ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى ، فضلا عن الأتعاب أو أي اجر أو امتياز تحت أي شكل من أشكال كان ، وقد تتخذ الأتعاب التي يتلقاها محافظ الحسابات احد الأشكال التالية:

(1) محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص 43

أ- الأتعاب الثابتة: ⁽¹⁾

وهي الأتعاب التي تحدد سلفا كمبلغ محدد غير قابل للزيادة

ب- الأتعاب المتغيرة:

ويتم تحديده وفقا للوقت الذي يقضيه محاسب الحسابات أو مساعديه في عملية المراجعة

ج- الأتعاب الشرطية:

ويتوقف تحديده على نتائج مستقبلية، ومثل هذه الأتعاب مخالفة لأداب المهنة، إلا إذا توقفت على النتائج الضريبية،

فهنا تكون التحقيقات من عمل مصلحة الضريبة ولا علاقة للمحافظ بها

كما قد حدد المشرع سلم أتعاب محاسبي الحسابات وحدد فيه قاعدة حسابات ، وحدد كيفية تطبيقه

د- الحق في الاطلاع:

لقد أتاح القانون لمحاسب الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 35 من قانون 91-08 المشار إليه سابقا أن: " يمكن لمحاسبي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات و الموازنات و المراسلات و المحاضر، و بصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها " .

ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محاسب الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20 ألف د.ج إلى 200 ألف د.ج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة و حسب المادة 36 من نفس القانون يمكن لمحاسبي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة .

3/5/3/ بذل العناية المهنية اللازمة:

إن المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه ، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها ، حيث تنص المادة 49 من القانون 91/08 على ما يلي: يتحمل الخبراء المحاسبون ومحاسبي الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج كما نصت المادة رقم 11 من نفس القانون على ما يلي :

تؤكد المنظمة الوطنية من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها تقدر المنظمة الوطنية في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات

⁽¹⁾ بوردباله سارة حدة، دور المراجعة في تحسين النوعية المالية للتسيير ، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007، ص49

والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في احد أصناف هذه المنظمة ، ولهذا ، تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كفاءات تطبيق هذه الفقرة عن طريق التنظيم ، وهذه المقاييس ليس لها إلا صلاحية مهنية واحدة كما تناولت المادة رقم 4 من مرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 وقد نصت على ما يلي:

" يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد و الإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية"

4/5/3/ السر المهني:

يتعين أن يكون للسر صلة بمهنة مراجعة الحسابات ، أي تعرف عليه بمناسبة قيامه بمهام وظيفته لدى الشركة الخاضعة لرقابته ، فعندما يباشر المراقب أو المراجع لمراجعة حسابات الشركة يصبح بمقدوره أن يطلع على خبيئة أمرها التي لا يمكن لأي شخص آخر لا يمارس هذه الوظيفة أن يعلم بها ، وحسن أداء المراجع لمهنته يفترض فيه ، أن يحفظ الأسرار التي يطلع عليها ، خصوصا إذا كان للشركة مصلحة مادية أو معنوية في الاحتفاظ بأسرارها⁽¹⁾

وقد تناول المشرع الجزائري السر المهني من خلال بعض القواعد القانونية، حيث نصت المادة 180 من القانون 91-08 على ما يلي : الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون ملزمون بالسر المهني حسب الشروط وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات يخضع الخبراء المحاسبون المتمرنون والمستخدمون لدى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لنفس الالتزامات لا يسمح للأشخاص المشار إليهم أعلاه بإفشاء السر المهني إلا في الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون إلا أنه وحسب المادة 715 مكرر 13 : - من القانون التجاري المعدل - (المرسوم التشريعي رقم 93 - 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم .

ويطلعون، علاوة على ذلك ، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها. و مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة ، فإن مندوبي الحسابات و مساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال و الأعمال و المعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم .

إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السر والمتمثلة في:

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة .
- إذا رغب موكلهم في ذلك .
- عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة و التأديب والتحكيم.

(1) علي سيد قاسم: مراقب الحسابات (دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة)، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1991، ص 171

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

3/5/5/ قبول المهمة والشروع في العمل:⁽¹⁾

هذا المعيار تناولته المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات من خلال كتيب أصدرته سنة 1994 تحت عنوان Diligence professionnelles du commissaires aux compte ويعالج هذا المعيار في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها الحد الأدنى من الإجراءات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها قبل قبول المهمة والشروع فيها

3/5/5/1/ قبول المهمة:

إن المراجع وقبل اعطاء موافقته على قبول المهنة أو الوكالة الموكلة إليه من قبل الشركة عليه القيام بما يلي:

- 1- التأكد من عدم وقوعه في حالات عدم الملائمة والمخالفات القانونية والنظامية المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون 08/91 المنظم للمهنة
 - 2- طلب قائمة القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة الخاضعة للمراقبة والشركات الحليفة ومقدمي الحصص العينية
 - 3- وفي حالة كونه بديل مراجع معزول فانه يتأكد من أن زميله السابق ليس معزولات بطريقة تعسفية ، أما إذا كان بديل مراجع رفضت عملية تجديد وكالته فانه يتصل بزميله السابق ليطلع على أسباب رفض تجديد وكالته ، أما إذا كان بديل لزميل له غير الحاليتين السابقتين فانه يجب عليه ان يستخبر عن مبررات ذهاب زميله
 - 4- التأكد من ان الإمكانيات المتوفرة لمكتبه تسمح له بتنفيذ المهمة
 - 5- كما يجب عليه التأكد من انه يستطيع إتمام مهمته بكل استقلالية
- وبعد القيام المراجع بالإجراءات المذكورة سابقا ، فانه يقدر مدى قدرته على القيام بالمهمة الموكلة إليه وبالتالي يقرر إما قبول المهمة وإما رفضها وتبليغ الشركة بقراره

3/5/5/2/ الشروع في العمل :

يعد تقرير المراجع لقبول المهنة أو الوكالة ، تأتي المرحلة الثانية وهي الشروع في العمل ، وخلال هذه المرحلة يجب على المراجع القيام بالإجراءات التالية:

⁽¹⁾ عمر شريقي : مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مذكرة ماجستير ، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002 ، ص 119-121

1- يجب على المراجع التأكد من صحة تعيينه أما بواسطة الجمعية العامة العادية أو بواسطة الجمعية التأسيسية حيث انه إذا كان حاضرا في الجمعية العامة التي تعينه فانه يقوم بالتوقيع على الانظمة ، أما إذا كان حاضرا في الجمعية العامة التي تعينه فانه يقوم بالتوقيع على الأنظمة ، أما إذا عين بواسطة جمعية عامة عادية وكان حاضرا فانه يوقع على محضر الجمعية التي عينته ، أما إذا كان غائبا فانه يبلغ الشركة كتابيا

2- بعد التأكد من صحة تعيينه ، فانه يجب أن يصرح كتابيا لادارة الشركة بأنه لا يوجد في حالة عدم الملائمة

3- كما يجب عليه إعلام مجلس المنظمة الوطنية تعينه بالشركة خلال 15 يوم التي تلي قبوله الوكالة بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام كما يذكر مسيري الشركات بعمليات الإشهار القانونية والتي يتكفل بها وهي:

- إعلام المجلس المنظمة الوطنية

- نشر عملية تعيينه أو تجديد وكالته في جريدة الإعلانات القانونية

4- يجب على المراجع وإدارة الشركة التوقيع على الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة ، وتشمل على الخصوص:

- طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها

- دورية المهمة ومدتها

- المبلغ الإجمالي لمقابل الأتعاب وكذا مبالغ التسيقات عن هذه الأتعاب

- شروط التعاون بين الأطراف

- كما تبين هذه الرسالة الآجال القانونية لإيداع التقارير وكذا المتدخلون

5- الاتصال بزميله السابق لجمع المعلومات الضرورية والتي تسهل عليه الشروع في العمل وهذا بموجب التضامن بين الزملاء

كما تجدر الإشارة انه في حالة تعيين أكثر من مراجع ، فان كل واحد منهم ملزم باحترام الإجراءات المذكورة أعلاه

أما في حالة رفضه للمهمة التي أوكلت إليه، فعليه أن يبلغ الشركة بعدم إمكانيةه لقبول المهمة مع تبرير ذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام خلال 15 يوما التي تلي تبليغه بذلك ، وذلك انه إذا قامت الشركة بإجراءات الإشهار القانونية والنظامية فانه يطلب في رسالة الرفض نشر رفضه لقبول المهمة

6/3/ الأحكام المتعلقة بمعايير العمل الميداني:⁽¹⁾

لم يهتم القانون 08/91 المنظم للمهنة في الجزائر بمعايير العمل الميداني ماعدا ما جاء في المادة 39 من هذا القانون حيث تنص على أن المراجع له الحرية الكاملة في تحديد كفاءات ونطاق مهمته في المراجعة ، وسوف نتناول في هذا الجزء ما جاء في الكتيب الذي أصدرته المنظمة الوطنية في سنة 1994 حيث تم التطرق فيه إلى فحص وتقييم الرقابة الداخلية وكذا إلى ملفات العمل التي يمسكها المراجع:

1/6/3 / فحص وتقييم الرقابة الداخلية

حسب التعليمات التي جاءت بها المنظمة الوطنية فان المراجع عند فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية فانه يهتم على الخصوص بجانبين هما

- احترام الشكليات القانونية والنظامية
- درجة نوعية الرقابة الداخلية

1/1/6/3 / احترام الشكليات القانونية والنظامية:

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

يتأكد من أن الشركة تمسك جميع الدفاتر والسجلات القانونية والنظامية وبطريقة صحيحة ، وتتمثل في دفتر الجرد ودفتر الأجور وسجل مداوات الجمعية العممة وسجل مداوات مجلس الإدارة أو المراقبة وأي سجل آخر تنص عليه القوانين المعمول بها

التأكد من احترام المبادئ والمفاهيم التي ينص عليه المخطط الوطني للمحاسبة والقانون التجاري ، ونذكر على الخصوص ثبات الطرق واستقلال الدورات المالية واستمرار الاستغلال والتكلفة التاريخية وعد التعويض والحذر

2/1/6/3 / فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع في هذا الجانب بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بتحديد مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات ، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة

إن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يجب أن يتم من خلال عناصرها الأساسية والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي ونظام التوثيق ونظام الإثبات (الأدلة) والوسائل المادية للحماية والمستخدمين ونظام الإشراف

(1) شريفي عمر ، مرجع سبق ذكره ، ص122-124

أ- الهيكل التنظيمي:

والذي يسمح بتحديد المسؤوليات في المؤسسة ويعمل على الفصل بين المهام والتي يجب ان تكون بشكل يسمح بالرقابة المتبادلة لتنفيذها، كما يعمل على الفصل بين الوظائف وتحديد مستويات التنفيذ كتابيا

ب- نظام التوثيق:

لكي يكون هذا النظام كافيا يجب أن يتضمن:

- إجراءات مكتوبة ومحددة بدقة ووضوح كطرق تداول ومعالجة وترتيب المعلومات وكذا أساليب تسجيلها والرقابات التي تسمح بتجنب الانحراف الناجم عن الإهمال
- وثائق تدعم المعلومات

- ومن اجل تسهيل الاحتفاظ بالإجراءات المذكورة سابقا والاطلاع عليها فيجب ان تكون في دفتر شامل

ج- نظام الإثبات: يسمح هذا النظام على الخصوص ضمان أن:

- العمليات الصحيحة والملائمة هي فقط التي يرخص بها وتنفذ وتسجل
- تصحيح الأخطاء في اقرب الآجال
- ويتكون هذا النظام من العناصر التالية:

- التنظيم المحاسبي
- وسائل الإعلام
- التقييم المسبق للوثائق ومراقبة تسلسلها وترتيبها
- الرقابة الحسابية للمجاميع والتقريبات

د- الوسائل المادية للحماية:

تعمل هذه الرسالة المادية بصفة مباشرة أو غير المباشرة على حماية الأصول المادية والأصول المعنوية وكذا الوثائق والملفات وكل ما يوجد بالمؤسسة

هـ- المستخدمون:

حيث أن المستخدمون المؤهلون والمكونون على المهام الموكلة إليهم يزيد من ثقة المراجع في القوائم المالية التي يراقبها ، وللتأكد من نوعية المستخدمين فان المراجع يقيم كل من إجراءات التوظيف والتكوين الأولي والدائم للعمال وكذا سياسة الأجور بالإضافة إلى المراقبة والتقييم الدوري للنشاط

و- نظام الإشراف والمراقبة :

إن عملية تقييم الرقابة الداخلية يجب ان تتبع الخطوات التالية:

- الإلمام بأنظمة الرقابة الداخلية
 - التأكد من مدى ملائمة هذه الأنظمة بواسطة الاختبارات
 - إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف
 - التقييم النهائي للرقابة الداخلية وتأثيره على المهمة
- كما يجب على المراجع توثيق فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية وذلك من خلال ملفات العمل والتقارير الكتابي الموجه لمسيرى الشركة ، ويوضح هذا التقرير مختلف الاختلافات والانحرافات المكتشفة ، كما قد يحتوي على توصيات ونصائح لتحسين الرقابة الداخلية
- وفي هذا المستوى من المهمة فانه يمكن للمراجع أن يرفض الشهادة على الحسابات السنوية وهذا في حالة وجود انحرافات ونقاط ضعف تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية وتجعلها لا تعطي صورة وافية عن وضعية المؤسسة

2/6/3/ ملفات العمل

تناولت المنظمة الوطنية هذا الموضوع من خلال نفس الكتيب و ذلك من خلال تعليمة خاصة بعنوان (Diligences minimales en matière de dossiers de travail) حيث أن الطابع الدائم لمحافظ الحسابات يفرض عليه مسك ملفين ضروريين و هما ملف دائم و ملف سنوي.

إن مسك هذين الملفين يسمح للمراجع بما يلي:

- تخطيط عملية المراجعة و التأكد من اجتماع جميع العناصر الضرورية لصياغة رأي مبرر حول الحسابات السنوية.
- خلق و بصفة دائمة خزان للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة المراجعة وخاصة عند تحديد الوكالة.
- توفير الدليل عن الأعمال المنجزة و الإجراءات و الوسائل المستخدمة
- جعل مهمته مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على المستوى الجوهري و كذا على المستوى الدولي
- التأكد من العمل المنجز من طرف مساعديه

1/2/6/3/ الملف الدائم

ينشأ هذا الملف للمؤسسة عند أول مهمة مراجعة لها، أما في السنوات القادمة فإنه يتم تحديث بعض عناصر فقط ، و يحتوي هذا الملف عموما على ما يلي: ⁽¹⁾

⁽¹⁾République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Direction de la Modernisation et la Normalisation Comptable, Recueil de Textes Législatifs et Réglementaires Relatifs à la Normalisation de la Profession Comptable, 2000. p64

- عموميات و بيانات تاريخية عن الشركة ووحداها كعقد التأسيس و الهيكل التنظيمي.
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الموجود بالشركة.
- معلومات محاسبية و مالية كالمخططات و الدلائل المحاسبية المستعملة بالشركة و الحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة و كذا طرق و إجراءات تقديم و تقييم الحسابات بالإضافة إلى السياسة المالية ووضعية الخزينة و طرق التمويل المستعملة..إلخ.
- معلومات قانونية و جبائية و اجتماعية عن الشركة و نذكر منها على الخصوص:
- قرار تعيينه و قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي يمتلكها كل مساهم.
- النظام الجبائي و الاجتماعي للشركة.
- محاضر مداولات الجمعيات العامة.
- العقود المهمة و تقارير المراجعين السابقين.
- خصوصيات اقتصادية و تجارية كقطاع النشاط ووضعية الشركة في السوق و زبائنها والسياسة التجارية للشركة.
- معلومات تخص مصلحة الإعلام الآلي.
- كما نشير إلى أنه يمكن أن يضم الملف الدائم ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق و الإطلاع عليها، و لكي يكون هذا الملف يشكل مجموعة مفيدة من المعلومات فإنه يجب تحديثه كل ما دعت الضرورة لذلك، كتعديل بعض العناصر و إلغاء المعلومات التي أصبحت غير مفيدة و إضافة عناصر أخرى.

3/2/2 / الملف السنوي:

- ويسمى كذلك الملف الجاري، و يستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة على عكس الملف الدائم، حيث أن المراجع كل سنة مالية يفتح لها ملف سنوي خاص بها، و يحتوي على مجموع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ مهمة المراجعة على طول السنة.
- يعتبر هذا الملف ضروري بالنسبة للمراجع من أجل التحكم الجيد في المهمة و التأكد من تنفيذ برنامج المراجعة بدون إغفال و توثيق الأعمال المنجزة، كما يعتبر تبريرا للرأي الذي يصدره المراجع، و يعمل على تسهيل إعداد التقرير النهائي، كما يعتبر عموما عنصر إثبات عن كل الأعمال و الإجراءات التي قام بها المراجع و مساعدته.
- و يضم الملف السنوي بالإضافة إلى القوائم المالية محل المراجعة ما يلي:
- كل ما يتعلق بتنظيم و تخطيط المهمة، كالبرنامج العام للمراجعة و قائمة المتدخلين و تاريخ مدة الزيارات أو التدخلات و كذا تاريخ تقديم التقرير النهائي.
- كل ما يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية كأنظمة و خرائط التدفق و الاستجابات التي قام بها و نقاط القوة و الضعف، و نجد هذا في ورقة تسمى بورقة التقييم، و أوراق العمل المتضمنة عمليات السبر المحرات.

- برنامج مراقبة الحسابات السنوية و ملخص عن كل الأعمال المنجزة و الانحرافات المكتشفة والنتيجة النهائية من أجل إبداء الرأي.
- التدقيقات الخاصة أو القانونية، و تشمل فحص الاتفاقيات النظامية و الشهادة على أعلى خمس أو عشر مكافآت الممنوحة خلال السنة، و كذا إظهار الأفعال غير المشروعة إلى وكيل الجمهورية، وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية.
- التوثيق العام لمختلف المراسلات المتبادلة مع الشركة و مذكرات عن الاجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة و كل ما يخص القرارات التي لها تأثير على الحسابات السنوية، وكذلك الإقرارات المحصل عليها من الغير و نسخ من جميع محاضر مداولات الجمعية العامة.
- و يشار إلى أن ملفات العمل هذه لها طابع سري، و المراجع ملزم باحترام السر المهني إلا في حدود ما يسمح به القانون المعمول به، و يجب على المراجع الاحتفاظ بهذه الملفات لمدة 10 سنوات حتى بعد انتهاء وكالته و ذلك وفقا للمادة الثانية عشر من القانون التجاري. أما في حالة تعدد المراجعين فإن كل واحد منهم ملزم بمسك هذين الملفين، حيث تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة تجاه التنفيذ الجيد للمهمة، و إذا تم تقسيم الأعمال بينهم فإن ملفات كل واحد منهم يجب أن تحتوي على نسخ طبق الأصل من أوراق عمل زميله.⁽¹⁾

⁽¹⁾Recueil de Textes Législatifs et Réglementaires Relatifs à la Normalisation de la Profession Comptable, *Op. cit.*, p 66.

مادة 14/مادة 14 / الأحكام المتعلقة بإعداد التقرير للمراجعة في الجزائر⁽¹⁾

إن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو فحص البيانات المحاسبية للشركة وغيرها من الأدلة بما يتيح للمراجع إبداء رأيه عن ملائمتها ، وبالتالي تحديد مدى نجاح الإدارة في تمثيلها للأموال ، أو مدى نصوص الإدارة بالوكالة الممنوحة لها نيابة عن ملاك المشروع .

ويعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة ، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل ، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به ، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية .

فقيمة تقرير المراجع تعتمد على مدى اتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً .

إن التشريعات الحالية والمعمول بها تلزم محافظي الحسابات في أغلب الحالات بتقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجع و مقبول، وذلك حسب المهمة الموكلة إليه سواء تقرير عام أو تقرير خاص (مهمة خاصة).

إلا أن التقرير في شكله العام ليس إجبارياً أو ضرورياً عن الأشكال الأخرى (بيان ، عرض حال) حيث هناك بعض الحالات الاستثنائية التي نصت عليها النصوص القانونية يمكن أن تقدم في شكل آخر غير التقارير و هي خاصة بالمهام التالية :

- استدعاء الجمعية العامة للمساهمين في حالة غياب مجلس الإدارة ،
- المصادقة على صحة المبلغ الإجمالي على خمسة أجناس الأولى ،
- الكشف عن المخالفات الجزائية ،
- و ما يجدر الإشارة إليه أن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى التصريحات التالية :
- التصديق الصريح و البسيط بدون تحفظات ،
- التصديق مع تحفظ ،
- رفض المصادقة مع إعطاء المبررات .
- عدم القدرة على المصادقة .
- أ- المصادقة (الشهادة) بدون تحفظ :

هذا الشكل من المصادقات يعبر على أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظامية و الصحة . مما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه ، وحتى يكون له الأدلة الكافية لإبداء الرأي .

ب- المصادقة (الشهادة) بتحفظ :

و هو التقرير الذي يذكر فيه محافظ الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة معينة تمثل بصورة عادلة والوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات.

و من بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظ الحسابات من إعطاء رأي تحفظي على سبيل المثال مايلي :

(1) بن مخلف أمال: المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 144-145

- وجود إهمال أو أخطاء بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
 - التغيرات الحاصلة في طرق التقييم (تقييم المخزونات مثلا) .
 - فيما يخص المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة .
 - استحالة القيام ببعض الفحوصات .
 - الشكل الذي قدمت فيه الميزانية.
 - عدم تطبيق الأحكام القانونية (مثلا فيما يخص توزيع النتيجة).
 - الأحداث المحتملة و غير المؤكدة، القائمة في نهاية السنة و لا تعرف نتائجها ولا يمكن تقديرها بدقة.
- ج- رفض المصادقة (الشهادة) :
- في هذا النوع من المصادقات محافظ الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .
- وهذا الرفض صادر عن عدد الأخطاء وبشاعة المخالفات المرتكبة مع ضرورة ذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي (سبب رفض المصادقة) .
- و يمكن ذكر على سبيل المثال بعض حالات المخالفات :
- وجود عوائق وعقبات لا تسمح لمحافظ الحسابات بالرقابة.
 - وجود مخالفات مؤثرة سواء في شكل أو مضمون القوائم المالية .
 - رفض عدد من المسيرين من تسوية وضبط الحسابات حسب توجيهات وتوضيحات محافظ الحسابات .
- د- عدم القدرة على المصادقة (الشهادة) :
- يتعذر على محافظ الحسابات الإدلاء برأيه و المصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة و ذلك لما تكون عقبات في طريقه كعدم تطبيق إحدى معايير مهنة المراجعة أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة فهذه الأسباب و غيرها لا تسمح له بتأدية مهمته و منه لا يكون له الإثبات و الأدلة الكافية للمصادقة و بالتالي فإن محافظ الحسابات يكون غير قادر على الشهادة .

تتعدد أنواع التقارير التي يعدها مراجع الحسابات بتعدد المهام التي توكل إليه ويمكن تقسيم هذه التقارير إلى نوعين رئيسيين هما : تقرير عام وتقرير خاص .

1/7/3/ التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية:

يعد المراجع هذا التقرير ليشهد من خلاله على صحة و انتظامية القوائم المالية في مجملها (الميزانية وجدول حسابات النتائج و الملاحق حسب ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني)، أو يرفض من خلاله الشهادة عليها. و على العموم يجب أن يحتوي التقرير العام على المعلومات التالية:⁽¹⁾

- التذكير بطريقة تعيينه و تاريخ ذلك.
- تحديد الشركة و السنة المالية محل المراجعة.
- جميع الوثائق المالية محل المراقبة، و يجب أن تكون ملحقة بالتقرير مع تأشير المراجع، مع الإشارة إلى احترام الإجراءات المعمول بها و الإشارة إلى طبيعة و نطاق الأعمال المنجزة.
- الإشارة إلى المخالفات و الأخطاء بوضوح مع تأثيرها بالأرقام على النتيجة.
- الشهادة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.
- مبررات التعديلات الممكنة لأشكال و طرق تقييم و تقديم الحسابات و تأثيرها على القوائم المالية.
- الشهادة على الحسابات السنوية أو الامتناع عن الشهادة مع تقديم مبررات لذلك.
- الشهادة على أعلى خمس أجور المدفوعة خلال السنة.
- الإشارة إلى كل وضعية محتملة أو نقص قد يعرقل استمرار الاستغلال.

ووفقا لأحكام القانون التجاري، فإن المراجع يطلع الجمعية العامة من خلال تقريره على المخالفات و الأخطاء التي لاحظها أثناء تأدية مهمته، كما يطلع و كيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اكتشفها.

إن تقرير المراجع يجب أن يتضمن شهادته على القوائم المالية و هنا نميز ثلاث حالات فقد تكون إيجابية أي بدون تحفظات و هذا إذا كانت القوائم المالية تمثل مستوى عال من الصحة و الانتظامية. وقد تكون الشهادة مع إصدار تحفظات و هذا إذا لاحظ المراجع بعض الأخطاء أو الانحرافات دون أن تلحق تأثيرا جوهريا على صحة الحسابات السنوية و في هذه الحالة يترتب على المراجع تحديد بدقة محتوى التحفظات و إظهار تأثيرها على الحسابات السنوية.

كما قد يمتنع المراجع عن الشهادة و هذا إذا لاحظ مخالفات أو أخطاء أو انحرافات لها تأثير جوهري على الحسابات السنوية و انتظامها و تجعلها لا تعطي صورة وافية عن وضعية المؤسسة، و يجب على المراجع في هذه الحالة تبرير امتناعه عن الشهادة مدعما ذلك بأكبر عدد ممكن من المعلومات.

⁽¹⁾Recueil de Textes Législatifs et Réglementaires Relatifs à la Normalisation de la Profession Comptable, Op. cit., p 72.

و نشير في الأخير، أنه في حالة تعدد المراجعين فإنه في نهاية المهمة يقدمون تقرير مشترك للجمعية العامة يعبر من خلاله المراجعون كل واحد عن رأيه حول القوائم المالية في حالة اختلافهم، أو رأي واحد مشترك في حالة اتفاقهم على نفس الرأي.

2/7/3/ التقرير الخاص: ⁽¹⁾

إن هذا النوع من التقرير نصت عليه أحكام القانون التجاري في المادة 672 من المرسوم التشريعي 08/93 المعدل و المتمم للأمر 59/75 المتضمن للقانون التجاري، حيث أن المراجع يقدم تقريراً خاصاً عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة. و نشير إلى أن هذا التقرير يجب أن يقدم للجمعية العامة رفقة التقرير العام، حيث أنه و في حالة اكتشافه للاتفاقيات غير مرخص بها فإنه يشير إلى هذه المخالفة في التقرير العام، و في حالة عدم وجود اتفاقيات فإن المراجع كذلك يجب أن يقدم تقريراً خاصاً يشير فيه إلى غياب اتفاقيات. و على العموم، يشمل هذا التقرير عدد الاتفاقيات المرخصة و المستفيدين منها و كذا طبيعة و موضوع هذه الاتفاقيات و شروط إبرامها بالإضافة إلى تقييم هذه الشروط. إضافة إلى تقرير خاص عن الاتفاقيات بين الشركة و أحد القائمين بالإدارة فيها، فإن المراجع يمكن له إعداد تقارير خاصة في بعض الحالات نذكر منها:

- تخفيض رأس المال.
 - التنازل عن حق الامتياز في التصويت.
 - تغيير النظام القانوني للشركة.
 - الاندماج و الانفصال.
- و بعض التدخلات الخاصة بالمراجع مثل كشف الوقائع الإجرامية و الشهادة على المكافآت الممنوحة لأصحاب أعلى خمس أرباح المدفوعة خلال السنة، و كذا عند استدعائه لانعقاد الجمعية العامة.

(1) عمر شريقي ، مرجع سبق ذكره، ص129

8/3/ خلاصة الفصل الثالث:

اختص هذا الفصل بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري و كذلك من ناحية الإعداد العلمي و المهني للمراجعين. بداية بعرض تاريخ هذه المهنة و تطورها حتى الوقت الحالي و كيفية تطور المهمة الموكلة لها عبر السنين و مدى ما تتمتع به المهنة من استقلال، و تعتبر هذه الدراسة أمراً ضرورياً حيث تعتبر خاصية من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر. إلا أن الجزائر تأخرت في مجال تنظيم مهنة المراجعة و المحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة، فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء القانون (91-08) الذي قام بإصدار تشريعات و أحكام متعلقة بالمهنة.

الفصل الرابع:

واقع الممارسة المهنية لمراجعة

الحسابات في الجزائر

1/4 مقدمة الفصل الرابع:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث ، حيث نقف من خلاله على واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر ، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث ، كما يتم تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات في نهاية الدراسة ولتحقيق ذلك سوف نتناول في هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

2/4 منهج الدراسة التطبيقية**3/4 أدوات الدراسة التطبيقية:****4/4 مجتمع وعينة الدراسة:****5/4 قائمة الاستقصاء:****6/4 إدارة قائمة الاستقصاء:****7/4 الأساليب الإحصائية المستخدمة :****8/4 تحليل نتائج الدراسة :****9/4 الاستنتاجات والتوصيات**

2/4/ منهج الدراسة التطبيقية :

إن النهج الذي سيتبعه الباحث لتحقيق أهداف الدراسة يتكون من المراحل التالية:

المرحلة الأولى: قياس مدى تقييد مراجعي الحسابات في الجزائر بقواعد سلوك المهني من وجهة نظري فئات المراجعين وكذا مستخدمو القوائم المالية

المرحلة الثانية: تحديد أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري من وجهة نظر مراجعي الحسابات وترتيب هذه الأسباب حسب أهميتها

المرحلة الثالثة: تحديد أهم المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات

3/4 أدوات الدراسة التطبيقية:

قام الباحث باستخدام قائمة الاستقصاء، كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي العينة من المراجعين الخارجين ومستخدمي القوائم المالية، كما استخدم أسلوب المقابلات الشخصية لتدعيم استخدام الأسلوب السابق

4/4 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة، والبالغ عدده 210، من الفئات التالية:

مراجعو الحسابات ، والبالغ عددهم 120 مراجعا

مستخدمو البيانات المالية، وقد اختار الباحث فئة المستثمرين كممثل لمستخدمي البيانات المالية، وذلك باعتبارها الفئة الأكثر اعتمادًا على تلك البيانات كمصدر للمعلومات في اتخاذ القرارات. وتم اختيار مفردات عينة البحث منهم من بين المستثمرين من المؤسسات والممثلين بالشركات والأساتذة الأكاديميين والبالغ عددهم 90؛ وذلك لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على نتائج أكثر دقة.

ويقصد الباحث من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق إلى قياس مدى التزام المراجع بالسلوك المهني؛ وذلك من وجهة نظر المراجعين ومستخدمي البيانات المالية وكذا تحديد أسباب عدم الرضا عن المراجعة والمشاكل المرتبطة بالممارسة المهنية للمراجعة بالجزائر

5/4 قائمة الاستقصاء:

استعان الباحث في اعداد القائمة الاستقصاء ، على كتب ومراجع ودوريات وأبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء ، وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها:

- أن تكون القائمة مبسطة وواضحة ويسهل فهمها

- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختيار بديل من خمسة بدائل

- أن تحتوي في نفس الوقت على أسئلة لاختبار الصدق

ووفقا لآراء المختصين الإحصائيين الذين استعان الباحث بهم فقد قام بتصميم استبانته من (15) سؤال ولأغراض التحليل الإحصائي هدفت الأسئلة إلى ما يلي :

أولاً : (س 1-10) تهدف إلى قياس مدى تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر
ثانياً : (س 11-15) تهدف إلى معرفة الأسباب التي تؤدي إلى عدم تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

ثالثاً : (س 1-7) تهدف إلى معرفة أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري وهو موجه إلى فئة مراجعي الحسابات

رابعاً : (س 1-8) إلى معرفة المصاعب (المشاكل) المرتبطة بالممارسة المهنية الحالية للمراجعة في الجزائر وهو موجه إلى فئة مراجعي الحسابات

ولقد تم اعتماد مقياس (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبانة، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (4-1):

جدول رقم (4-1)

مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية	الأهمية
1	دائماً	غير موافق بشدة
2	غالباً	غير موافق
3	أحياناً	محايد
4	نادراً	موافق
5	على نحو معدوم	موافق بشدة

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (4-2):

جدول رقم (4-2)

مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الاهمية	الاهمية	الوسط الحسابي
غير موافق بشدة	دائماً	1 - أقل من 1.75
غير موافق	غالباً	1.75 - أقل من 2.5
محايد	أحياناً	2.5 - أقل من 3.25
موافق	نادراً	3.25 - أقل من 4
موافق بشدة	على نحو معدوم	4 - 5

6/4 / إدارة قائمة الاستقصاء:

قام الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على أفراد العينة بنفسه ومن خلال مجموعة من المراجعين ، حيث دعم الباحث أسلوب الاستقصاء عن طريق استخدام أسلوب المقابلات الشخصية ، وترك الباحث لهم فرصة للرد وقد بلغت القوائم التي تم توزيعها (155) استبيان ويوضح الجدول التالي القوائم الموزعة على العينة:

جدول رقم (4-3)

توزيع عينة الدراسة

المجموع	مستخدمي البيانات المالية	المراجعين	
210	90	120	العينة
175	70	105	المستجيبين
%83.33	%77.77	%87.5	نسبة الاستجابة

كما أنه نظراً لعدم تناسب عدد المفردات في كل فئة من الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة فقد تم اختيار عينة طبقية عشوائية غير تناسبية.

وكما يبين الجدول السابق فقد بلغ عدد المستجيبين من المراجعين (105) مراجعا ونسبة (87.5%) من أصل (120) مراجعا، وبلغ عدد المستجيبين من مستخدمي البيانات المالية (70) فردًا ونسبة (77.77%) من أصل (90) فردًا، وبلغ عدد المستجيبين الإجمالي (175) فردًا ونسبة (83.33%) من أصل (210) فردًا وهو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة.

4/7/ الأساليب الإحصائية المستخدمة :

تم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS-14) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها

أ- الوسط الحسابي :

باعتباره أحد مقاييس التزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبانة من فئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، ومستخدمو البيانات المالية) حيث تم اعتماد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين مؤشرا لتحديد درجة الالتزام بقواعد السلوك المهني وكذا تحديد أسباب عدم الرضا والمشاكل المتعلقة بمهنة المراجعة في الجزائر

ب- الانحراف المعياري :

وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

ج- اختبار (t) :

وذلك لبيان أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجة الالتزام بكل قاعدة من قواعد السلوك المهني لكل فئة من فئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، ومستخدمو البيانات المالية)، أي اختبار الفرق بين متوسطين.

د- صدق وثبات الأداة Reliability Coefficient :

وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة بالاستبانة ولمعرفة مدى صدق الاستبانة في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا وهو درجة تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني وأسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة ومشاكلها في الجزائر. وتم استخدام معمل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha).

وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام 85.9 %، وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس.

8/4/ تحليل نتائج الدراسة :

نظراً لوجود عدد كبير من المتغيرات الفرعية التي لها أثر فاعل على فرضيات الدراسة، وحيث تم استخدام أسلوب إحصائي، فإن الباحث قام بتقسيم نتائج التحليل إلى ثلاثة أجزاء بالشكل التالي:

الجزء الأول : نتائج الدراسة الوصفية الذي يهدف إلى إعطاء معلومات عن البيانات الديموغرافية للعينة، واستخدام الوسط الحسابي كمؤشر على درجة التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر.

الجزء الثاني : التحليل الإحصائي للبيانات بما يخص الفرضية الأولى العامة والمتعلقة بدرجة تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

الجزء الثالث : التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات الثانية والمتعلقة بأسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر.

الجزء الرابع: التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات الثالثة والمتعلقة بمشاكل وصعوبات الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.

1/8/4 نتائج الدراسة الوصفية:

1/1/8/4 خصائص عينة الدراسة:

يلاحظ من الجدول رقم (4-4) أدناه بأن المستوى التعليمي لمراجع الحسابات، ومستخدمي البيانات المالية يعد مرتفعاً، حيث كانت الأكثرية ممن يحملون درجة الليسانس وبما نسبته 58% من إجمالي عينة مراجعي الحسابات، و 54% من إجمالي عينة مستخدمي البيانات المالية، ونستطيع القول بأن أكثر من 96% من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً القادرة على إجابة أسئلة الاستبانة.

كما يظهر الجدول السابق أيضاً نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى أربع فئات تبدأ من أقل من سنة وتنتهي إلى (10) سنوات فأكثر. حيث بلغت أعلى نسبة (42%) للفئة التي تقع بين (4) - أقل من 10 سنوات لفئة مراجعي الحسابات الخارجيين، في حين بلغت أعلى نسبة (54%) للفئة التي تقع بين 10 - أكثر من 10 سنوات لفئة مستخدمي البيانات المالية

الجدول رقم (4-4):

خصائص عينة الدراسة

المستخدمون		المراجعون		الخاصية
النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	
				1. المؤهل العلمي
13%	9	10%	10	أ. دبلوم
54%	37	58%	61	ب. ليسانس
21%	15	23%	25	ج. دراسات عليا
12%	9 70	9%	09 105	د. أخرى المجموع
				2. عدد سنوات الخبرة
6%	4	7%	8	أ. أقل من سنة
10%	7	25%	26	ب. 1 - أقل من 4 سنوات
30%	21	42%	44	ج. 4 - أقل من 10 سنوات
54%	38	26%	27	د. 10 - أكثر من 10 سنوات

2/1/8/4/مدى تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بقواعد السلوك المهني:

للتعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، فقد تم توجيه أسئلة تتعلق بقواعد السلوك المهني وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمسة بدائل تدرجت من دائماً إلى على نحو معدوم، ويبين

الجدول رقم (5-5) مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني مرتبة كما في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-4)

مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني

الرقم	الفقرة	المراجعون	مستخدمو القوائم المالية
1	يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون	1.97 غالبا	2.02 غالبا
2	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية، ويتمتع بالزاهة والصدق والحياد والموضوعية.	1.86 غالبا	1.98 غالبا
3	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها	1.83 غالبا	1.78 غالبا
4	عند قيام المراجع بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فإنه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في هذا الشأن.	1.92 دائما	1.92 غالبا
5	يقوم المراجع بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.	1.56 دائما	1.71 دائما
6	عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع لشركة ما فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل.	1.62 غالبا	1.77 غالبا
7	تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها، مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحدد قانونا	2.30 غالبا	2.45 غالبا
8	يقوم المراجع بالاتصال بمدقق الشركة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية (إن وجدت) والتي حالت دون استمراره في مراجعة حسابات نفس الشركة.	2.23 غالبا	3.10 أحيانا
9	خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسئ لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.	1.77 غالبا	1.57 دائما
10	لا يقوم المراجع بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.	2.14 غالبا	1.96 غالبا
	المتوسط الحسابي لجميع الفقرات	1.92 غالبا	2.0260 غالبا

تكشف بيانات الجدول رقم (5-4) عن مجموعة من المؤشرات حول مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بالجزائر بقواعد السلوك المهني كما يلي:

أ. من وجهة نظر المراجعين أنفسهم:

1. يلتزم المراجعون بشكل دائم بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة والمحاسبة وبقاعدة السرية الخاصة بالعميل.
 2. في حين يلتزمون (غالبا) بقواعد السلوك المهني الأخرى
 - ب. من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية:
 1. تتفاوت وجهات نظر هذه الفئة حيال مدى التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني. إذ يلتزمون دائما ببعض من تلك القواعد، وغالبا البعض منها ثم أحيانا البعض الآخر، وبذلك تبدو وجهات نظرهم أقل اتساقا من وجهة نظر المراجعين.
 2. وهكذا واعتمادا على ما سبق تبدو فئة المستخدمين أقل ثقة من فئة المراجعين. بمدى تقيد المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني. وبشكل عام يؤكد ذلك أن الوسط الحسابي العام لإجاباتهم وهو 2.04 أكبر من الوسط الحسابي العام لإجابات المراجعين.
 - د. من وجهة نظر جهات العينة جميعها كوحدة واحدة:
- يتقيد مراجعو الحسابات غالبا بقواعد السلوك المهني بشكل عام.

3/3/1/8/4 الأسباب التي تدعو مراجعي الحسابات الخارجيين إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني

وبعد أن تم قياس مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، تم السؤال عن الأسباب التي تدعو إلى عدم التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر فئات الدراسة، حيث تعرض الجداول التالية المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة كما بينه الجدول التالي :

الجدول رقم (4-6)

11	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهني.	2.35 مهم	2.55 متوسط الأهمية
12	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب المنافسة السائدة في سوق المهنة.	2.34 مهم	3.02 متوسط الأهمية
13	لا يلتزم بعض المدققين بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني.	2.12 مهم	2.75 متوسط الأهمية
14	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب التي تدفع لهم..	2.59 متوسط الأهمية	2.77 متوسط الأهمية
15	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود تشريعات تمنع المراجع من الممارسة المزدوجة للمراجعة وتقديم الاستشارات للعميل.	2.54 متوسط الأهمية	2.80 متوسط الأهمية

تكشف بيانات الجدول رقم (4-6) عن أهم مسببات عدم التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني، وذلك كما يلي:

الأسباب من وجهة نظر المراجعين

يولي المراجعون أهمية أكبر من المستخدمين تجاه المعوقات التي تحول دون التزامهم بقواعد السلوك المهني. إذ صنفوا ثلاثة من تلك المعوقات على أنها هامة واثنين منها على أنها متوسطة الأهمية.

بينما لم تجد فئة المستخدمين أي سبب هام يحول دون ذلك،

2- تضع فئة المراجعين "عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني" على رأس الأسباب التي تحول دون تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، يليها وجود منافسة في السوق ثم بعد ذلك عدم وضوح القوانين والتشريعات.

3- ما يلفت النظر هنا هو أن المراجعين على عكس الرأي السائد في المجتمع لا يولون أهمية كبيرة لتدني أتعابهم، ولممارسة مهام الاستشارات كمسببات لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني.

الأسباب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية:

يبدو بأن مستخدمي البيانات المالية لا يشاركون المراجعين رأيهم حول المبررات التي يسوقونها كأسباب لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني، لذا كان تقديرهم لجميع تلك المبررات بأنها متوسطة الأهمية. لكنهم أي مستخدمي البيانات المالية يولون اهتماما أكبر نحو تشديد العقوبات الرادعة على من لا يلتزم من المراجعين بتلك القواعد.

الأسباب من وجهة نظر العينة جميعها كوحدة واحدة:

إن عدم وجود العقوبات الرادعة هو الأكثر أهمية من بين الأسباب المؤدية إلى عدم التقيد بقواعد السلوك المهني من قبل المراجعين. يليه في ذلك عدم وضوح القوانين والتشريعات.

4/8/2/ اختبار الفرضية العامة المتعلقة بمدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني:

الفرضية الأولى العامة :

" لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بقواعد السلوك المهني "

وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية التالية وبمتوسط حسابي مفترض يساوي 3، والذي حدد باستخدام طريقة العلامة الوسطى 1 على تدرج (Likert) الخماسي :

القاعدة الأولى : الالتزام بالقانون

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجعوا الحسابات الخارجيين في الجزائر بالالتزام بالقانون من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-7)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	1.9727	.90320	.08612

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-11.929	104	.000	-1.0273	-1.1980	-.8566

¹ محمد الزعي وعباس الطلافحة، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر، 2003، ص 154.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-7) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9727 بانحراف معياري 0.90320، وقد بلغت قيمة $t = 11.929$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بالالتزام بالقانون من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بالقانون في الجزائر من وجهة نظر مراجعو الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بالالتزام بالقانون من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-8)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	2.0196	.88295	.12364

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-7.930	69	.000	-.9804	-1.2287	-.7321

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-9) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0196 بانحراف معياري 0.88295، وقد بلغت قيمة $t = 7.930$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجيين في الجزائر بالالتزام بالقانون من وجهة نظر مستخدمي أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بالقانون في الجزائر من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في الالتزام بالقانون يعزى لفئات الدراسة (مراجع الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-9)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q2

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.304	1	1.652	2.156	.119
Within Groups	134.134	173	.766		
Total	137.438	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-9) بلغت قيمة (Sig.P) 0.119، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة $F_{2.156}$ وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بالقانون من وجهات نظر فئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين و مستخدمي البيانات المالية).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة بخصوص مدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجي بقاعدة الالتزام بالقانون إلى ما يلي :

إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية.

كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.97، 2.02 إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.

إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الثانية : الأمانة والاستقامة :

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجعي الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-10)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	1.8545	.90702	.08648

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-13.245	104	.000	-1.1455	-1.3169	-.9741

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-10) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8545 بانحراف معياري 0.90702، وقد بلغت قيمة t - 13.245، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأمانة والاستقامة في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجعي الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-11)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	1.9804	.73458	.10286

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-9.912	69	.000	-1.0196	-1.2262	-.8130

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-11) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9804 بانحراف معياري 0.73458، وقد بلغت قيمة $t - 9.912$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجعو الحسابات الخارجيين يلتزم بقاعدة الأمانة والاستقامة في الجزائر من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الأمانة والاستقامة يعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية).
وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-12)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q3

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.723	1	.362	.484	.617
Within Groups	130.653	173	.747		
Total	131.376	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-12) بلغت قيمة (Sig.P) 0.617، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة $F 0.484$ وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهات نظر فئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية).
تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة بخصوص مدى تقيد مراجعو الحسابات الخارجيين بقاعدة الأمانة والاستقامة إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.85، 1.98، إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة..
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الثالثة: الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-13)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	1.8273	.72768	.06938

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-16.902	104	.000	-1.1727	-1.3102	-1.0352

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-13) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8273 بانحراف معياري 0.72768، وقد بلغت قيمة t - 16.902، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجعوا الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة معايير المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر مراجعوا الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة معايير المحاسبة والمراجعة في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة معايير المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-14)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	1.7843	.72976	.10219

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-11.897	69	.000	-1.2157	-1.4209	-1.0104

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-14) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7843 بانحراف معياري 0.72976، وقد بلغت قيمة t - 11.897، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة معايير المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها في الجزائر من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة معايير المحاسبة والمراجعة يعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية).
وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-15)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q4

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.314	1	.157	.295	.745
Within Groups	93.287	173	.533		
Total	93.601	174			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-15) بلغت قيمة (Sig.P) 0.745، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة $F_{0.295}$ وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة معايير المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر فئات الدراسة

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية بخصوص مدى تقيد مراجع الحسابات الخارجي بقاعدة معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها الى ما يلي :

إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية.

كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.82، 1.78، إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.

إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الرابعة : الالتزام بالمعايير المهنية.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجعوا الحسابات الخارجيين في الجزائر بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-16)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	1.9182	.89987	.08580

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-12.609	104	.000	-1.0818	-1.2519	-.9118

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-16) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المقترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9182 بانحراف معياري 0.89987، وقد بلغت قيمة t - 12.609، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجيين في الجزائر بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجيين يلتزم بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجعوا الحسابات الخارجيين في الجزائر بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-17)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	1.9216	.89091	.12475

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-8.645	69	.000	-1.0784	-1.3290	-.8279

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-17) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9216 بانحراف معياري 0.89091، وقد بلغت قيمة t -8.645، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجعو الحسابات الخارجيين يلتزمون بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية في الجزائر من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية يعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية). وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-18)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q5

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.368	1	.184	.231	.794
Within Groups	139.009	173	.794		
Total	139.376	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-18) بلغت قيمة (Sig.P) 0.794، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.231 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر فئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية) ، تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقيد مراجع الحسابات الخارجيين بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية إلى ما يلي :

إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.92، 1.92، إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.

إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الخامسة : اقتران اسم العضو بالقوائم المالية.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر مراجعو الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-19)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	1.5545	.68518	.06533

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-22.126	104	.000	-1.4455	-1.5749	-1.3160

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-19) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.5545 بانحراف معياري 0.68518، وقد بلغت قيمة t - 22.126، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اسم العضو بالقوائم المالية في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-20)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	1.7059	.75615	.10588

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-12.222	69	.000	-1.2941	-1.5068	-1.0814

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-20) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7059 بانحراف معياري 0.75615، وقد بلغت قيمة t -12.222، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية في الجزائر من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية يعزى لفئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية).
وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-21)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q6

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.829	1	.414	.774	.463
Within Groups	93.643	173	.535		
Total	94.472	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-21) بلغت قيمة (Sig.P) 0.463، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة $F_{0.774}$ وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر فئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية).
تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية بخصوص مدى تقيد مراجع الحسابات الخارجي بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية إلى ما يلي :

إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية.

كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.56، 1.71، إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (دائمًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.

إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئتين يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة السادسة : السرية.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة السرية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-22)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	1.6182	.81254	.07747

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-17.836	104	.000	-1.3818	-1.5354	-1.2283

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-22) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.6182 بانحراف معياري 0.81254، وقد بلغت قيمة t -17.836، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة السرية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة السرية في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجعوا الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة السرية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-23)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	1.7647	.73724	.10323

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-11.966	69	.000	-1.2353	-1.4426	-1.0279

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-23) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7647 بانحراف معياري 0.73724، وقد بلغت قيمة t - 11.966، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة السرية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة السرية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة السرية يعزى لفئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-24)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q7

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.029	1	.515	.823	.441
Within Groups	109.375	173	.625		
Total	110.404	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-24) بلغت قيمة (Sig.P) 0.441، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.823 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة السرية من وجهة نظر فئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية بخصوص مدى تقيد مراجع الحسابات الخارجي بقاعدة السرية إلى ما يلي : إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئتين المشمولتين بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية.

كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.62، 1.77، إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (دائماً) ما يلتزمون بتلك القاعدة.

إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئتين يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة السابعة : الأتعاب.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-25)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	2.3000	1.20815	.11519

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-6.077	104	.000	-.7000	-.9283	-.4717

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-25) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.30 بانحراف معياري 1.20815، وقد بلغت قيمة $t - 6.077$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مراجعو الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-26)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	2.4510	.87895	.12308

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-4.461	69	.000	-.5490	-.7962	-.3018

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-26) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.4510 بانحراف معياري 0.87895، وقد بلغت قيمة t - 4.461، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الأتعاب يعزى لفئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-27)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q8

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.795	1	.397	.320	.727
Within Groups	217.610	173	1.243		
Total	218.404	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-27) بلغت قيمة (Sig.P) 0.727، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.320 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) والتي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر فئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية)

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة بخصوص مدى تقيد مراجع الحسابات الخارجي بقاعدة الأتعاب إلى ما يلي :

إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية.

كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.3، 2.45، إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.

إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئتين يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الثامنة: الاتصال بالمراجع السابق.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-28)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	2.2273	1.16256	.11085

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-6.971	104	.000	-.7727	-.9924	-.5530

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-28) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.2273 بانحراف معياري 1.16256، وقد بلغت قيمة t -6.971، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا

يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالجزائر بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-29)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	3.0980	1.18752	.16629

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	.590	69	.279	.0980	-.2360	.4320

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-29) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.0980 بانحراف معياري 1.18752، وقد بلغت قيمة $t_{0.590}$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق يعزى لفئات الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية). وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-30)

تحليل التباين الأحادي

ANOVA

Q10

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	27.999	1	14.000	9.947	.000
Within Groups	246.299	173	1.407		
Total	274.298	174			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-30) بلغت قيمة (Sig.P) 0.000، وهي أقل من (0.05)، كما بلغت قيمة $F_{9.947}$ وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق من وجهة نظر فئتي الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية). تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة بخصوص مدى تقيد مراجع الحسابات الخارجي بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق إلى ما يلي :

تم رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل فئة المراجعين، بينما تم قبول الفرضية من قبل فئة المستخدمين

كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.22، 3.10، إلى أن مراجعو الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة من وجهة نظر المراجعين. بينما تعتقد فئة المستخدمين أن مراجعي الحسابات الخارجيين (أحيانًا) ما يلتزمون بهذه القاعدة.

إن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات يكشف عن عدم وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، والمشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة العاشرة : اللباقة والسلوك الحسن.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-31)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.7727	.85305	.08133

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-15.089	109	.000	-1.2273	-1.3885	-1.0661

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-31) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7727 بانحراف معياري 0.85305، وقد بلغت قيمة t -15.089، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-32)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.5686	.72815	.10196

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-14.038	50	.000	-1.4314	-1.6362	-1.2266

استخدم اختبار T لفحص الفرضية العدمية، وقد وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-32) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.5686 بانحراف معياري 0.72815، وقد بلغت قيمة t -14.038، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05،

ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن في الجزائر من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن يعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية). وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-33)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q11

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.919	1	.959	1.452	.237
Within Groups	115.593	173	.661		
Total	117.511	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-33) بلغت قيمة (Sig.P) 0.237، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 1.452 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر فئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة بخصوص مدى تقيد مراجع الحسابات الخارجي بقاعدة البقعة والسلوك الحسن إلى ما يلي :

إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية.

كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.77، 1.57 إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة، لكن الملفت للانتباه بأن مستخدمي البيانات المالية يعتقدون بأن مراجعي الحسابات الخارجيين (دائمًا) يلتزمون بهذه القاعدة.

إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة العاشرة : مزاولة الأعمال الأخرى.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيين بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-34)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	2.1364	1.20760	.11514

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-7.501	104	.000	-.8636	-1.0918	-.6354

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-34) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.1364 بانحراف معياري 1.20760، وقد بلغت قيمة t - 7.501، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجين بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجعو الحسابات الخارجيين يلتزم بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-35)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	1.9608	.82367	.11534

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-9.010	69	.000	-1.0392	-1.2709	-.8076

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-35) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9608 بانحراف معياري 0.82367، وقد بلغت قيمة t - 9.010، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا

يتقيد مراجعو الحسابات الخارجين بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية. الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى يعزى لفئات الدراسة (مراجعوا الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية). وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-36)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

Q14

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.679	1	.840	.725	.486
Within Groups	202.641	173	1.158		
Total	204.320	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-36) بلغت قيمة (Sig.P) 0.486، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة $F = 0.725$ وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى يعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية،) تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية بخصوص مدى تقيد مراجعو الحسابات الخارجين بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى إلى ما يلي :

إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.14، 1.96، إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئتين يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

الفرضية الأولى العامة :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقواعد السلوك المهني.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مراجعو الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (4-37)

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعو الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	105	1.9503	.72667	.06929

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	-15.150	104	.000	-1.0497	-1.1870	-.9123

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-37) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9503 بانحراف معياري 0.72667، وقد بلغت قيمة $t - 15.150$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقواعد السلوك المهني في الجزائر من وجهة نظر مراجعو الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (4-38)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	70	2.0437	.53808	.07535

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-12.692	69	.000	-.9563	-1.1076	-.8049

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-38) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0437 بانحراف معياري 0.53808، وقد بلغت قيمة $t - 12.692$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقواعد السلوك المهني يعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (4-39)

تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة

ANOVA

VAR00002

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.310	1	.155	.336	.715
Within Groups	80.637	173	.461		
Total	80.947	174			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (4-39) بلغت قيمة (Sig.P) 0.715، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة $F_{0.336}$ وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H_0) التي تنص على أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في التقيد بقواعد السلوك المهني يعزى لفئتي الدراسة (مراجعو الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية بخصوص مدى تقيد مراجع الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني إلى ما يلي :

إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارستهم المهنية.

كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.95، 2.04، إلى أن مراجعو الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.

إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئتين يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المراجعين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

3/8/4 تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بأسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر

اطهرت نتائج الدراسة للفرضية الثانية عن النتائج المبينة في الجدول رقم (4-40) حيث تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سبب لمعرفة مدى تأثير هذه الأسباب عن مدى رضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري

الجدول رقم (4-40) أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر

الرقم	الأسباب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	افتقاد المهنة لهياكل واليات مهنية محددة	3.923	0.837
02	عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي	4.2692	0.6602
03	اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني	3.923	0.967
04	عدم اختبار أداء المهنيين خاصة في البورصة	4.115	0.900
05	عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني	3.769	1.096
06	قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر	4.077	0.926
07	التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع مهنة المراجعة	4.308	0.961

لقد تراوح المتوسط الحسابي لأسباب عدم الرضا من جهة نظر المرجعين في الجدول رقم (4-40) بين (4.308) و(3.923) من (5) حيث كانت اكبر أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة أهمية هي التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع مهنة المراجع حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.308) والانحراف المعياري (0.961) من (5) ويمثل المتوسط الحسابي لهذه المشكلة اكبر المتوسطات في هذه المجموعة ، مما يدل على أهمية هذا السبب واتفاق المراجعين حول أهميتها

اما السبب الثاني في هذه المجموعة فقد كانت (عدم انسجام معايير المراجعة الحالية للواقع الدولي) حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.2692) وانحراف المعياري (0.6602)،

أما السبب الثالث فقد ارتبط بعدم اختبار أداء المهنيين خاصة في البورصة الأحيان حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة (4.115) والانحراف المعياري (0.90) مما يعني أهمية هذه السبب .

أما السبب الرابع فقد ارتبط بقصور النظام المحاسبي الحالي لمعالجة بعض الظواهر حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا السبب (4.077) والانحراف المعياري (0.926) وقد اقترح بعض المستجوبين إلى ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية كما اقترح البعض إلى تكييف معايير المحاسبة الدولية للواقع الجزائري.

أما السبب الخامس: افتقاد المهنة لهياكل واليات مهنية محددة وكذا اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني حيث بلغ المتوسط الحسابي لكلاهما (3.923) والانحراف المعياري (0.967) حيث أفاد معظم المراجعين أن هذه الأسباب كبيرة الأهمية .

أما السبب السادس: يتمثل في عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني حيث بلغ المتوسط (3.769) والانحراف المعياري (1.096) وقد ذهب بعض المستجوبين إلى انه لا توجد معايير للعمل الميداني متعارف عليها في الجزائر.

4/8/4 تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بمشاكل الممارسة المهنية في الجزائر

أظهرت نتائج الدراسة للفرضية الثالثة عن النتائج المبينة في الجدول رقم (4-41) حيث تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سبب لمعرفة مدى أهمية هذه المشاكل المتعلقة بالممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر الجدول رقم (4-41) مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المشاكل
1.04008	4.222	1- عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان
0.9647	3.8889	2- التنافس غير الشريف بين المراجعين
0.74018	4.407	3- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها
0.69137	4.5556	4- النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا
0.94429	3.704	5- تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات
1.13763	3.630	6- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات
1.17391	3.593	7- عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري
0.99193	4.185	8- ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعامل بين أعضائها

لقد تراوح المتوسط الحسابي للمصاعب كما يبينه الجدول رقم (4-41) بين (4.556) و (3.593) من (5) حيث كانت أكبر المشاكل أو المصاعب أهمية هي النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا حيث بلغ المتوسط الحسابي لأهميتها (4.556) ويمثل المتوسط الحسابي لهذه المشكلة أكبر المتوسطات في هذه المجموعة ، كما يمثل انحرافها المعياري (0.69137) . أقل الانحرافات من بين جميع الانحرافات مما يدل على أهمية هذه المشكلة واتفاق المراجعين حول أهميتها

أما المشكلة الثانية في هذه المجموعة فقد كانت (ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها) حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.407) وانحراف المعياري (0.74018)، حيث أن ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى العملاء يعني الحاجة إلى توسيع مدى الاختبارات الأساسية ، مما يترتب عليه إنفاق تكاليف ووقت أكثر من قبل المراجعين دون مقابل

أما المشكلة الثالثة فقد ارتبطت بعدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة (4.222) والانحراف المعياري (1.04008) مما يعني أهمية هذه المصاعب ولكنها جاءت في النهاية من حيث الأولوية وقد أضاف المستجيبون صنفاً آخر من المشاكل المرتبطة بالعملاء كالحرص على أقل الأسعار بغض النظر عن الجودة والالتزام والشفافية ، إضافة إلى عدم وجود الوعي الكافي اتجاه المهنة الناتج عن تواضع مستوى التعليم و الوعي العام بمتطلبات المهنة والأعراف المالية

أما المشكلة الرابعة: تتمثل في ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعامل بين أعضائها حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.18) والانحراف المعياري (0.99193) حيث أفاد معظم المراجعين أن هذه المشكلة كبيرة الأهمية ، مما يدل أن النقابات المهنية لا تقوم بكامل الدور المطلوب منها والمتمثل في تطوير مؤهلات أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعاون بينهم ورعاية مصالحهم

أما المشكلة الخامسة : التنافس غير الشريف بين المراجعين وهي مرتبطة بعدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.889) والانحراف المعياري (0.9647)

أما المشكلة السادسة فتتمثل في تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات وله علاقة بمشكلة ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.704) وانحرافها المعياري (0.129)

أما المشكلة السابعة فتتمثل في عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.63) والانحراف المعياري (0.94429)

أما المشكلة الثامنة ، تتمثل في عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلاءم الواقع الجزائري حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.595) والانحراف المعياري (1.17391)

4/8/1/ نتائج اختبار (sig):

لقد تم استعمال اختبار (sig) للتعرف على مستوى المعنوية التي يمكن عنده القول بان الوسيط لأهمية كل مشكلة يزيد عن ثلاثة والتي تمثل المتوسط حيث تبين بان هذا الوسيط لكل مشكلة من المصاعب التي وردت في الجدول تزيد على ثلاثة عند مستوى معنوية (1) أو اقل ، مما يعني أن أهمية جميع المصاعب فقد تم قياسها بواسطة المتوسط الحسابي حيث استعمل لترتيب هذه المصاعب حسب أهميتها حسب الجدول مما يتضح أن المصاعب المذكورة التي يواجهها المراجعون في الجزائر تزيد أهميتها عن المتوسط

9/4/ الاستنتاجات والتوصيات

1/9/4 الاستنتاجات:

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تقييد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعرفة أسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر وكذا معرفة مصاعب مهنة المراجعة في الجزائر ، وقد تمكن الباحث وبعد اطلاعه على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، ومن خلال إجرائه دراسته الميدانية بالخروج بالاستنتاجات التالية:

أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريباً من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني.

2- هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين ، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، بما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق، حيث يرى المراجعون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما يرى مستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

3- إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها ، وقد ظهر من خلال البحث أن مراجعي الحسابات في الجزائر يواجهون في عملهم مصاعب متعددة أبرزها:

- النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا
- عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان
- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها
- التنافس غير الشريف بين المراجعين
- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات
- ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعامل بين أعضائها
- تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات

عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلاؤم الواقع الجزائري

4- إن هناك أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري حيث يمكن ذكر أهمها:

- التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع مهنة المراجعة
- قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر
- عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي
- عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني
- عدم اختبار أداء المهنيين خاصة في البورصة

- اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني

- افتقاد المهنة لهياكل واليات مهنية محددة

2/9/4/ التوصيات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة للواقع المراجعة في الجزائر ، وكذا من خلال دراسة القوانين والأحكام التي تحكم وتنظم مهنة المراجعة في الجزائر ، وجد ان هذه المهنة لازالت تحتاج الى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى المقبول ، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات المعاصرة التي تواجهها الجزائر ، الأمر الذي يجعلنا نقدم بعض التوصيات التي نرى بأنها مهمة في تطوير مهنة المراجعة وهي كالتالي:

توعية المراجعين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها. حث مكاتب المراجعة على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر.

تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مراجعي الحسابات مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المراجعين أو من الشركات.

حماية المراجعين وذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع مستخدميهم عن الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك. وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة العمل على إنشاء لجان مراجعة في الشركات بأعضاء مستقلين.

تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب المراجعة ، للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبتهم.

تثقيف وتعريف المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية حول معنى تقرير مراجع الحسابات ومدى وطبيعة عمل المراجع، وتعريف مستخدمي البيانات المالية بأن مراجع الحسابات لا يقوم بفحص سجلات الشركة بنسبة 100%، ولا يضمن دقة السجلات المالية ولا نجاح الشركة المستقبلي

العمل على تفعيل دور النقابات بشكل أكبر وإعطائها صلاحيات أكبر مما هي عليه، نظرا لاتصالها المباشر بمراجع الحسابات الخارجيين.

إيجاد أسس محددة لتحديد أتعاب مراجعي الحسابات بحيث تكون متناسبة مع جهودهم ومسؤولياتهم

تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، ريثما يتم وضع معايير تلائم الواقع الجزائري

دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتطوير مراجع الحسابات وتوعيته

الخاتمة

الخلاصة العامة:

تناول موضوع بحثنا هذا دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار الفكري للمراجعة ومعاييرها كما تم التطرق بالدراسة إلى أهم خطوات وإجراءات مهنة المراجعة ، مجسدين من خلال ذلك لما معمول به في الواقع المهني الجزائري من قوانين وأحكام تشريعية ، ومن خلال دراستنا الميدانية حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر ، بواسطة أسئلة وزعناها في شكل استمارة على فئة المراجعين و كذا مختلف مستخدمي القوائم المالية وقد توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

الاستنتاجات:

لقد سعت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تقييد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعرفة أسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر وكذا معرفة مصاعب مهنة المراجعة في الجزائر ، وقد تمكن الباحث وبعد اطلاعه على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، ومن خلال إجرائه دراسته الميدانية بالخروج بالاستنتاجات التالية:

- 1- أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريباً من وجهة نظر جميع الفئتين المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني.
- 2- هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين ، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، بما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق، حيث يرى المراجعون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما يرى مستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.
- 3- إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها ، وقد ظهر من خلال البحث أن مراجعي الحسابات في الجزائر يواجهون في عملهم مصاعب متعددة أبرزها:

- النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا
- عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان
- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها
- التنافس غير الشريف بين المراجعين
- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات
- ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعامل بين أعضائها

- تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات
- عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلاؤم الواقع الجزائري

4- إن هناك أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري حيث يمكن ذكر أهمها:

-التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع مهنة المراجعة

- قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر

- عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي

- عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني

- عدم اختبار أداء المهنيين خاصة في البورصة

- اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني

- افتقاد المهنة لهياكل واليات مهنية محددة

التوصيات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة للواقع المراجعة في الجزائري ، وكذا من خلال دراسة القوانين والأحكام التي تحكم وتنظم مهنة المراجعة في الجزائر ، وجد أن هذه المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أدائها إلى المستوى المقبول ، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات المعاصرة التي تواجهها الجزائر ، الأمر الذي يجعلنا نقدم بعض التوصيات التي نرى بأنها مهمة في تطوير مهنة المراجعة وهي كالتالي:

- توعية المراجعين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها.

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

- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مراجعي الحسابات مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المراجعين أو من الشركات.

- حماية المراجعين وذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع مستخدميهم عن الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك.

- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة

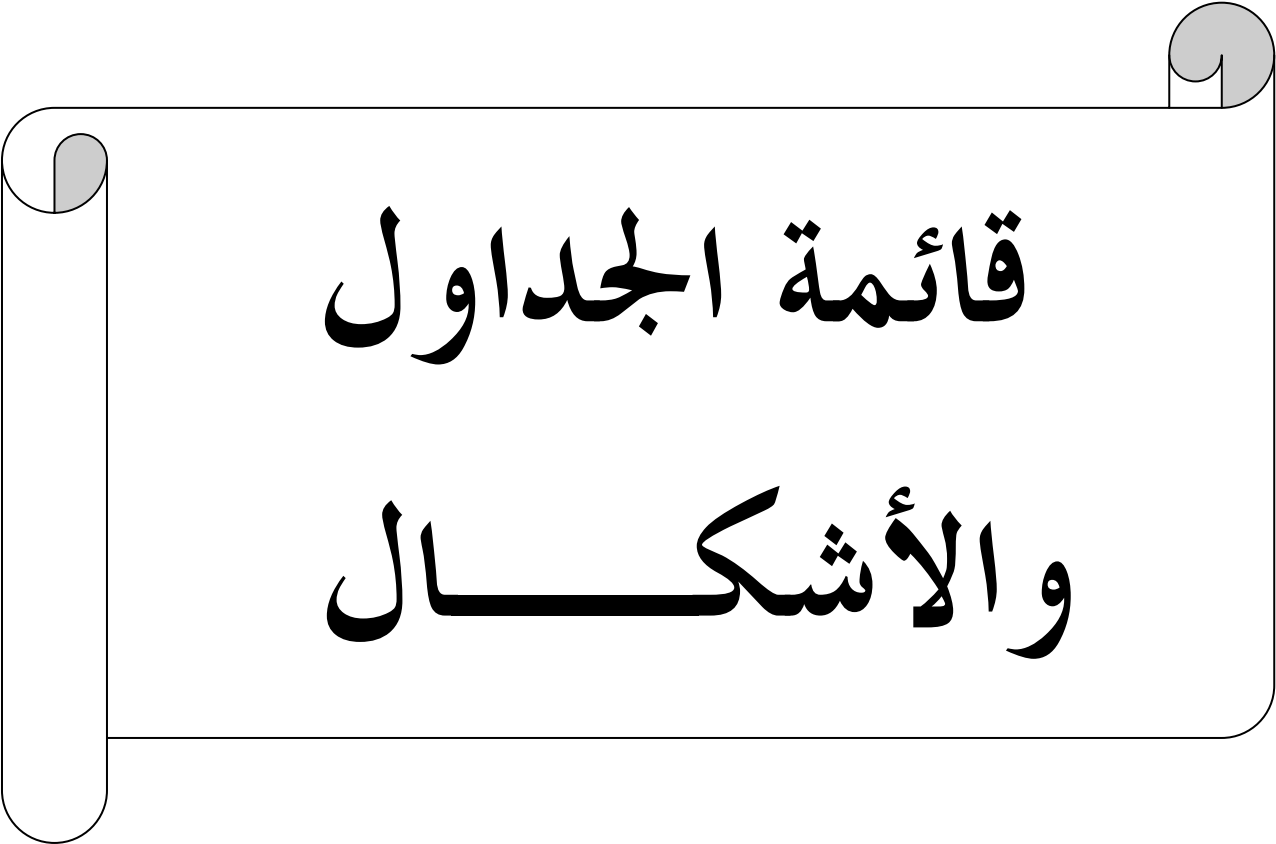
- العمل على إنشاء لجان مراجعة في الشركات بأعضاء مستقلين.

- تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب المراجعة ، للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبته.

- تثقيف وتعريف المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية حول معنى تقرير مراجع الحسابات ومدى وطبيعة عمل المراجع، وتعريف مستخدمي البيانات المالية بأن مراجع الحسابات لا يقوم بفحص سجلات الشركة بنسبة 100%، ولا يضمن دقة السجلات المالية ولا نجاح الشركة المستقبلي

- العمل على تفعيل دور النقابات بشكل أكبر وإعطائها صلاحيات أكبر مما هي عليه، نظرا لاتصالها المباشر بمراجعي الحسابات الخارجيين.
- إيجاد أسس محددة لتحديد أتعاب مراجعي الحسابات بحيث تكون متناسبة مع جهودهم ومسؤولياتهم
- تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، ريثما يتم وضع معايير تلاءم الواقع الجزائري
- دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتطوير مراجع الحسابات وتوعيته

ومن خلال دراستنا لواقع المراجعة في الجزائر وجد أن المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير ، حيث أن القوانين والتشريعات التي تنظم هذه المهنة لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية ، بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب وهذا على رأي أغلب المراجعين ، كذلك نقص تنظيم هذه الهيئات الذي أدى إلى زيادة مشاكل المراجعين والمتربصين عوض حل مشاكلهم والسهر على حماية مصالحهم وفي إطار دراستنا لبيئة المراجعة في الجزائر ولغرض تطويرها وترقية أداؤها إلى المستوى المقبول دوليا، و مواكبة التطورات والتحديات التي تواجهها الجزائر، خاصة مع دخولها اقتصاد السوق وانفتاحها على الاقتصاد العالمي، كان لنا عدة اقتراحات وتوصيات والتي من شأنها أن ترفع من مستوى المهنة في الجزائر ، وتقلل من المصاعب التي تواجهها لتقليص الفجوة بين مراجعي الحسابات ومختلف مستخدمي القوائم المالية ونأمل في الأخير أن يساهم بحثنا هذا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي ، خاصة أن الجامعة الجزائرية تفتقد إلى هذا النوع من البحوث ، ولذا عاجلت دراستنا هذه جانب مهم من جوانب المراجعة على أمل أن تفتح المجال لبحوث أخرى في المستقبل تعالج جوانب أخرى من هذا النوع ، وان تلقى هذه المهنة الاهتمام الواسع من قبل الباحثين لإبرازها للرأي العام وإظهار أهميتها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية ، وفي الأخير نرجو من الله أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع.

A decorative scroll frame with a light gray background and a black outline. The frame has rounded corners and a vertical strip on the left side. The text is centered within the frame.

قائمة الجداول والأشكال

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1-1	التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة	21
2-1	أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	27
1-2	العلاقة بين أنواع مخاطر المراجعة	51
2-2	الرقابة الداخلية على المبيعات	67
3-2	أنواع تقارير المراجعة	83
1-4	مقياس تحديد الأهمية النسبية	111
2-4	مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحساب	112
3-4	توزيع عينة الدراسة	112
4-4	خصائص عينة الدراسة	116
5-4	مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني	117
6-4	المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة	119
7-4	نتائج اختبار (t) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	120
8-4	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	121
9-8	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	122
10-4	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	123
11-4	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	124
12-4	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	125
13-4	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	126
14-4	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	127
15-4	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	128
16-4	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	129
17-4	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	130
18-4	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	131
19-4	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	132
20-4	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	133
21-4	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	134
22-4	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	135
23-4	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	135
24-4	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	136
25-4	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	137

137	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	26-4
138	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	27-4
139	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	28-4
140	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	29-4
140	تحليل التباين الأحادي	30-4
141	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	31-4
142	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	32-4
143	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	33-4
144	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	34-4
145	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	35-4
145	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	36-4
146	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	37-4
147	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	38-4
148	تحليل التباين الأحادي؛ فحص فرضية الدراسة	39-4
149	أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر	40-4
151	مشاكل الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر	41-4

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
28	معايير المراجعة المتعارف عليها	1-1
73	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	2-1
80	اثر الأخطاء أو التقصير وأهميتها النسبية على نوع التقرير الذي يصدره المراجع	2-2

المراجع

1- حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ،عمان،2003
2- إشتيوي عبد السلام: المراجعة معايير و إجراءات، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية، بيروت، ، 1996
3- محمد الفيومي، عوض لبيب: أصول المراجعة،المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.
4- عبد الوهاب نصر على. شحاتة السيد شحاتة: " مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية"، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر،2004
5-أحمد نور: مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1984
6- عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون: أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر،2004
7- عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، مكتبة دار السلاسل، الكويت، 1990
8- عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
9- وليام توماس، ترجمة أحمد حامد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية،1889
10 - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان،الأردن، 2003.
11- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والتطبيقية، ، دار وائل للنشر، الأردن،2000
12- أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2000
13- عبد الرؤف جابر: الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية ، بيروت،2004
14- محمد سمير الصبان. عبد الوهاب نصر على: " المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية "، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ، 2002
15- محمد: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2003
16- بوتين محمد: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
17- لطفي، أمين السيد أحمد: التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
18- العمرات، أحمد صالح،المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي ،دار البشير،الأردن، 1990
19- أحمد نور وآخرون: دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر،2007
20- عبد الوهاب نصر علي : شحاتة السيد شحاتة مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة و التأكيد المهني، الدار الجامعية، مصر، 2008
21- عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر، 1974

22-مصطفى عيسى خضير: المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات ، جامعة الملك سعود ، السعودية،1996.
23- محمد أحمد خليل: المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، مصر،1983
24- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2005
25- جربوع محمد: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى،، مؤسسة الوراق، الاردن، 2000
26- محمد السيد سرايا، اصول وقواعد التدقيق الشامل (الاطار النظري- المعايير والقواعد ومشاكل التطبيق العملي)، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007.
27- أرنز ألفين ، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ،2005
28- علي معطى الله، حسينة شريخ، عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد) ، الطبعة الأولى ، دار هومة، الجزائر، 2006.
29- عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية،الإدارة العامة للبحوث، السعودية،1994
30- القانون التجاري، طبعة جديدة،الجزائر، 2005
31- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات (دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة)، دار الفكر العربي ، مصر،1991
32- محمد الزعبي وعباس الطلافحة، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ،الاردن ، 2003

2- الكتب باللغة الأجنبية

1- LIONNEL.C & GERARD.V: Audit et control interne; Dallos; paris 1992
2-Pierre Vernimmen : finance d'entreprise ; 5eme édition ; dalloz ; paris 2002
3-Bethoux.R, Kremper .F et Poisson.M : L'Audit dans le secteur public. Clet ; Paris ; 1986.
4-J.C.Becour, H.Bouquin. Audit Opérationnel, 2 ^{eme} Edition, Economica, Paris. 1996
5-Spencer Pickett : the essential handbook of internal auditing, john Wiley, London, 2005
6- O. Ray Whittington, Kurt Pany: principles of auditing, twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998

7- Chris Davis and al: IT Auditing-Using Controls to Protect Information Assets, McGraw-Hill, New York, 2007
8- R.B Caumeil . Rene Ricol. Audit Financier,,paris. clet.1987
9- Hand Book of International Auditing, ISA No. 240, “ Fraud and Error ”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004
10- Hand Book of International Auditing, ISA No. 250, “Consideration of Laws and Regulations in An Audit of Financial Statements”, IFAC, Ethics Pronouncements
11-Hand Book of International Auditing, ISA No. 260, “Communication of Audit Matters with those Charged with Governance”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004
12-Hamini Allel : Le Contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger,1993
13-Hand Book of International Auditing, IAPS No. 1008, “ Risk Assessment and Internal Control –CIS Characteristic and Consideration”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004
14-Hand Book of International Auditing, ISA No.700, “ The Auditor’s Report on Financial Statements”, IFAC, Ethics Pronouncements, 2004
15-BERCHE VALERIE : L’audit face aux risques informatique, une nécessaire technicité; in revue française de l’audit interne n°141; institut français de l’audit et contrôle interne; Paris septembre 1998
16-Hugues Angot : Audit comptable audit informatique,troisième édition, édition De Boeck Université, Bruxelles, 2004
17-Robert Obert,synthèse droit et comptabilité,5 édition,Dunod,paris ,2006
18-Peretti jean – mari : guide de self audit, les édition d organisation, paris, 1995
19-Raffegau jean, Pierre du fils et Ramon Gonzales: audit et contrôle de comptes ,public-union edition, Paris, 1979
20-LAURENT, H ET PHILIPPE ‘ La pratique de l’audit ,economica,paris.1994
21-Robert Castell et François Pasqualini : Le Commissaire aux Comptes, Collection Droit Poche – Economica 1995
22-Le mont Olivier : la conduite d une mission d audit interne, paris, 1999
23-Pigé. B : Audit et contrôle interne, Litec, Paris, 1997
24-Chadefaux. M : l’audit fiscal, Litec, Paris, 1987
25- Observation Physique dans la mission du commissaire aux comptes. in revue algérienne de comptabilité et audit; société nationale de comptabilité n°011; Alger 3eme trimestre , 1996

26- Rencontre nationale : les Entreprises Publiques Economiques et le Commissaire aux Comptes, in revue algérienne de comptabilité et audit; société nationale de comptabilité ,1989
27-ADJ ALI SAMIR : Le commissaire aux comptes, caractéristique et missions; in revue algérienne de comptabilité et audit; société nationale de comptabilité n°03; Alger 3eme trimestre 1994
28-République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Direction de la Modernisation et la Normalisation Comptable, Recueil de Textes Législatifs et Réglementaires Relatifs à la Normalisation de la Profession Comptable, 2000

3- القوانين والدوريات

1- يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار حزيران 2003
2- مقدم عبرات، أحمد نقاز :المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة للدائمارك العدد الثاني، 2007
3- عقاري مصطفى:التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002
4- إبراهيم شاهين: مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت العدد 05، 1995
5- إبراهيم شاهين: المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، الكويت، العدد 04، 1995
6- حسين القاضي وآخرون، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية جامعة تشرين، 2006ء، المجلد (28) العدد (2)،
7- هشام زغلول، نحو نظام الكتروني للرقابة الداخلية يتلاءم و أنشطة التجارة الالكترونية ،مجلة الرقابة المالية ،المجموعة العربية للأجهزة العليا للمالية والمحاسبة العدد، 49، 2006،
8- سامي معروف عبد الرحيم: الاستقلال المهني لجهاز المراجع الحكومي (تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية)، مجلة الإدارة والمالية ،جامعة الامارات العربية المتحدة ،المجلد الرابع، 1988
9- صادق حامد مصطفى: نحو أهداف أساسية لتعليم مقررات المراجعة الحاضر والمستقبل، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة ،السعودية، 1998
10- يوسف محمود جربوع: المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف في عملية المراجعة، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،الاردن، العدد رقم 6، 2002
11- طلال حمدونة وعلام حمدان: مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في فلسطين واثّر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني الخايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين ،المجلد السادس عشر ، العدد الأول، ، 2008
12- قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

13- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1971/12/29
14- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01
15- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992
16- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25
17- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24
18- علي عبد القادر ذنبيات: الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف (غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي ، مجلة العلوم الادارية، الاردن ، المجلد 31، العدد 02، 2004

4- المذكرات والاطروحات:

أ- باللغة العربية:

1- ظاهر شاهر يوسف القشي: مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية و الوثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003
2- صديقي مسعود: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004
3- محمود مصطفى منصور الشريف: إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية- دراسة نظرية / تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة بنها، مصر ، 2006
4- أحمد محمد مخلوف: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2007،
5- أشرف عبد الحليم محمود كراجة: مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية "، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004
6- صلاح الحواس : التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية واثرها على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007
7- بوسماحة احمد: معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2001
8- سامي محمد أسامة صوفي: دور البنية الرقابية في بناء إستراتيجية المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2006
9- بن بخلف امال: المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002
10- بلخيزر سميرة: المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002
11- شعباني لطفي: المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر
12- بودريالة سارة حدة، دور المراجعة في تحسين النوعية المالية التسيير ، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2007

1- HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat , TOULOUSE ,2000 .

فهرس المحتويات

III	الإهداء.....
IV	شكر و تقدير.....
أ	المقدمة العامة
08	- الفصل الأول : التأصيل العلمي للمراجعة
09	1/1/ مقدمة الفصل الاول.....
10	2/1 / التطور التاريخي للمراجعة.....
12	3/1/ مسببات الحاجة لمراجعة الحسابات والمنفعة المشتقة منها.....
12	1/3/1 احتياجات الدائنين و المستثمرين.....
13	2/3/1 نظرية الوكالة.....
14	3/3/1 / النظرية التحفيزية.....
14	4/1 مفهوم المراجعة.....
16	5/1 علاقة المحاسبة بالمراجعة.....
17	6/1 فروض المراجعة.....
19	7/1 أهمية وأهداف المراجعة.....
19	1/7/1 أهمية المراجعة.....
21	2/7/1 أهداف المراجعة.....
22	8/1 أنواع المراجعة.....
23	1/8/1 من حيث نطاق عملية المراجعة.....
24	2/8/1 من حيث درجة الالتزام بعملية المراجعة.....
24	3/8/1 من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة.....
25	4/8/1 من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ.....
26	5/8/1 من حيث القائم بعملية المراجعة.....
27	9/1 التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.....
29	10/1 معايير المراجعة.....
30	1/10/1 المعايير العامة.....
30	1/1/10/1 التأهيل الكافي لمراجع الحسابات.....
31	2/1/10/1 استقلال مراجع الحسابات.....
31	3/1/10/1 بذل العناية المهنية اللازمة.....
33	2/10/1 معايير العمل الميداني.....
33	1/2/10/1 معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين.....
33	2/2/10/1 معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.....
34	3/10/1 معايير التقرير.....
34	1/3/10/1 مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.....

35	1/10/3/2/ مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.....
35	1/10/3/3/ مدى كفاية الإفصاح الكافي.....
35	1/10/3/4/ إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية.....
36	1/11/ الفرق بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة.....
37	1/12/ آداب وسلوكيات مهنة المراجعة.....
37	1/12/1/ المفاهيم العامة.....
37	1/12/2/ المسئوليات المهنية.....
38	1/12/3/ المحاسبة القانونية كمهنة.....
39	1/12/4/ الجهات المختصة بآداب وسلوك المهنة.....
40	1/13/ المنظمات المهنية العربية والدولية التي تؤثر على مهنة تدقيق الحسابات.....
41	1/13/1/ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).....
41	1/13/2/ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).....
41	1/13/3/ اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC).....
42	1/13/4/ فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (ISAR).....
42	1/13/5/ الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.....
43	1/14/ خلاصة الفصل الأول.....
44	الفصل الثاني : خطوات وإجراءات مراجعة الحسابات.....
45	2/1/ مقدمة الفصل الثاني.....
46	2/2/ مخاطر المراجعة.....
46	2/2/1/ تطور مفهوم خطر المراجعة.....
47	2/2/2/ مفهوم خطر المراجعة.....
48	2/2/3/ مكونات مخاطر المراجعة.....
48	2/2/3/1/ الخطر المتلازم.....
50	2/2/3/2/ خطر الرقابة.....
51	2/2/3/3/ خطر الاكتشاف.....
51	2/2/4/ العلاقة بين أنواع أخطار المراجعة.....
53	2/2/3/ التخطيط لمهمة المراجعة.....
53	2/3/1/ نظرة عامة حول المؤسسة.....
53	2/3/1/1/ المعلومات العامة.....
54	2/3/1/2/ معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة.....
55	2/3/1/3/ معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة.....
56	2/3/1/4/ معلومات عن الخصائص القانونية للمؤسسة.....
56	2/3/1/5/ النظام المحاسبي والمالي.....
57	2/3/2/ تعيين المساعدين وحسن الإشراف.....

57	1/2/3/2 /تخصيص المساعدين على مهام الفحص.....
58	2/2/3/2 /الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم.....
59	3/3/2 /أوراق عمل المراجعة.....
60	1/3/3/2 /أهمية أوراق العمل.....
60	2/3/3/2 /أوراق العمل الرئيسية للمراجعة.....
63	3/3/3/2 /أنواع أوراق العمل.....
64	4/2 /تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
65	1/4/2 /أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
65	1/1/4/2 /أسلوب التقرير الوصفي للرقابة الداخلية.....
65	2/1/4/2 /أسلوب خرائط التدفق.....
66	3/1/4/2 /الملخص التذكيري.....
66	3/1/4/2 /أسلوب قوائم الاستقصاء.....
69	2/4/2 /مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
69	1/2/4/2 /وصف الأنظمة والإجراءات.....
70	2/2/4/2 /التحقق من فهم الأنظمة.....
72	3/2/4/2 /التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية.....
73	4/2/4/2 /التأكد من تطبيق النظام.....
73	5/2/4/2 /التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.....
75	5/2 /جمع ادلة الاثبات.....
75	1/5/2 /مفهوم الدليل او القرينة.....
75	2/5/2 /عناصر جودة الادلة.....
76	3/5/2 /انواع ادلة الاثبات.....
77	4/5/2 /كفاية ادلة الاثبات.....
78	5/5/2 /تقنيات وطرق جمع الادلة.....
80	6/2 /تقرير المراجعة.....
80	1/6/2 /انواع تقارير المراجعة.....
83	2/6/2 /نماذج للرأي او التقرير.....
86	خلاصة الفصل الثاني.....
87	الفصل الثالث : تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.....
88	1/3 مقدمة الفصل الثالث :.....
89	1/3 /التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر.....
89	1/1/3 /الفترة 1980-1969.....
90	1/2/3 /الفترة 1988-1980.....
90	1/3/3 /فترة ما بعد الإصلاحات.....
90	2/3 /الهيئات المشرفة على المراجعة.....

91	/1/2/3 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.....
92	/2/2/3 مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.....
93	/2/3/3 المجلس الوطني للمحاسبة.....
94	/4/3 مسؤليات مراجع الحسابات.....
94	/2/4/3 المسؤولية المدنية:.....
95	/1/4/3 المسؤولية الجزائية.....
95	/3/4/3 المسؤولية التأديبية.....
96	/5/3 المعايير العامة للمراجعة في الجزائر.....
96	/1/5/3 الإعداد العلمي والمهني للمراجعين في الجزائر.....
96	/1/1/5/3 التاهيل العلمي.....
97	/2/1/5/3 التاهيل العملي.....
97	/2/5/3 استقلال وحياد المراجع في التشريع الجزائري.....
97	/1/2/5/3 مفهوم الاستقلال والحياد.....
98	/2/2/5/3 مظاهر استقلال المراجع في التشريع الجزائري.....
100	/3/5/3 بذل العناية المهنية اللازمة.....
101	/4/5/3 السر المهني.....
102	/5/5/3 قبول المهمة والشروع في العمل.....
102	/1/5/5/3 قبول المهمة.....
102	/2/5/5/3 الشروع في العمل.....
104	/6/3 الأحكام المتعلقة بمعايير العمل الميداني.....
104	/1/6/3 فحص وتقييم الرقابة الداخلية.....
104	/1/1/6/3 احترام الشكليات القانونية والنظامية.....
104	/2/1/6/3 فحص وتقييم الرقابة الداخلية.....
106	/2/6/3 ملفات العمل.....
106	/1/2/6/3 الملف الدائم.....
107	/2/2/6/3 الملف السنوي.....
109	/7/ الأحكام المتعلقة بإعداد التقرير للمراجعة في الجزائر
111	/1/7/3 التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية.....
112	/2/7/3 التقرير الخاص.....
113	/8/3 خلاصة الفصل الثالث.....

114	الفصل الرابع: دراسة حالة واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر
115	1/4/ مقدمة الفصل
116	2/4/ منهج الدراسة التطبيقية.....
116	3/4/ أدوات الدراسة التطبيقية.....
116	4/4/ مجتمع وعينة الدراسة.....
116	5/4/ قائمة الاستقصاء.....
118	4/6/ إدارة قائمة الاستقصاء.....
119	4/7/ الأساليب الإحصائية المستخدمة.....
120	4/8/ تحليل نتائج الدراسة.....
120	4/8/1/ نتائج الدراسة الوصفية.....
120	4/8/1/1/ خصائص عينة الدراسة.....
123	4/8/1/2/ مدى تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بقواعد السلوك المهني.....
125	4/8/1/3/ الأسباب التي تدعو مراجعي الحسابات الخارجيين إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك....
126	4/8/2/ اختبار الفرضية العامة المتعلقة بمدى تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني
156	4/8/3/ تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بأسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر
158	4/8/4/ تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بمشاكل الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.....
159	4/8/4/1/ نتائج اختبار sig.....
160	الخاتمة.....
164	قائمة الجداول والاشكال.....
168	المراجع.....
174	الفهرس.....
182	الملاحق.....

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الحاج لخضر - باتنة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم الدراسات العليا

تخصص: محاسبة

بعد التحية

استبيان البحث

يشكل هذا الاستبيان جزءاً من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة ماجستير في المحاسبة من خلال مذكرته بعنوان "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية بالجزائر".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد معرفة واقع الممارسة المهنية بالجزائر ، وذلك بقصد تعزيز ثقة الجمهور وجهات الرقابة والإشراف بالبيانات المالية المراجعة وبقدر يكسب تلك البيانات مزيداً من الموثوقية التي تؤهلها كي تصبح مصدراً رئيساً للمعلومات التي يعول عليها المتعاملون في أسواق المال في اتخاذ القرارات، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودنا بها في تحقيق أهداف البحث، لذا ألتمس منكم الإجابة على الأسئلة بصدق وصراحة وموضوعية، علماً بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

الباحث: لقليطي الأخضر

أولاً : معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة :

الرجاء وضع دائرة حول الأرقام التي تمثلك في الفئات الموجودة بالمتغيرات الآتية :

- | | |
|--|--|
| 1. <u>الجنس</u> / أ. ذكر ☐ | ب. أنثى. ☐ |
| 2. <u>العمر</u> : أ. أقل من 25 ☐ | ب. أقل من 35 ☐ |
| د. أكبر من 50. ☐ | ج. أقل من 50 ☐ |
| 3. <u>المؤهل العلمي</u> : أ - دبلوم ☐ | ب - ليسانس ☐ |
| د - أخرى (شهادات مهنية) ☐ | ج - دراسات عليا ☐ |
| 4. <u>الخبرة</u> : أ - أقل من سنة ☐ | ب - أقل من 4 ☐ |
| د - أكثر من 10. ☐ | ج - أقل من 10 ☐ |

ثانيًا : يرجى الإجابة عما يلي بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة :

الرقم	الفقرة	دائمًا	غالبًا	أحيانًا	نادرًا	على نحو معدوم
1	يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون					
2	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية، ويتمتع بالتزاهة والصدق والحياد والموضوعية.					
3	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها					
4	عند قيام المراجع بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فإنه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في هذا الشأن.					
5	يقوم المراجع بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.					
6	عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع لشركة ما فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعمل.					
7	تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها، مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحدد قانونا					
8	يقوم المراجع بالاتصال بمحقق الشركة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية (إن وجدت) والتي حالت دون استمراره في مراجعة حسابات نفس الشركة.					
9	خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيئ لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.					
10	لا يقوم المراجع بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.					
11	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهني.					
12	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب المنافسة السائدة في سوق المهنة.					
13	لا يلتزم بعض المدققين بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني.					
14	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب التي تدفع لهم..					
15	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود تشريعات تمنع المراجع من الممارسة المزدوجة للمراجعة وتقديم الاستشارات للعميل.					

ثالثا: ١- أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري

الرقم	الأسباب	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	افتقاد المهنة لهياكل واليات مهنية محددة					
02	عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي					
03	اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني					
04	عدم اختبار أداء المهنيين خاصة في البورصة					
05	عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني					
06	قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر					
07	التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع مهنة المراجعة					

رابعا: المصاعب (المشاكل) المرتبطة بالممارسة المهنية الحالية للمراجعة في الجزائر

المشاكل	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان					
2- التنافس غير الشريف بين المراجعين					
3- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها					
4- النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا					
5- تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات					
6- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات					
7- عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري					
8- ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعامل بين أعضائها					