

جامعة امحمد بوقرة - بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



رقم
145

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات
نيل شهادة الماستر أكاديمي

واقع المراجعة الخارجية في الجزائر في
ظل المعايير الجزائرية للمراجعة
دراسة ميدانية

تحت إشراف الأستاذ:
بلقاضي بلقاسم

من إعداد الطالب:
بريار طارق

السنة الجامعية 2021-2022

شكر وتقدير

في البداية نشكر الله عز وجل ونحمده على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل
وأتوجه بشكري وامتناني للأستاذ الدكتور بلقاضي بلقاسم على حرصه الدائم
وصبره من خلال توجيهاته وإرشاداته التي كان لها الأثر الكبير في استكمال هذه
المذكرة فجزاه الله عني خير الجزاء وبارك الله في عمره خدمة للعلم والمعرفة.
كما أتقدم بالشكر إلى كل الطاقم العامل بجامعة أمحمد بوقرة بومرداس من
أساتذة وإداريين وعمال لتقديم التسهيلات اللازمة لاستكمال هذا العمل.
أتقدم بالشكر إلى الدكتور كمال زواق، الأستاذ بجامعة المدية على
مساعدته الطيبة من خلال تقديم المقترحات فيما لزم من حذف وتعديل للمذكرة
حتى أصبحت على ما هي عليه، كما أشكر كل الأساتذة ومهني المحاسبة على
تعاونهم من خلال الإجابة على المحاور التي تضمنتها الاستمارة.

الإهداء

إلى الوالدة الغالية

إلى روح الوالد الطاهرة

إلى الزوجة العزيزة

إلى الأولاد

آية، سامي ومحمد

إلى الإخوة والأخوات جميعاً

إلى كل الأهل والأصدقاء والأحباب

أهدي هذا العمل

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية ومخرجاتها بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة، بحيث استعرضنا أهم المفاهيم المتعلقة بمهنة المراجعة الخارجية، أهميتها، أهدافها، وأنواعها، وكذا معاييرها، ثم تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية، فتسليط للضوء على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء معايير الجزائرية للمراجعة وهذا في بيئة الجزائر، وذلك عن طريق دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين المتخصصين. كل هذا كان باتباع المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستقرائي من خلال قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة.

وقد أظهرت نتائج عملية الاستقصاء اتفاقاً بين المستقصى منهم على ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01، كما خلصت الدراسة إلى وجود اتفاق بين المستقصى منهم المسار العام لإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؛ وفي مجال تأثير المعايير الجزائرية للمراجعة خلصت الدراسة إلى أن إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة كان له أثر إيجابي على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، المعايير الجزائرية للمراجعة

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
02	شكر وتقدير
03	الإهداء
04	الملخص
05	فهرس المحتويات
07	قائمة الجداول
09	قائمة الملاحق
11	مقدمة عامة
16	الفصل الأول: التأصيل العلمي والعملي للمراجعة
17	مقدمة الفصل الأول
18	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة
18	المطلب الأول: ماهية المراجعة وتطورها التاريخي
21	المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها
23	المطلب الثالث: أنواع المراجعة
28	المطلب الرابع: الفجوة التوقعية وخدمات التأكيد
30	المبحث الثاني: معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة
30	المطلب الأول: مقتضى آداب وقواعد السلوك في مهنة المراجعة
31	المطلب الثاني: ميثاق آداب المهنة وأخلاقياتها
32	المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعارف عليها
35	المبحث الثالث: التخصص المهني وجودة المراجعة
36	المطلب الأول: التخصص المهني للمراجع
37	المطلب الثاني: جودة عمل المراجع
39	المطلب الثالث: دور التخصص المهني للمراجع في دعم جودة المراجعة
41	خلاصة الفصل الأول
42	الفصل الثاني: تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية
43	مقدمة الفصل
44	المبحث الأول: إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
44	المطلب الأول: مراحل تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
46	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

51	المطلب الثالث: قراءة لواقع المهنية على ضوء القانون (08-91) و (01-10)
53	المبحث الثاني: الإطار القانوني والعملي لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
53	المطلب الأول: الإطار القانوني لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
57	المطلب الثاني: الإطار العملي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
64	المبحث الثالث: معايير المراجعة الجزائرية (NAA)
65	المطلب الأول: استعراض معايير المراجعة الجزائرية
71	المطلب الثاني: دراسة مقارنة لعينة من معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية.
81	خلاصة الفصل
82	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لواقع المراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء معايير المراجعة الجزائرية للمراجعة
83	مقدمة الفصل
84	المبحث الأول: تصميم منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية
84	المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة
87	المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة
88	المطلب الثالث: صدق وثبات قائمة الاستقصاء
93	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
94	المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة للمحور الأول
95	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة للمحور الثاني
97	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة للمحور الثالث
99	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
99	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى
100	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية
101	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة
103	خاتمة الفصل
104	الخاتمة العامة
107	قائمة المراجع
111	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أوجه الاختلاف بين المراجعتين الداخلية والخارجية	27
1-2	الاختلافات بين القانون 08-91 والقانون 01-10	51
2-2	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210	65
3-2	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230	66
4-2	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300	67
5-2	ملخص المعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة لأدلة الإثبات	67
6-2	ملخص لمعايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين	70
7-2	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 مع المعيار الدولي للتدقيق.	71
8-2	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 مع المعيار الدولي للتدقيق.	72
9-2	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 مع المعيار الدولي للتدقيق.	74
10-2	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 مع المعيار الدولي للتدقيق.	75
11-2	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 مع المعيار الدولي للتدقيق.	76
12-2	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 مع المعيار الدولي للتدقيق.	76
13-2	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 مع المعيار الدولي للتدقيق.	78
14-2	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مع المعيار الدولي للتدقيق.	79
1-3	توزيع عينة الدراسة	85
2-3	مقياس تحديد الأهمية النسبية	85
3-3	معايير تفسير النتائج	86
4-3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المفصل العلمي	87
5-3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	87
6-3	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	88
7-3	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول عن المسار الحالي للمراجعة الخارجية.	89
8-3	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني عن مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة	90
9-3	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى تأثير مهنة المراجع الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية.	91

92	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء	10-3
93	معامل (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والقائمة ككل	11-3
94	إجابات المستقصى منهم عن مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10.	12-3
95	إجابات المستقصى منهم عن مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.	13-3
97	إجابات المستقصى منهم عن مدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة	14-3
100	نتائج إختبار (T) لفئة مراجعين الحسابات عن مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10.	15-3
101	نتائج إختبار (T) لفئة مراجعين الحسابات عن مدى موافقتهم لمسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.	16-3
102	نتائج إختبار (T) لفئة مراجعين الحسابات عن مدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة	17-3

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
107	قائمة الاستقصاء	الملحق رقم 01
111	بعض مخرجات SPSS	الملحق رقم 02

مقدمة عامة

مقدمة:

عرفت الممارسات الدولية لمهنة المراجعة في العقود الأخيرة تحولات وتطورات جذرية متسارعة، أهم ما أصبح يميزها البعد الدولي الذي أفرزته تفاعلات المحيط الاقتصادي العالمي والذي أصبح قائماً على التكتلات والمصالح المشتركة بين العديد من الدول والشركات والأفراد، نتيجة الانفتاح الكبير الذي يشهده العالم اليوم.

فعلى مستوى مهنة المراجعة، تشكلت العديد من المنظمات والاتحادات الدولية التي اهتمت بمهنة المراجعة وعلى النهوض والارتقاء بها وتثمين أدائها وفعاليتها، وعلى رأسها الاتحاد الدولي للخبراء المحاسبين (IFAC) الذي عمل جاهداً على إرساء مفهوم التوافق الدولي للمراجعة من خلال إعداد معايير دولية موحدة للمراجعة تكون بمثابة دليل عملي موحد ومؤطر لمهنة المراجعة ويكون بديلاً عن الاجتهادات المحلية والشخصية التي لا تأتي أكلها كل حين.

وفي الوقت الذي تسهر فيه الهيئات المهنية الدولية على وضع معايير للمراجعة من أجل رفع مستوى أداء مهنة المراجعة، قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات لمهنة المراجعة وذلك بسن قانون للمراجعة بتاريخ 2010/06/29 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ثم عملت على إصدار معايير محلية للمراجعة، وذلك استكمالاً لإصلاحات المنظومة المحاسبية التي بدأت في 2007 بالنظام المحاسبي المالي، بغرض مواجهة التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري على الصعيدين المحلي والدولي.

ففي الوقت الذي تبنت فيه بعض الدول معايير المراجعة الدولية لما في ذلك من مرونة في تحيينها وضمن لاستقلالية مهنة المراجعة، فإن الجزائر اختارت وضع معايير مراجعة محلية بواسطة التشريع، مما يؤدي إلى طرح تفكير حول طبيعة هذه المعايير في حد ذاتها ومدى قدرتها على تلبية الحاجيات الاقتصادية لهذه المرحلة ومواكبة التطورات السريعة لدواليب الاقتصاد على الصعيدين المحلي والدولي.

❖ إشكالية الدراسة

تأسيساً على ما سبق يمكننا صياغة إشكالية هذا البحث من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية ومخرجاتها بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة؟

من هذه الإشكالية تنفرع عدد من الأسئلة الفرعية:

1. ما مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق

القانون 01-10؟

2. كيف تمت عملية إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؟

3. ما هو انعكاس إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية؟

فرضيات الدراسة

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

- 1- الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 أثرت إيجاباً على المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر.
- 2- عملية إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة تمت وفق مسار قانوني وتشريعي ومهني على غرار مسار إصدار المعايير الدولية للمراجعة.
- 3- إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة كان لها تأثير إيجابي على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

❖ أهداف الدراسة

- 1- محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في بيئة الجزائر مع تسليط الضوء على أهم القوانين المؤسسة لها؛
- 2- التذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.
- 3- محاولة تقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بالمهنة (المراجعين والهيئات الوصية) في الجزائر.
- 4- تعزيز البحوث السابقة وفتح آفاق جديدة لنتناول جوانب أخرى من موضوع المراجعة الخارجية.

❖ أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في طبيعة الأهداف المتوخاة منها والسالفة الذكر، وأكثر من ذلك تزامنها مع مرور أكثر من 10 سنوات على الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10، والمتعلق بتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من محتوى إشكالياتها، كونها تدرس مدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية ومخرجاتها بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

❖ منهج الدراسة

على ضوء طبيعة الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها وقصد اختبار صحة فرضياتها سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، فالأسلوب الوصفي يستخدم في وصف خصائص الظاهرة المدروسة في سرد مختلف المفاهيم المرتبطة بمراجع الحسابات ومعايير المراجعة، أما الأسلوب التحليلي فقد تم استخدامه في دراسة التداخل، أي وصف تأثير المعايير الجزائرية للمراجعة على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستقرائي من خلال قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة.

❖ حدود الدراسة

-الإطار المكاني: أراء لعينة من مراجعي الحسابات الجزائريين ممثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2022، وكذا الأساتذة الجامعيين المتخصصين.

-الإطار الزمني: تم انجاز هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر مارس ومنتصف شهر جوان 2022.

❖ صعوبات الدراسة

أهمها عدم التعاون والتجاوب مع قائمة الاستقصاء من أغلبية أفراد عينة الدراسة ربما لضيق الوقت الذي تزامن مع إعداد القوائم المالية أو اللامبالاة وعدم الاهتمام بعملية البحث العلمي.

❖ الدراسات السابقة

- دراسة عزة الأزهري: عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد (SCF)، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت سنة 2009 بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، تمثلت إشكالية الدراسة في: "هل عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية؟ تضمنت الدراسة أربعة (04) فصول خلصت بالنهاية إلى أن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية تكون مُعبّرة وأكثر وضوحاً عن الوضعية المالية للمؤسسة وصادقة ومطابقة للقوائم المالية الدولية، وهذه القوائم يتم مراجعتها طبقاً لمعايير دولية للمراجعة.
- دراسة صلاح حواس: (التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق)،

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة لسنة 2008 بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، تمحورت إشكالية الدراسة في معرفة تأثير معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية على مهنة تدقيق الحسابات، تضمنت الدراسة خمسة (05) فصول، خلّصت بالنهاية إلى وجود تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة تدقيق الحسابات، مع إجراء مقارنة بين مخرجات النظام المحاسبي المالي ومخرجات المخطط المحاسبي الوطني.

- دراسة أمال مهاوة، (محاولة تقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر)

حيث تطرقت هذه الدراسة إلى الإصلاحات التي قامت بها الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية رغم الانتقادات الموجهة إلى شرعية هذه المعايير، فاستعرضت الباحثة التجربة

الجزائرية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن عدم تحقيق شرعية الإصلاحات المحاسبية بالجزائر لارتباطه إلى حد كبير بضغوطات مؤسسية خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن اعتماد المعايير يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها من ناحية، ومن ناحية أخرى هيمنة سلطة الدولة عن باقي الأطراف الفاعلة في اتخاذ قرار الإصلاح والمساهمة في إدارته.

• **دراسة فاتح سردوك، (تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، دراسة حالة واقع ممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر)**

حيث تناولت هذه الدراسة الجانب العلمي للمراجعة والخطوات التقنية، كما تناولت بصفة خاصة مشكلة فجوة التوقعات بين ما يقدمه المدقق وما ينتظره المجتمع، أسبابها وكيفية تضيق هذه الفجوة وانتهت بدراسة ميدانية وخلصت إلى أن مهنة التدقيق في الجزائر تحتاج إلى تكوين المدققين، فضلا على وضع معايير تختص بجودة التدقيق.

❖ **خطة وهيكل الدراسة**

لاستكشاف القضايا المبينة أعلاه وبُغية إعداد أفضل وأمثل للدراسة، وإعطاء معالجة شافية وكافية لإشكالياتها تم تنظيم هذه الدراسة في سلسلة من الأقسام المترابطة تتضمن ثلاثة فصول تسبقها مقدمة عامة شاملة لموضوع الدراسة وتعقبها خاتمة عامة جامعة وملخصة لمحتوى الدراسة مع اختبار للفرضيات التي وردت في المقدمة العامة، ثم عرضٌ لبعض التوصيات وسبل البحث في المستقبل، وكذا بعض الملاحظات الختامية؛ فكان التفصيل وفق الآتي:

الفصل الأول التأصيل العلمي والعملية للمراجعة

في هذا الفصل تم اعتماد تقسيم تسلسلي لربط المفاهيم بعضها ببعض، وهذا بهدف تسليط الضوء قدر الإمكان على أهم العناصر ذات العلاقة بمهنة مراجع الحسابات؛ انطلاقاً من تحديد مفهوم مهنة مراجعة الحسابات، أهميتها، أهدافها، وأنواعها، فذكر لكل ما يتعلق بمعايير المراجعة وأخلاقيات المهنة، وختاماً تم التطرق للتخصص المهني للمراجع ودوره في دعم جودة المراجعة.

الفصل الثاني-تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية

سلط الضوء على إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر ابتداءً من مراحل تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر فاليهيات المشرفة على المهنة إلى قراءة لواقع المهنية على ضوء القانونين (08-91) و (01-10)؛ فتسليطاً للضوء في مبحث ثاني على الإطار القانوني والعملية لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ثم قراءة في معايير المراجعة الجزائرية (NAA).

الفصل الثالث-دراسة ميدانية لواقع المراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء معايير الجزائرية للمراجعة

يتناول هذا الفصل دراسة ميدانية لواقع المراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء معايير الجزائرية للمراجعة وهذا في بيئة الجزائر، وهذا من خلال دراسة مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01 كمحور أول؛ وفي محور ثاني دراسة لمسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؛ وفي محور ثالث مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة، وهذا من وجهة نظر مراجعي الحسابات الجزائريين، ثم اختبار للفرضيات في مرحلة أخيرة.

الفصل الأول

التأصيل العلمي والعملية للمراجعة

مقدمة الفصل:

تلعب المراجعة دوراً هاماً في الحياة الاقتصادية، فهي من المواضيع التي تُعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وهذا نظراً لحساسية تقاريرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

وتُعرف المراجعة على أنها عملية منظمة تقوم على تقييم موضوعي لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية، مع إبداء رأي فني محايد عن مدى مطابقتها للمعايير المقررة، وتوصيل نتائج ذلك إلى المستخدمين المعنيين، وهذا كله بواسطة شخص مهني مستقل ومحايد. وتبعاً لحساسية مهنة المراجعة والمخاطر التي تعتريها والفجوات التي تقع فيها وتسحب الثقة من ممتنّيها، ارتأينا إلى تناول هذا الفصل في أهم محطات المراجعة ووفقاً للتقسيم الآتي:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة؛

المبحث الثاني: معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة؛

المبحث الثالث: التخصص المهني وجودة المراجعة.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة

لتقديم إطار نظري عن المراجعة بيّن ووضح المعالم، لابدّ من استعراض كافة الجوانب المرتبطة بها، بدءاً من تقديم المسار التاريخي للمهنة، مروراً بأهم التعاريف والمفاهيم التي تناولت الموضوع، إلى آخر التصنيفات المعتمدة للتفريق بين الأنواع المختلفة لها، وهذا مع ذكر مزاياها والأهداف المنوطة منها.

المطلب الأول: ماهية المراجعة وتطورها التاريخي

عرف الإنسان المراجعة منذ بدأ يزاول نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، على عكس المحاسبة التي لم تظهر بشكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار وحدة النقد لقياس السلع والخدمات، إلا أن الأمر خلاف ذلك بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات فهذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي وقواعده ونظرياته.¹

الفرع الأول: المسار التاريخي للمراجعة

يسجل التاريخ أن حكومتي مصر القديمة واليونان كانتا تستعين بخدمات المحاسبين والمراجعين للتأكد من صحة الحسابات فكان المراجع في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها، من هنا نجد أن كلمة تدقيق «Auditing» مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع.²

ولقد اتسع نطاق المراجعة فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو في عام 1494، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع أعمال المشروع وزادت هذه الحاجة مع اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال وما تضمنه من فصل بين ملكية المشروع وإدارته مما أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.³

وبناءً عليه، فإننا سنورد أهم المحطات التاريخية للمراجعة كما يلي:

أولاً: الفترة ما قبل سنة 1500 م: في هذه الفترة استعملت المراجعة من طرف ملاك الأراضي حتى يُراقبوا أعمال فلاحهم وهذا عن طريق الإستماع فكان أحدهم يستمع إلى الحسابات التي تُتلى عليه ويلجأ إلى حنكته وخبرته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه.

¹ - حمدي السقا: أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق، سوريا، 1978 / 1979، صفحة: 13.

² - خالد الخطيب، خليل الرفاعي: علم تدقيق الحسابات "النظري والعلمي"، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، صفحة: 8.

³ - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية -، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن، 2004، صفحة: 20.

ثانياً: الفترة ما بين 1500 – 1850م

تميزت هذه الفترة بما يعرف بالتمهيد للثورة الصناعية التي نجم عنها انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها مما جعل الحاجة إلى المراجعة ضرورة ملحة. كما تميزت بظهور أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية ROXONATI وكانت تتطلب 06 سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة.

ثالثاً: الفترة ما بين 1850 – 1905م

في خلال هذه الفترة أصبح المجال مفتوحاً أمام المراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط لا يستهان به وهذا من خلال تدعيمها بقوانين وإجراءات. في خلال هذه الفترة كان الهدف من المراجعة هو اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطار الكتابية.

رابعاً: الفترة ما بين 1905 – 1933م

كان الغرض من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، وهنا كانت عملية الفحص تتم بالتفصيل مع مراجعة اختباريه.

خامساً: الفترة ما بين 1933 – 1940م

كان لها نفس الغرض والهدف إلا أن عملية الفحص كانت اختباريه مع بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية.

سادساً: الفترة من 1940 إلى يومنا هذا

الهدف الرئيسي تحديد مدى صحة وسلامة تقرير المركز المالي أما الهدف الثانوي اكتشاف الأخطاء والغش مع اهتمام وتركيز قوي على أنظمة الرقابة الداخلية وهو ما يفسر الانتشار الواسع للمراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

من خلال التطورات المتلاحقة للمراجعة نجد أنها كانت رهنية الأهداف المتوخاة منها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفت حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدت المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.¹

¹ - زواق كمال، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص04.

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة

للمراجعة عدة مفاهيم، ومن أهم التعريفات الواردة نجد تعريف: "Bécour et bouquin": المراجعة هي النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقاً لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص، بقصد التقييم ومدى الملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها.¹

كذلك لدينا تعريف "G. bénédicet et R. karavel": المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، وهذا الفحص ينفذه شخص مهني مستقل وخارجي من أجل التصريح برأيه حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية، فهذه الأخيرة يجب أنت تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المالية الماضية، بالإضافة إلى الحالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية، وعليه فإن المراجعة تهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة.²

ومن التعاريف الشاملة للمراجعة ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية، بأن المراجعة: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

ويتضمن هذا التعريف عدة نقاط ذات أهمية هي:

- ✓ إن المراجعة عملية منتظمة: أي أنها تعتمد على التخطيط المسبق لها؛
 - ✓ أهمية حصول مراجع الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية؛
 - ✓ مدى الالتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي؛
 - ✓ إن عملية المراجعة تنتهي بإيصال نتائج فحص المراجع للأطراف المعنية مما يعني أن المراجعة وسيلة اتصال.³
- و من دون أن ننسى تعريف التنظيم الفرنسي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين* (OECCA) بأن المراجعة "اختبار يقوم به محترف ذو كفاءة واستقلالية بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة".⁴

¹ - Bécour. G. C, Bouquin. H : **Audit Opérationnel, Entrepreneur ait, Gouvernance et Performance**, 3eme Edition, Economica, Paris, France, 2008, page : 12.

² - Bénédicet Guy et Keravel. René : **Evaluation du contrôle Interne**, Foucher, Paris, France, 1990, page : 07.

³ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: **المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآلية التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، -، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص ص: (6-7).

* OECCA: Ordre Des Experts Comptables et Commissaire aux Comptes et Comptable Agrée.

الفرنسي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين-التنظيم

2 Germond, Bernard : **Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financier des entreprises**, Clet, paris, France, 1991, page : 28.

مما سبق نخلص إلى تعريف عام للمراجعة كالتالي:

"المراجعة هي فحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية وبيانات ومستندات المؤسسة بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى صدق وشرعية القوائم المالية ومدعم بأدلة وقرائن إثبات".

المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها

بالتمتع في المسار التاريخي للمراجعة والسابق الذكر، ومع تمحص مختلف التعاريف والمفاهيم نجد أن للمراجعة مزايا وفوائد ربما قد لا تكون في غيرها من المهن، أضف إلى ذلك الغايات والأهداف المنشودة منها وهو ما يمثل محور اهتمام طالبي خدماتها.

الفرع الأول: أهمية المراجعة الخارجية

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية، ومن أهم هذه الجهات نذكر:¹

1. أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لإدارة الشركة

عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.

2. أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمساهمين

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

3. أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لإدارة الضرائب

تعتمد إدارة الضرائب على المراجعة الخارجية في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإذا المعلومات غير صحيحة والنتائج غير مبنية بشكل سليم، وكانت إدارة الشركة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة،

¹ حمادي نبيل، المراجعة الخارجية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع "صيدال" وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2007/2008، ص 49 ص 50.

فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها، مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي، بالإضافة إلى اطمئنانها على صحة الوعاء الضريبي، وكذا مراقبة التصريحات.

4. أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للموردين

يسمح المراجعة الخارجية للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها، فإن المورد سيوسع نطاق التعامل مع الشركة، وتكون درجة الثقة أكبر، أما إذا تبين العكس فإن المورد سيكون أكثر حذراً في تعامله مع الشركة.

5. أهمية المراجعة الخارجية لنقابة العمال

يعطي المراجعة الخارجية الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد، وبالمقابل الأجور منخفضة، فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة الشركة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور.

6. أهمية المراجعة الخارجية في تسيير الموارد المتاحة

يتوصل المراجع الخارجية أثناء القيام بعملية الفحص والمراجعة إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديددها، والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة الإدارة، واستخدام الموارد المتاحة استخداماً أمثلًا.¹

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

يقول خالد أمين: "يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف وبالتالي المضمون، فقديماً كانت عملية المراجعة مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش و تلاعب و تزوير، ولكن هذه النظرة لعملية المراجعة تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة عام 1897 أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفاً من أهداف عملية المراجعة و أنه ليس مفروضاً في المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليسياً سرياً، ويجب على المراجع أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات".²

وعليه يمكن تحديد أهداف المراجعة، بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة:

أولاً-الأهداف التقليدية

وهي نوعان رئيسية وفرعية:

¹ - خالد راغب الخطيب و خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية للمراجعة الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998، ص:11.

² - خالد أمين عبد الله: مرجع سبق ذكره، صفحة: 14.

أ- أهداف رئيسية

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب- أهداف فرعية

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً؛
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع.

ثانياً- الأهداف الحديثة أو المتطورة

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.¹

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

للمراجعة عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، ويمكن تصنيفها إلى الأقسام التالية:

الفرع الأول: من حيث هدف المراجعة²

تتضمن المراجعة من حيث زاوية الهدف أو الغاية ثلاثة أنواع، وهي:

أولاً-مراجعة القوائم المالية :

تتطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأي مؤسسة للتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وتهدف إلى إبداء رأي مستقل عن مدى صحة وصدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي.

¹ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي: مرجع سبق ذكره، صفحة: 11.

² - حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحوح: مرجع سبق ذكره، ص ص: (54-55).

ثانياً-مراجعة الالتزام

تهدف إلى تحديد مدى التزام المؤسسة موضوع المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها، والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات التي تتبناها الإدارة أو قانوناً ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية.

ثالثاً-مراجعة العمليات التشغيلية

تجري من خلال فحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها تحقيقاً لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء، وتحديد فرص التحسين وتطوير هذا الأداء وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

ولقد عرفها المعهد الفدرالي المالي الكندي حيث قال:¹

"إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات، وتقديم تعاليق واقتراحات حولها".

الفرع الثاني: من حيث توقيت المراجعة وإجراء الاختبارات²

المراجعة من حيث زمان وتوقيت إجراءاتها، وطبيعة إجراء الاختبارات نوعان، هما:
أولاً-المراجعة النهائية: تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع إلى هذا النوع عادة في المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

ويعاب على هذا النوع من المراجعة ما يلي³:

- تأخر النتائج؛
- حدوث ارتباك في مكتب المراجع؛
- عدم اكتشاف الغش والأخطاء أو التلاعب؛
- عدم قيام المراجع بالفحص على المستوى المرغوب فيه.

¹ - محمد بوتن: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، صفحة: 16.

² - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون: (أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص: (46-47).

³ - أحمد حلمي جمعة: المراجعة الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص: (14-15).

ثانياً-المراجعة المستمرة

في هذه المراجعة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية. وفي الواقع تعمل المراجعة المستمرة على معالجة العيوب والانتقادات التي وجهت إلى المراجعة النهائية.

الفرع الثالث: من حيث نطاق عملية المراجعة¹

يشمل نطاق عملية المراجعة صنفين هما:

أولاً-المراجعة الكاملة

وهي التي تتضمن فحص ومراجعة جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة شاملة للعناصر والنواحي التالية:

- جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء؛
- جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها؛
- جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها؛
- جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة؛
- جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.

ويلجأ المراجع إلى إتباع هذا الأسلوب في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية غير مرضية.

ثانياً-المراجعة الجزئية

وهي التي تتضمن مراجعة بعض العمليات المعنية في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع:

- بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها؛
- عمليات أيام معينة دون باقي الأيام؛
- عمليات أسابيع أو شهور معينة دون غيرها؛
- عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.

¹ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرياً: دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص: (188-189).

الفرع الرابع: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية¹

مدى شمول ومسؤولية المراجعة يقضي بوجود فرعين لها:

أولاً-المراجعة العادية

هي المراجعة التي تهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية الفترة المالية، وقد تكون المراجعة العادية مراجعة كاملة أو جزئية.

ثانياً-المراجعة لأغراض خاصة

وتعني تكليف جهة ما مراجع الحسابات بمراجعة موضوع محدد لهدف محدد ويتم التكليف كتابةً وتحدد فيه نطاق عملية المراجعة والغرض منها.

الفرع الخامس: من حيث درجة الإلزام القانوني²

يتطلب الإلزام القانوني للمراجعة تقسيمها إلى شكلين هما:

أولاً-مراجعة قانونية

هذه المراجعة تفرضها التشريعات القانونية فهي إجبارية مقرونة بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لموادها، وذلك ضماناً وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بقوائم المؤسسة المالية، مثل شركات الأسهم أو المسؤولية المحدودة.

ثانياً-مراجعة اختيارية

تكون بإدارة الملاك أو الإدارة من غير إلزام قانوني لذلك، مع العلم أن المراجعة في بادئ الأمر كانت اختيارية.

الفرع السادس: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة

يقوم بعملية المراجعة طرفان، أحدهما داخلي والآخر خارجي، أما التمييز بينهما يكون على النحو الآتي:

أولاً-المراجعة الداخلية

"هي وظيفة مستقلة تتم داخل المؤسسة بغية تقييم دوري للعمليات والقيود والمستندات كأساس لخدمة الإدارة العامة".³

هذا وقد عرّف المعهد الفرنسي للمراجعة والمراقبة الداخلية (IFACI) المراجعة الداخلية أنها:

¹- يوسف محمد جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص17.

²- خالد الخطيب، خليل الرفاعي: مرجع سبق ذكره، ص: 26.

³- Barbier Etienne : L'audit Interne pourquoi ? Comment, Edition D'organisation, France, 1989, page : 19.

"فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي الصالح الأخرى".¹

كما أن وجود نظام للمراقبة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية لا يعكس بالضرورة ضمان التحكم والفعالية، إذا لم يكن خاضع لتقييم مستمر مع إعادة النظر، وهذا لتجنب حدوث فروقات وفجوات في هذا النظام، وهذا الدور المهم يوكل إلى قسم المراجعة الداخلية والتي تتكفل بضمان احترام الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة.²

ثانياً-المراجعة الخارجية

هي فحص لمجموعتين من المعلومات تقدم على الاستقصاء، بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعة، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال رأي المراجع إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.³

مما سبق يمكن حصر أوجه الاختلاف بين المراجعتين على النحو التالي:

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين المراجعتين الداخلية والخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
تتخذ من شخص مستقل عن المؤسسة.	تتخذ من شخص داخل المؤسسة.
تعتبر إجبارية على المؤسسة فالمرشح يفرض عليها تدقيق محافظ حسابات.	تعتبر اختيارية فإنشاؤها يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة.
المراجعة في العمليات قصد تحديد فعالية نظام المراقبة الداخلية ومصادقية المعلومات المالية.	المراجعة في العمليات هدفها وضع تحسينات وتدقيق صحيح للسياسات والإجراءات، فالمراجعة لا تقتصر على الجانب المالي فقط.
يكون المراجع مستقل تماماً عن إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص والتقييم.	من الضروري أن يكون المراجع مستقل عن الخزينة ومصلحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة، لكنه يبقى تابع للأوامر الصادرة عن إدارة المؤسسة.
المراجعة يحددها المراجع حسب برنامج تدخلاته بصفة دورية.	مراجعة العمليات في المؤسسة تكون على مدار السنة بصفة مستمرة.

المصدر: Allel Hamini: le contrôle Interne et Le elaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993, page 42.

¹ - محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، صفحة: 15.

² - Allel hamini : L'audit comptable et Financier, Berti Edition, Berti Edition, Alger, 2001, page : 07.

³ - محمد سمير الصبّان، عبد الله هلال: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، صفحة: 21.

المطلب الرابع: الفجوة التوقعية وخدمات التأكيد

أثارت مشاكل الوكالة المرتبطة بفصل الملكية والسيطرة في هياكل الشركات إلى جانب عدم تناظر المعلومات الحاجة إلى مدققي حسابات مستقلين للتحقق من تأكيدات الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية؛ وكان ينظر إلى المراجعين الخارجيين على أنهم حراس البوابات لحماية المستثمرين من تلقي معلومات مالية مضللة؛ وإلى غاية منتصف الثمانينيات من القرن العشرين كانت خدمات المراجعة ذات قيمة مضافة لحماية المستثمرين قبل أن تتحول إلى سلعة مدرة للدخل.

وتقتضي المعايير الحالية للتدقيق أن يقدم المراجعون الخارجيون تأكيداً معقولاً بأن القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهرية سواء كانت ناجمة عن أخطاء أو احتيال لإبداء رأي غير متحفظ بشأن القوائم المالية؛ وهذا يُعتبر مستوى عالٍ من التأكيد وليس تأكيداً مطلقاً. ومع ذلك؛ فإن "التأكيد المعقول" من الناحية العملية قد يعني أشياء مختلفة لمجموعات مختلفة (المراجعون، استثمار الجمهور). ويتوقع المستثمرون والمساهمون في فترة ما بعد الفضائح المالية (Enron,...) أن يقوم المراجعون المستقلون باكتشاف جميع التحريفات المادية والإبلاغ عنها بما في ذلك الأخطاء والمخالفات والاحتيال. غير أن المراجعين المستقلين وامتثالاً لمعاييرهم المهنية قد وفروا تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية خالية من تلك التحريفات. وعندما يخفق المراجعون المستقلون في اكتشاف مشاكل هامة تهدد مصداقية وسلامة القوائم المالية، بما في ذلك عدم الكشف عن الاحتيال، يحق للجمهور المستثمر أن يتساءل عن القيمة المضافة التي يوفرها المراجعة الخارجي.

إن مناقشة مستوى معقول أو عالٍ من التأكيدات هي حجة الفجوة التوقعية الكلاسيكية التي كانت قضية مثيرة للجدل ولم تحل بعد، مما يلقي ظلالاً من الشك على أهمية قيمة عمليات المراجعة الخارجي.

وفي مهنة المراجعة؛ فإن ما يسمى بفجوة التوقع تمثل الفرق بين ما يعتقده الجمهور المستثمر والمستخدمون الآخرون للقوائم المالية المراجعة بشأن مسؤوليات المراجعين؛ وبين ما يستطيع المراجعون تحمله كمسؤوليات وفقاً لمعاييرهم المهنية.

وقد ذكرت Porter في دراستها التجريبية عن فجوة التوقعات في مهنة المراجعة أن Ligio 1974 كان أول من طبق عبارة "فجوة التوقعات" في المراجعة. وقد عرفها على أنها "الفرق بين مستوى الأداء المتوقع كما يتصوره المراجع المستقل من جهة، وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من جهة أخرى". وقد تم توسيع نطاق هذا التعريف بعض الشيء في لجنة Cohen 1978. حيث كلفت اللجنة بالنظر في ما إذا كان من المحتمل وجود فجوة "بين ما يتوقعه الجمهور أو يحتاج إليه وما يتوقعه المراجعون ويمكن أن يفعلوه، وبشكل معقول"، ومع ذلك، اعتبرت Porter هذين التعريفين ضيقين جداً بحيث لا يعترفان بأن المراجعين قد لا يحققون "الأداء المتوقع" (Ligio) أو "ما يمكن أن يفعلوه، وبشكل معقول" (Cohen) لأنهما لا يسمحان بالأداء دون المستوى المطلوب، حيث أن الفجوة التي تثير انتقادات

المراجعين هي ما يتوقعه المجتمع من مدققي الحسابات وما يدركه منهم، ومن ثم نقترح أن تكون الفجوة أكثر ملائمة بعنوان "فجوة أداء توقعات المراجعة"، وتعرف على أنها "الفجوة بين توقعات المجتمع للمدققين وأداء المراجعين، كما يتصورها المجتمع"، وبالنظر إلى هذا التعريف، يشير التحليل أن لهذه الفجوة مكونين رئيسيين، هما:

1. **فجوة المعقولة:** وهي الفجوة بين ما يتوقع المجتمع من المراجعين إنجازه، وما يمكنهم إنجازه بشكل معقول؛

2. **فجوة الأداء:** وهي الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع بشكل معقول من المراجعين لما يمكن إنجازه، وبين الأداء الفعلي له. ويمكن تقسيم هذه الفجوة إلى:

■ **فجوة قصر المعايير:** وهي الفجوة بين الواجبات المتوقعة وبشكل معقول من المراجعين والواجبات الحالية لهم كما هو محدد في القانون والنشرات المهنية؛

■ **فجوة ضعف الأداء:** وهي وجود فجوة بين مستوى الأداء المتوقع لواجبات المراجعين الحاليين وأدائهم المدرك، كما هو متوقع من المجتمع.

فعلى سبيل المثال، يرغب الجمهور في مساءلة المراجعين عن جميع الأنشطة الاحتياطية التي تنطوي عليها التقارير المالية للشركات في حين أن المراجعين لا يقدمون سوى تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات المادية.

كل من التأكيد المعقول والمستوى العالي من التأكيد يخضعان للتفسير أو الحكم المهني. ويُطلب من المراجعين المستقلين توثيق تقييمهم للتأكيد المعقول من خلال استخدام مفهوم "الأهمية النسبية" و"نموذج مخاطر المراجعة". أمّا الأهمية النسبية فهي تُرشد المراجعين إلى مقدار الأدلة الواجب جمعها لتكوين رأي حول القوائم المالية؛ في حين أن نموذج مخاطر المراجعة يبرر وسائل جمع الأدلة الكافية المختصة من خلال اختبارات الرقابة والاختبارات الموضوعية. ولا ينبغي ولا يتوقع من المراجعين أن يقدموا تأكيدات مطلقة فيما يتعلق بموثوقية القوائم المالية، وسبب ذلك يعود أساساً لـ:

أ. طبيعة وحدود إجراءات جمع الأدلة التي تجرى على الاختبارات الانتقائية؛

ب. تأكيدات الإدارة والتمثيلات المالية التي تتضمن تقديرات محاسبية غير مؤكدة بطبيعتها؛

ت. استخدام الأحكام في إعداد وتدقيق القوائم المالية؛

ث. إمكانية التواطؤ؛ التوثيق الكاذب؛ تجاوز الإدارة؛ أو الانخراط في الاحتيال.

أمّا القضية محل النزاع فهي نوع ومستوى ضمان رغبات الجمهور وما إذا كان المراجعون مستعدون وقادرون على توفير مثل هذا المستوى؛ ويريد الجمهور حالياً مستوى عالٍ من التأكيد - وليس مجرد تأكيد معقول - بشأن العرض العادل والصادق للقوائم المالية. وعموماً يتوقع مستخدمو

القوائم المالية المراجعة من المراجعين الخارجيين الكشف عن الغش في القوائم المالية وتصرفات الموظفين الغير قانونية والاحتيال، وهو ما يؤثر على سلامة التقارير المالية. وفي محاولة للقضاء على فجوة توقعات المراجعة حدد علماء المحاسبة والممارسون أسبابه واعتمدوا معايير معينة لتدقيق الحسابات يشار إليها مجتمعة بـ "النظر في الغش أثناء تدقيق القوائم المالية". وتعترف هذه المعايير (SAS No. 53, 54, 58, 59, 82 & 99) صراحة بمستويات أعلى لمسؤوليات المراجع. وفي ذات السياق، أصدر مجلس معايير التأكيد والمراجعة الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 2002، المعيار الدولي للتدقيق ISA240، "مسؤولية مدققي الحسابات عن النظر في الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية". وقد قام مجلس (IAASB) بتنقيح وإعادة صياغة المعيار عدة مرات (في الأعوام 2004 و 2006 و 2008 و 2009). وقد بدأ سريان مسودتهم الأخيرة "مسؤوليات مدققي الحسابات عن اكتشاف الخطأ والغش عند تدقيق القوائم المالية" في 15 ديسمبر 2009.¹

المبحث الثاني: معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة

للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه، وتحقيق أكبر قدر ممكن من الأداء الجيد والفعال، ضمن قواعد وآداب وسلوكيات تحكم المهنة، لابد من إتباع مجموعة من المعايير والإرشادات تكون بمثابة نموذج يُقتدى ويُهتدى به.

المطلب الأول: مقتضى آداب وقواعد السلوك في مهنة المراجعة

تؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة والالزمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائهم، وبالتالي ترفع مكانة المهنة وأعضائها وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة.

وبالنسبة لمراجعي الحسابات لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مزاولتهم لمهنتهم فقط، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس، لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملّي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تتسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها. ونظراً لكبر عدد مرجعي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تتعزز إلا بوجود المعايير والأسس التي تحكم المهنة، وهذه المعايير والأسس تتمثل

¹ - زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال -دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر -، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2018/2019، ص: 67-68.

في قواعد السلوك المهني وآدابها أو كما يطلق عليها أخلاقيات المهنة، والتي تشير إلى أن أهداف المهنة العمل وفق أعلى المعايير المهنية وتحقيق أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام مقابلة متطلبات المصلحة العامة.

ويضع الباحثون تعاريف عديدة لقواعد السلوك المهني نذكر، منها¹:

- مجموعة القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية.
- المبادئ والمعايير التي تعتبر أساساً لسلوك أفراد المهنة المستحب، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها.

يتحمل المراجع الخارجي مسؤولية تجاه العميل والمجتمع وزملاء المهنة، وللمحافظة على هذه المسؤولية فإنه على مدقق الحسابات الالتزام العالي بقواعد السلوك المهني، وقد منح المجتمع المهنيين جزءاً كبيراً من الاستقلالية والحكم الذاتي كميزة لهم، وبالمقابل فإنه على المهنيين تشجيع الالتزام بمعايير عالية من السلوك الأخلاقي فيما بينهم؛ وإلا فإن المستفيدين من خدماتهم سيقومون بالشك في استقلاليتهم، كما تتدنّى الثقة فيهم.²

المطلب الثاني: ميثاق آداب المهنة وأخلاقياتها

يحدد Mintz ثلاثة مناهج لأخلاقيات مهنة المراجعة، وبالرغم من أنها غير تبادلية، إلا أنها تكملية إلى حد ما. أولها **المنهج القائم على العدالة**؛ وأساسه أن أي إجراء من جانب مدققي الحسابات ينبغي أن يؤدي إلى أفضل النتائج الممكنة لجميع الأطراف ذات العلاقة؛ ثانيها **المنهج القائم على الحقوق**؛ الذي يتعلق بواجب احترام حقوق جميع أصحاب المصلحة حتى لو لم يكن ذلك في مصلحة الزبائن؛ ثالثها **المنهج النفعي**؛ الذي يركز على القيمة الممنوحة للعمل في ضوء عواقبه. ومن الواضح أن المراجعين يجب أن يتحملوا وزن الممارسة الجيدة على أكتافهم وأن يُنظر إليهم على أنهم مهنيون أخلاقياً.

وتوفر قواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المعايير العامة للسلوك المثالي، وبصفة خاصة قواعد السلوك القابلة للتنفيذ. وتتضمن المدونة أربعة أجزاء هي: المبادئ، قواعد السلوك، تفسيرات لقواعد السلوك، والأحكام الأخلاقية. وتوفر المبادئ معايير مثالية للسلوك وتشمل العناصر التالية:

¹ - وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، السعودية، مجلد 20، العدد 2، 2006، ص204.

² - زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال - دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 72-73.

المسؤولية المهنية؛ الالتزام المهني؛ النزاهة؛ الموضوعية والاستقلالية؛ العناية المهنية الواجبة؛ نطاق وطبيعة الخدمات المقدمة.¹

المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعارف عليها:

لقد ظهرت معايير المراجعة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل الخمسينات حيث شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لجنة سميت لجنة إجراءات المراجعة وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير وقد نشرت تلك اللجنة تقريرها في سنة 1954.

كما أنها فرقت بين معايير المراجعة وإجراءاتها، ذلك لأن الأخيرة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة.²

الفرع الأول: 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 تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة.³

أولاً- التأهيل الكافي لمراجع الحسابات

لابد وأن يكون المراجع معبأ بمجموعة من المعارف والخبرات، مع سلوك أخلاقي يعكس آداب المهنة.

أ- التأهيل العلمي والعملية للمراجع

أن يكون لدى المراجع مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والمراجعة وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة، مع قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

ب- التأهيل السلوكي للمراجع

لابد من مراجع الحسابات أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة والمحافظة على أسرار العملاء والصدق والصبر والدقة في العمل والحذر في التصرفات وتقدير المسؤوليات.

¹ - زواق كمال، المرجع السابق، ص 73.

² - محمد سمير الصبّان، محمد فيومي محمد: المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990، صفحة: 24.

³ - محمد سمير الصبّان، عبد الوهاب نصر على: مرجع سبق ذكره، صفحة: 49.

ثانياً-استقلال المراجع

المقصود بالاستقلال أن يكون المراجع نزيهاً صادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه وعليه ألا يكتفم أو يحرف أو يزيّف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات.¹

وقد نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في التعليمية رقم (03) قاعد تتعلق بالاستقلالية بحيث تحدد على المراجع أن يتحلّى بالنزاهة والصدق أثناء تأدية مهامه، ويجب أن يكون عادلاً وأن يكون حراً في تحديد نطاق مهمته، كما يجب أن يحافظ على موقف حياده وعدم انحياز، وألا يترك المجال لكي يُنظر إليه على أن له مصالح شخصية في الشركة.²

ثالثاً-بذل العناية المهنية اللازمة

الهدف منه هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع أثناء القيام بعمله، فيجب 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

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تعتبر بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المراجع بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها، وهي على النحو التالي:

أولاً-التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على عمل المساعدين

ملخص هذا المعيار يشير إلى أن عملية المراجعة يجب أن تتم وفق خطة محددة، وهذه الخطة يقوم بوضعها مراجع الحسابات، كما أنها تترجم في شكل برنامج مرسوم يطلق عليه برنامج المراجعة، وهذا البرنامج يجب أن يتضمن الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتبع في أعمال الفحص والمراجعة لتحقيق تلك الأهداف، ويتضمن أيضاً التخصيص السليم للمهام على العمالة المتاحة بمكتب

¹ - غسان فلاح المطارنة: مرجع سبق ذكره، ص ص: (39-40).

² - R. B. Caumeil, Rene Ricol : **Audit Financier**, Clet, paris, France, 1987, page : 44.

³ - لخضر لقيطي: **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009/2008، صفحة: 31.

المراجعة من مساعدين ومندوبين، وكيفية تحقيق الإشراف الملائم على هؤلاء المساعدين ومتابعة تقدمهم في تنفيذ المهام.¹

ثانياً- معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

عرّف الإتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC) نظام الرقابة الداخلية على أنه:

"يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، الوقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية".²

فدراسة وتقييم المراجع لهذا النظام يعتبر الأساس الذي يحدد مدى حجم الاختبارات التي سوف يطبقها المراجع لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية المراجعة.

ثالثاً- معيار جمع أدلة الإثبات

ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية.³ ويجب أن تكون القرائن والأدلة التي يقوم المراجع بجمعها ملائمة أولاً وكافية ثانياً والقرائن الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع المراجعة وأن الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة أيضاً، أما عن كفاية الأدلة والبيانات فذلك عائد لتقدير المراجع وحكمه الشخصي.⁴

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مراجع الحسابات يلعب دوراً أساسياً عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للقرارات، لذلك تم تقسيم معايير إعداد التقرير إلى أربعة معايير هي:

¹ عبد الوهاب إبراهيم طه: المراجعة - النظرية العلمية والممارسة المهنية-، الناشر قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004، صفحة: 57.

² مسعود صديقي: دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد 01، 2002، صفحة: 62.

³ غسان فلاح المطارنة: مرجع سبق ذكره، صفحة: 43.

⁴ خالد أمين عبد الله: مرجع سبق ذكره، صفحة: 81.

أولاً-مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً. ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ.¹

ثانياً-مدى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يهدف الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى ما يلي:
أ-ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة، وضمان عدم تأثر هذه المقارنة بالتغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة؛

ب-بيان طبيعة التغيرات وأثارها على القوائم المالية إذا تعرضت المبادئ المحاسبية إلى التغيير؛

ثالثاً-معيار الإفصاح الكافي

تطبيقاً لهذا المعيار إذا اعتقد المراجع أن هناك أمور تتطلب إيضاحات كافية ولكن إدارة المؤسسة حذفت هذه الإيضاحات ولم تظهرها في القوائم المالية فإنه ينبغي عليه أن يوضح ذلك في تقريره ويتحفظ عند إبداء رأيه بخصوص هذه الإيضاحات.

رابعاً-معيار إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية

إن الهدف من هذا المعيار هو منع أي تحريف أو تمييع لدرجة المسؤولية التي تقع على عاتق مراجع الحسابات، ولذلك ينبغي أن يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وإذا كان هناك من الأسباب ما يجعله يمتنع عن إبداء رأيه في أمور معينة فإن عليه توضيح تلك الأسباب بشكل محدد وقاطع.²

المبحث الثالث: التخصص المهني وجودة المراجعة

يعد التخصص المهني للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق. ومع ذلك لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني للمراجع. إلا أن هناك معايير تبين أن تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة، والتي يقوم بأداء المراجعة فيها يعد ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعده ذلك في معرفة مكامن وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات المراجعة.

¹ - غسان فلاح المطارنة: مرجع سبق ذكره، صفحة: 47.

² - إ. عبد الوهاب إبراهيم طه: مرجع سبق ذكره، ص ص: (61-62).

المطلب الأول: التخصص المهني للمراجع

تصف شركة المراجعة العالمية (KPMG Peat Marwick LLP) التخصص بأنه عملية تنظيم وتصنيف من قبل مكاتب المراجعة لمدققها إلى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفريق الواحد هو خدمة قطاع محدد، بحيث يمتلك الفريق من خلال ذلك الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي خدمة المراجعة المؤداة لأفراد القطاع الواحد الحالية والمستقبلية من قبل هذا الفريق تكون بشكل أفضل، وهذه أيضاً هي خلاصة منافع التخصص في المراجعة كما لخصها.

ما (Solomon and Shields 1999) فقد عرفا المراجع المتخصص بأنه المراجع المعين من قبل مكتب المراجعة على النحو الذي يسمح له بأخذ القدر الأكبر من التدريب والممارسة في خدمة قطاع محدد من القطاعات التي يخدمها مكتب المراجعة.

بينما يرى (Carson and Fargher 2007) أنه عندما يخدم مكتب المراجعة عدداً من الشركات التي تنتمي لنفس القطاع والتي من الممكن أن تحمل كل منها جنسية مختلفة؛ يتكون لدى هذا المكتب صورة عامة من المعرفة عن المراجعة لذلك القطاع ويطلق عليها اسم المعرفة الضمنية والتي تتسم بكونها غير ملموسة. وتتبع القيمة، من هذه المعرفة حين يقوم مكتب المراجعة ببناء قاعدة من البيانات عن تدقيق ذلك القطاع، فيقوم بهيكل هذه البيانات وتنظيمها وتحليلها وتحديثها واسترجاعها وقت الحاجة إليها، لتخدم العميل نفسه في المدينة الواحدة، أو عدداً من العملاء لنفس القطاع في البلد نفسه، أو عملاء آخرين تدرج أسماؤهم تحت مسمى القطاع لكن في بلدان مختلفة. وفي هذه الحالة؛ يكون مكتب المراجعة قد امتلك نوعاً من المعرفة يطلق عليها اسم المعرفة المصنفة، الأمر الذي يخلق الحافز لدى مكتب المراجعة للتخصص في تدقيق عملاء ذلك القطاع، خصوصاً أن اختلاف الممارسات بين القطاعات المختلفة هو أكبر من الاختلاف في الممارسات لنفس القطاع حتى وإن كان أفراد القطاع منتشرين في عدد من الدول¹.

ولا يزال التخصص الصناعي للمراجع يلقي اهتماماً كبيراً في الأدبيات الاقتصادية الحديثة (مثل Cahan et al. 2008; Lim and Tan 2008; Carson 2009; Gul et al. 2009). وهذا يعكس الأهمية التي يوليها العملاء لتخصصات الصناعة في مجال المراجعة، فنجد أن 80% من الشركات تعتبر الخبرة في الصناعة أو التخصص عاملاً مهماً في اختيار المراجع. وفي معظم الأحيان، تقوم الدراسات الأرشيفية بتحديد المراجعين المتخصصين في الصناعة باستخدام المدخل القائم على الحصة السوقية، حيث يتم استخدام الحصة الكبيرة أو الحصة الرائدة في الصناعة من أتعاب المراجعة في الصناعة وهذا لتعيين متخصصين. ومع ذلك؛ فإن هذا المقياس يمثل مشكلة في ذاته لأن حصة السوق

¹ - دعاء خالد أبو عيسى، مدى وجود التخصص في المراجعة لدى مكاتب المراجعة في الأردن، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38 العدد 01، 2011، ص 49 ص 50.

تعتمد بشكل مشترك على نسبة من عملاء المراجعة ومتوسط حجم هؤلاء العملاء. فعلى سبيل المثال، من الممكن كسب حصة كبيرة في سوق الصناعة من خلال مراجعة عدد قليل من العملاء الكبار نسبياً في الصناعة أو الكثير من العملاء الصغار نسبياً.¹

المطلب الثاني: جودة المراجعة

تُعَدُّ جودة المراجعة من بين المفاهيم الحديثة في مجال المراجعة والتي نالت اهتمام العديد من الكتاب في مجال حوكمة الشركات، كما شكلت موضوعاً للعديد من الأبحاث والدراسات في مجال المراجعة.

ولعل أهم ما ميّز هذه الدراسات أنها لم تتفق على مدخل واحد لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من عرّفها على أساس الالتزام بالمعايير، ومنهم من عرّفها على أساس خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية والتقرير عنها، وهناك دراسات تناولت جودة المراجعة من منظور تدنية الخطر الكلي لعملية المراجعة.

ويعتبر تعريف Deangelo 1981 أهم تعريف شامل جمع بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والمخالفات الجوهرية؛ حيث عرّف جودة المراجعة بأنها "احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في النظام المحاسبي للشركة محل المراجعة، والتقرير عن هذه الأخطاء والمخالفات الجوهرية". ويؤكد Deangelo على دور السوق في تقييم جودة المراجعة، ويحدد عاملين لتحقيق هذه الجودة، هما: كفاءة وقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية؛ وهذا يعتمد على قدراته التكنولوجية وإجراءات المراجعة المستخدمة في عملية المراجعة ومدى أخذ العينات...، والعامل الشرطي الثاني هو رغبته وقدرته على الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة، وهو مقياس لمدى استقلاليته عن عميل المراجعة.

في الجانب المقابل نجد مفهوم آخر وهو الرقابة على جودة أعمال المراجعة، والتي تعرف بأنها "جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب المراجعة والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات المراجعة بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب المراجعة التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير المراجعة الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة أيضاً مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجامع المحاسبية".

¹ - زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال - دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر -، مرجع سابق، ص 68.

في الجانب المقابل نجد مفهوم آخر وهو الرقابة على جودة أعمال المراجعة، والتي تعرف بأنها "جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب المراجعة والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات المراجعة بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب المراجعة التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير المراجعة الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة أيضاً مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجامع المحاسبية".

ويعود السبق في تطوير معايير الرقابة على جودة المراجعة إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي أكد على ضرورة قيام كل مكتب تدقيق بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة على جودة المراجعة، وهذا من خلال إصداره النشرة الأولى لمعايير رقابة الجودة من طرف لجنة معايير رقابة الجودة سنة 1979. وتم تحديثها عام 1996 بإصدار النشرة رقم (02) ورقم (03). حيث تضمنت النشرة رقم (02) خمس عناصر عن معايير الرقابة على جودة المراجعة وهي:

الاستقلال والنزاهة والموضوعية في مكتب المراجعة؛ إدارة فريق المراجعة؛ قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية؛ أداء وتنفيذ عملية المراجعة؛ الرقابة والمتابعة.

أما النشرة رقم (03) فجاءت لتوفير إرشادات تساعد مكاتب المراجعة على كيفية تطبيق عنصر الرقابة والمتابعة، وقد أفسحت النشرة المجال أمام مكاتب المراجعة للاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج المكتب للقيام بعملية المراقبة والمتابعة، وذلك للتحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات الموضوعية من طرف المكتب ومدى الالتزام بها.

في المقابل قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1981 بإصدار الدليل الدولي رقم (07) تحت عنوان "ضبط جودة المراجعة"، وحدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة المراجعة هي: الصفات الشخصية للمدقق، المهارة والكفاءة، توزيع المهام بين الأفراد، التوجيه والإشراف، قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، التفتيش.

وتابع الاتحاد جهوده الرامية إلى تحسين جودة المراجعة وذلك من خلال إجراءات تعديلات على الدليل رقم (07)، وهذا بإصدار معيار المراجعة الدولي (ISA 220) تحت عنوان "رقابة الجودة على أعمال المراجعة" الذي يُعنى بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية. كما يتناول عند الاقتضاء مسؤوليات المراجع عن رقابة جودة العمليات.¹

¹ - زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال - دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 78-79.

المطلب الثالث: دور التخصص المهني للمراجع في دعم جودة المراجعة

وتظهر أهمية أخرى للتخصص تتمثل في مسألة تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع، فالعديد من الأعمال تحوي كثيراً من الغموض وتفاصيل أكثر للشيء محل المراجعة خاصة في ظل التوجه نحو مراجعة الأداء البيئي، والاهتمام بكثير من القضايا الأخرى التي بدأت مهنة المراجعة الاهتمام بها وكانت من السابق خارج دائرة اهتمام المهنة، وهو ما أدى إلى طلب المراجع للنصح والمشورة حول تلك الأعمال. ويلجأ المراجع في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة المراجع في بيانات الإدارة حول رقم ما إلى جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة. ويجب على المراجع في هذه الحالة أن يلم إماماً كافياً بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب عليه أيضاً أن يقيم التأهيل المهني للخبير، وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير، فضلاً عن الأخذ بالحسبان علاقة الخبير بالعميل لتعرف الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومن ثم فإذا توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنه قد يخفف من الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة¹.

ويؤكد Dunn & Mayhew 2004 أن اختيار العملاء للمراجعين المتخصصين كجزء من إستراتيجيتهم الشاملة للإفصاح يرجع لسببين، هما: (1) فوائد القيمة المضافة المقدمة من قبل المراجع المتخصص في الصناعة، بما في ذلك الأتعاب التي يمكن أن تكون أقل، وتعزيز جودة المراجعة وجودة الإفصاح، (2) كآلية تمويه للمستثمرين أن العميل يعتزم تقديم إفصاحات معززة. كما يرى Dunn & Mayhew 2004 أن العملاء يستفيدون من المراجعين المتخصصين في الصناعة في عدد من الطرق. أولها، تشير البحوث التجريبية إلى أن مكاتب المراجعة، بصفتها مكاتب متخصصة في مجال المراجعة، تقاس بحصة السوق في زيادة وفورات الحجم. ويظهر Mayhew and Wilkins, 2003 أن المنافسة في سوق تدقيق الحسابات تؤدي عموماً إلى قيام شركات المراجعة بتقاسم هذه الميزة من حيث التكلفة مع العملاء؛

ثانياً، يكتسب المراجعون المتخصصون في الصناعة معرفة أكثر بالصناعات من غير المتخصصين. وتشير الأدلة التجريبية إلى أن متخصصي الصناعة قادرون على استخدام هذه المعرفة لتوفير مراجعة أكثر فعالية ويتجلى ذلك في جودة الأرباح المرتفعة. كما أن المتخصصين في الصناعة لديهم المزيد من الخبرة في مجال الصناعة التي تمكنهم من تحديد الأخطاء بشكل أكثر فاعلية وخبراتهم تأتي من خدمة العملاء الآخرين في نفس الصناعة والتعلم وتبادل أفضل الممارسات في جميع مجالات الصناعة. كما يتمتع اختصاصيو الصناعة بمزيد من الحوافز لتصحيح الأخطاء المبلغ عنها أو الإبلاغ

¹ - عصام قريط، منصور ياسين الاديمي، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 27 - العدد الرابع-2011، ص 415.

عنها لحماية حصصهم السوقية. هذا وتؤثر جودة المراجعة المحصلة من المتخصصين على جودة الإفصاح عن طريق تعزيز مصداقية القوائم المالية. وأخيراً، المراجعون المتخصصون في الصناعة يستخدمون معرفتهم الخاصة بالصناعة لمساعدة العملاء على تطوير ونشر الإفصاحات المحسنة.

وهناك ما لا يقل عن مثالين بارزين لشركات المراجعة التي تساعد العملاء على تعزيز الإفصاحات الخاصة بالصناعة. أولاً، مكتب المراجعة (PWC) Price Waterhouse Coopers يوفر لعملائه تقييم سنوي لقضايا الإفصاح الهامة لصناعات محددة. ويوفر هذا التقييم إرشادات خاصة بالصناعة بشأن القضايا ذات الحساسية مع المستثمرين والمحليلين. ثانياً، قامت مجموعة من الشركاء في شركة (PWC) بكتابة كتاب عن التقارير المالية المحسنة والذي يناقش تطوير مقاييس خاصة بقياس قيمة الصناعة والأعمال سواء المالية أو غير المالية، والإفصاح عن هذه المقاييس للجمهور.¹

هذا وتظهر أهمية التخصص الصناعي للمراجع في كشف حالات إدارة الأرباح، حيث أن احتمالات حدوث احتيال مالي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال تقل في حالة تخصص المراجع في نشاط العميل نفسه؛ عكس ما هو عليه الحال في حالة عدم التخصص، إذ يعد التخصص الصناعي في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاتاً مالياً؛ وغالباً ما تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح إلى اختيار مدققين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها اعتقاداً منها بأنه يمكنها إخفاء إدارة الربح المحاسبي عن مثل هؤلاء المراجعين. وفي هذه الحالة توجد علاقة ارتباط عكسية بين التخصص الصناعي للمراجعين وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة؛ حيث يسهم تخصص المراجع في تدعيم قدرات المراجعين في اكتشاف وقائع قيام منشآت الأعمال باتباع أساليب إدارة الأرباح ومنعها وهو ما ينعكس في النهاية على تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع.²

¹ - زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال -دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر -، مرجع سابق، ص 71.

² - معاذ طاهر صالح المقطري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة "دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، 2011، ص 416.

خاتمة الفصل الأول:

بعد الوقوف والتمحيص للأهم المحطات التي تضمنها التأصيل العلمي للمراجعة، رأينا بأن المراجعة أصبحت الوجه الثاني للمحاسبة، وكان تطورها في مسار موازي للتطور الوظيفي لمهنة المحاسبة وفي نفس الاتجاه.

وقد عرفت المراجعة تطوراً في أهدافها وأنواعها ومعاييرها، بحيث صار هدفها الرئيسي متمركزاً في إبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات عوض اكتشاف الأخطاء والانحرافات، كما تعددت الزوايا التي أصبح ينظر إلى المراجعة من خلالها والتي بلغت أكثر من 13 نوعاً، أما معايير المراجعة فقد تطورت من معايير عامة متعارف عليها إلى معايير دولية مفصلة.

وحالياً صارت مهنة المراجعة الخارجية تضيف مزيداً من المصداقية والاعتمادية والموضوعية في إعداد تقارير مالية موثوقة ومفيدة وشفافة ورقابة داخلية فعّالة. إلا أن الأمر الحاسم في قيمة أي عملية مراجعة خارجية وقبول الأحكام والآراء الصادرة عنها، هو ضرورة استقلال وحيادية المراجعين والتزامهم بأخلاقيات المهنة وإتباعهم لمعايير الأداء المهني التي تعتبر من المقومات الأساسية لأي عمل مهني ناجح، هذا مع ضرورة تخصصهم في الصناعة كأحد طرق التمييز عن المنافسين في خدمة احتياجات العملاء.

الفصل الثاني

تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي
لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء
إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير
الجزائرية

مقدمة الفصل:

كما سبق وأن رأينا من خلال التأصيل العلمي للمراجعة فإن لها جذور وأصول قديمة وكان تطورها مصاحبا لتطور النظام المحاسبي، لكن ما هو حال هذا التطور في بيئة الجزائر، وكيف كان، ما هي آثاره ونتائجه، ما هو واقع الممارسة المهنية في الجزائر، ما هي طبيعة الأحكام والإجراءات المتعلقة بالمهنة، ما الجديد الذي جاء به القانون الأخير المنظم للمهنة؟

هذا وغيره هو موضوع الفصل الثاني من هذه المذكرة، والذي ارتأينا أن نقسمه الى ثلاث مباحث تضمنت الآتي:

المبحث الأول: إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛

المبحث الثاني: الإطار القانوني والعملي لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛

المبحث الثالث: معايير المراجعة الجزائرية.

المبحث الأول: إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

عرفت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر عدة تطورات بالموازاة مع التحولات التي عرفت الجزائر من خلال الانتقال من النظام الاقتصادي الاشتراكي الموجّه إلى اقتصاد السوق، والإصلاحات الاقتصادية الناتجة عنه وعقد اتفاق الرأسمالية مع الإتحاد الأوروبي والتفاوض بشأن الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

المطلب الأول: مراحل تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

مرت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بعدد من المراحل الرئيسية على النحو التالي:

الفرع الأول: المرحلة الأولى (1962 – 1990): باعتبار أن الجزائر كانت من بين الدول المستعمرة، فقد

كان القانون الفرنسي هو الذي ينظم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر نظراً للفراغ الكبير على مستوى التأخير والكفاءات والمشاكل الكثيرة فيما يخص التنظيم والتسيير التي حدثت بعد الاستقلال.

ولقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر سنة 1969 من خلال الأمر 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 م المتعلق بقانون المالية لسنة 1970.¹

تنص المادة 38 على أنه " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعين الحسابات للمؤسسات الوطنية والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصاً من رأسمالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".

كما يتناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب، وأُعتبر مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية.

في سنة 1988 صدر القانون 01-88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 04-88 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الإقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وبذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها، وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تمت ترجمتها قانونياً بإعادة تأهيل محافظة الحسابات، وتأسيس المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

من خلال هذين القانونين تم الفصل بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

¹ - غوالي محمد بشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2011، ص: 218.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

الفرع الثاني: المرحلة الثانية (1991-2009): تميزت هذه المرحلة بإصدار مجموعة من النصوص القانونية لتنظيم المهنة وهي:

- القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث حُدد بموجبه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأنشأت من خلاله المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والضابط لاختصاصاته وقواعد عمله، حيث تم تحديد أعضاء مجلس المنظمة بستة (06) أعضاء يُنتخبون من الجمعية العامة بمعدل خمسة (05) أعضاء لكل فئة مهنية لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حدّد هذا المرسوم الأخلاق والقواعد الواجب الإلتزام بها من طرف المنظمة الوطنية.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي بموجبه تم استحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 حيث يحدد هذا المرسوم طرق تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذلك من طرف مراكز البحث والتنمية إضافةً إلى هيئات الضمان الاجتماعي، الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 07 ديسمبر 1997 والذي يهدف إلى تحديد كفايات نشر معايير تقدير الشهادات والألقاب التي تسمح بممارسة مهنة المحاسبة.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 07 نوفمبر 1997 الذي تم فيه إضافة ممثل السلطات العمومية داخل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، يُعيّن من طرف وزير المالية، كما حدّد المرسوم الشروط اللازمة لإعادة انتخاب المجلس عند انتهاء المدة.

- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 26 ديسمبر 2001 المعدّل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 حيث تم تعديل وإتمام تشكيل مجلس المنظمة الوطنية والذي أصبح يضم 15 عضواً، كما أعلن عن تأسيس المجالس الجهوية وتنظيمها الداخلي.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

ولقد تميزت مهنة المراجعة في هذه المرحلة بالحرية لكونها موجهة من طرف المهنيين الأعضاء المنتسبين إلى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذين ينتخبون من طرف زملائهم، فمجلس المنظمة ينتخب ويوجه ويحمي مصالح المهنة والمهنيين.

الفرع الثالث: المرحلة الثالثة (2010 إلى الآن):¹ في هذه المرحلة صدر القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويهدف هنا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وجاء هنا القانون نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت قد فقدتها منذ صدور القانون 08/91 وأهم ما جاء به هذا القانون ما يلي:

إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الإعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

إنشاء لدى المجلس خمس (05) لجان متخصصة:

- لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاعتمادات المهنية.
- لجنة الإعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة التأديب والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

وقد نصت المادة 08 على أهم الشروط الواجب توافرها من أجل ممارسة مهنة خبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد.

ونصت المادة 14 على إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين، وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون وتسير من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة في الجزائر:

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الجديدة المكلفة بالإشراف على التنظيم والرقابة على المهن المحاسبية ومراجعة الحسابات في الجزائر ليحل محل المجلس السابق، وليكلف بعدة مهام كما يلي:

¹ - دروسي مسعود وآخرون: واقع مهنة التدقيق في الجزائر من منظور المعايير الجزائرية للتدقيق، ورقة بحثية ضمن اليوم الدراسي حول: المعايير الجزائرية للتدقيق بين التأصيل النظري والواقع العملي والإشراف المستقبلي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2018/12/01. ص: 08، 07

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائية.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة.

لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بمقتضى القانون 10-01 المنظم المهن الثلاث، والذي يحدد مهامه وصلاحياته وعلاقاته مع مختلف الهيئات الأخرى.

أولاً: إنشاء المجلس

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد يخضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية. يتولى مهام الإعتقاد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ليحل المجلس الوطني للمحاسبة المتضمن في المرسوم التنفيذي رقم: 318-96 المؤرخ في 25/09/1996، المتعلق بتنظيم الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ثانياً - تنظيم وسير المجلس:¹

- يزود المجلس بأمانة عامة توضع تحت سلطة الرئيس، يشرف عليها الأمين العام بمساعدة أربعة (04) مديري دراسات و (08) رؤساء دراسات، يتولى الرئيس المهام التالية:
- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبة.
- انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.
- بينما يقوم الأمين العام تحت سلطة الرئيس بما يأتي:
- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من طرف المجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالإعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المعتمدين؛
- إعداد مقررات الإعتماد بعد دراستها من طرف لجنة الإعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- ضمان تنسيق أشغال اللجان متساوية الأعضاء ومتابعتها؛
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

¹ - القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 04، ص: 04.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

ثالثا: مهام المجلس

يتولى المجلس مهام التقييس والإعتماد وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية كما يلي:¹

بالنسبة لمهام الاعتماد:

- استقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- دراسة واستقبال مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

بالنسبة لمهام التقييس:

- جمع وإستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جمع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

بالنسبة لمهام التنظيم:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

¹ - نفس المرجع، المواد 10، 12، ص: 05، 06

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

- متابعة تطور المناهج والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجا المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والبيادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

الفرع الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

بالإضافة إلى الدور الذي يقوم به المجلس الوطني للمحاسبة، فقد تم في نفس السياق، إنشاء هيئة تابعة له كلفت بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية، تحت تسمية المصف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث تتمثل آليات عمل هذه الهيئة فيما يلي:

أولاً-إنشاء المصف:

تم إنشاء مصف وطني لمحاظفي الحسابات في الجزائر من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 28 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحاظف الحسابات والمحاسب المعتمد، في مادته 14، التي نصت على تمتع المصف بالشخصية المعنوية، يسير من قبل مجلس وطني منتخب مع إمكانية إنشاء مجالس جهوية.¹

يتشكل المجلس الوطني للمصف من تسعة أعضاء (09) منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم معينين باقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصف - من طرف الوزير المكلف بالمالية بالإضافة إلى تعيين ممثل عنه يتولى مهام التنسيق مع المصف.²

ثانياً -صلاحيات ومهام المجلس الوطني للمصف:

يكلف المجلس للمصف بما يلي:³

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.

¹- نفس المرجع، المادة 14، ص: 06.

²- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره، المادة: 03، ص: 08.

³- نفس المرجع، المواد: 04، 08، ص: 08، 09.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية، مرفقة يكشف تنفيذ ميزانية السنة المالية ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

الفرع الثالث: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

على غرار مهنة الخبرة المحاسبية في الجزائر، فقد تم تدعيم المجلس الوطني للمحاسبة بجهاز ثاني مكلف بمهنة محافظة الحسابات، تحت تسمية الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وهي مكلفة بمجموعة من المهام في هذا الإطار.

أولاً: إنشاء الغرفة

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في نفس الوقت الذي تم فيه إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، من خلال القانون 10-01 السابق ذكره، كما تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره من خلال الرسوم التنفيذية رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011.

يتم تسيير الغرفة من قبل مجلس وطني منتخب، كما تسهر على تنفيذ المهام الموكلة لها والتي هي نفس المهام الموكلة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين المذكورة أعلاه.

يتشكل مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ثلاثة (03) منهم يعينون في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، بناء على اقتراح السيد رئيس مجلس الغرفة.¹

ثانياً: صلاحيات ومهام مجلس الغرفة

يكلف مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمهام التالية:²

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

¹ - المرسوم التنفيذي رقم: 11-26 المؤرخ في 22 صفر الموافق لـ 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات، المادة: 01، ص: 11.

² - نفس المرجع: المواد: 04، 07، ص: 11

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة يكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهمة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل بترخيص من الوزير الأول المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: قراءة لواقع المهنة على ضوء القانونين 08-91 و 01-10

أحدث القانون رقم 01-10 مجموعة من التغيرات في المهنة مست هذه التغييرات كل من الهيئات التي تشرف على المراجعة بالإضافة إلى طريقة عمل وتكوين كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وللتوضيح أكثر يمكن تبين أهم الاختلافات الموجودة بين القانون رقم 01-10 والقانون رقم 08-91 فيما يلي:

الجدول رقم (01-02): الاختلافات بين القانون 08-91 والقانون 01-10

معيار التفرقة	القانون 08-91	القانون 01-10
من حيث التعريف الخاص بالمدقق القانوني	- هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية	- هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدة مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها. - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المدير. - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكشفه والذي يمكنه عرقلة استغلال المؤسسة.		
أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها. - التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.	- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا. - التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	من حيث شروط التسجيل
- الخبير المحاسب تابع للمصنف الوطني للخبراء منافس ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.	- كل من خبير محاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية - للخبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	من حيث الهيئة التابعة لها
- يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت السلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.	- يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة
- يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما (15)	- لم ترد بخصوصه مواد.	من حيث الاهتمام بالجودة
- تجرى تربية الخبراء المحاسبين على مستوى المصنف	- تجرى تربية الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى	من حيث التربية

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

الوطني للخبراء المحاسبين، وتجرى تربصات محافضي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، وتجرى تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	المنظمة الوطنية الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	
--	--	--

المصدر: بوعرار أحمد شمس الدين وسيد محمد، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01 (دراسة ميدانية): ملتقى دولي " حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS.IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية علوم اقتصادية وعلوم تسيير 13 و 14 ديسمبر 2011، ص: 06.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والعملي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

المطلب الأول: الإطار القانوني لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

أولاً: تعريف مراجع الحسابات في القانون الجزائري:

▪ حسب نص المادة 27 من القانون 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991:

" يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من نفس القانون بموجب أحكام التشريع المعمول به".

▪ حسب ما ورد في القانون التجاري:

عرف القانون التجاري في مادته (715 مكرر 04) من المرسوم التشريعي المؤرخ في 25 أبريل 1993 محافظ الحسابات كما يلي: " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر، لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.¹"

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك.

¹ - القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 - صفحة: 184.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

ثانيا: المعايير المهنية والمعنوية للمراجعة الخارجية في الجزائر

لا تختلف كثيراً المعايير المهنية والمعنوية للمراجعة الخارجية حسب التشريع الجزائري عن غيرها من التشريعات والتي يمكن حصرها في الآتي:

أ- التأهيل العلمي والكفاءة المهنية:

حددت المادة 03 من المقرر الصادر في 24 مارس 1999¹ شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الآتي:

- كصنف أول الحائزون على شهادات التعليم الآتية:
- ليسانس في العلوم المالية؛
- شهادة المدرسية العليا للتجارة (فرع المالية والمحاسبة)؛
- الجزاءان الأول والثاني من الإمتحان الأول في الخبرة المحاسبية.
- كصنف ثاني الحائزون على شهادات التعليم الآتية:
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)؛
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية).
- ليسانس في العلوم الاقتصادية (الفرع القديم)؛
- ليسانس في التسيير؛
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة، مضافاً إليها مهنية متخصصة في المحاسبة.
- كما اشترط ذات المقرر للصنفين 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.

ب- شروط الالتحاق بالمهنة:

بالرجوع إلى نص المادة السادسة (06) من القانون 08/91 نجد أهم الشروط الواجب توافرها للالتحاق

بالمهنة والمنطوية في الآتي:

- الجنسية الجزائرية؛

¹ - مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 02 ماي 1999؛ ص: 04، 05.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- ألا يكون قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمديه؛
- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانوناً؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وذلك للحصول على الترخيص أو الاعتماد الذي يعني اعترافاً قانونياً بالمهنة؛
- تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليمياً.

ثالثاً: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات

يتناول هذا البند المهام العامة والخاصة التي حددها القانون ومتى يمكن إنهاء أو توقيف هذه المهام.

أ- مهام محافظ الحسابات:

بالرجوع إلى نص المادة 27 من القانون 08/91 نجد أن المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات، والهيئات المنصوص عليها قانوناً.

لكن بالرجوع إلى المواد الأخرى (28، 29) من القانون 08/91 ومواد القانون التجاري نجد أن المشرع الجزائري قد كلف محافظ الحسابات ببعض المهام الخاصة والتي لها سمة الطابع الظرفي، ومن هذه المهام نذكر:

إخطار الجمعية العامة بكل المخالفات التي اكتشفها؛

التدخل في حالة تعبير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو النقصان)؛

إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري)

المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723 من القانون التجاري)؛

تقديم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة بحسابات النتائج والميزانية (المادة 715 من ق ت)؛

ممارسة الحق التفاضلي للاكتتاب.

فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركة (المادة 750 من القانون التجاري)؛

استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621 من القانون التجاري)؛

ب- إنهاء مهام محافظ الحسابات:

بالنظر إلى النصوص القانونية نجد أن أسباب توقف مراجع الحسابات عن أداء مهامه ترجع إلى سببين

هما:

- أسباب عادية: ونعني هما إنهاء عهدة محافظ الحسابات، ويحدد بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية

السنة الثالثة لعهدته، وهنا يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته ويجب على الجمعية العامة

سماعه.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

▪ أسباب فجائية أو استثنائية: مثل: الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة الخ.

رابعاً: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

مراجع الحسابات وعلى غرار أي مهني آخر له حقوق وواجبات يمكن حصرها في الآتي:

أ-حقوق محافظ الحسابات:

حددت المواد من (35 إلى 48) من القانون 08/91 حل حقوق محافظ الحسابات غير أننا سنعمد إلى تلخيصها في النقاط التالية:

▪ حق الإطلاع على دفاتر الشركة ومستنداتها: المادة 35؛

▪ حق التفصي على البيانات وطلب الإيضاحات التي يراها ضرورية: المادة 35؛

▪ حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين: المادة 35؛

▪ حق استدعاء الجمعية العامة؛

▪ خول القانون لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية، خاصة عند خسارة أكثر

من ثلاثة أرباع (4/3) رأس المال الاجتماعي، كما اعترفت المادة (644) من القانون التجاري بهذا

الحق وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية.

▪ حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة: المادة 40؛

ب-واجبات محافظ الحسابات:

الطابع القانوني لمهنة المراجعة يحتم توفر سلوك خاص عند ممارستها ومن أهم العناصر المتعلقة بهذا

السلوك نذكر:

• السر المهني:

لقد تناول المشرع الجزائري هذا الواجب من خلال نصوص القوانين التي سنّها، فبالرجوع إلى نص المادة

18 من القانون 08/91 نجد: " الخبراء المحاسبون، ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون ملزمون

بالسر المهني حسب الشروط وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات".

كما نصت المادة 18 السالفة الذكر، على الحالات الاستثنائية التي يبيح فيها القانون بإفشاء هذا السر وهي:

▪ إلزامية إطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة؛

▪ إذا رغب موكلهم في ذلك؛

▪ عندما يدعى للإدلاء بشهادته أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛

▪ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

عدم التدخل في التسيير:

وبالرجوع إلى المادة 28 من القانون 08/91 نجد:

"... وهذه المهام عبارة عن فحص ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير".

الإشراف الشخصي:

نص القانون 08/91 أن مهمة محافظ الحسابات مهمة شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كلياً إلى شخص آخر وهو المسؤول الأول والأخير عن نتائج عملية الفحص وإعداد التقرير.

الإلتزام بال العناية المهنية الكافية:

ترتكز على المنهجية المعتمدة في البحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والطرق الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة حتى وإن لم يكن الحضور دائم بالمؤسسة.

المطلب الثاني: الإطار العملي لمنهجية المراجعة الخارجية في الجزائر.

على المراجع أن تكون طريقة عمله حذرة وترتكز على منهجية منذ قبوله التوكيل وحتى إعدادة لتقرير المصادقة على الحسابات السنوية.

الفرع الأول: قبول المهمة والشروع في العمل:¹

يجب على محافظ الحسابات قبل إيداء قبوله التوكيل عليه أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها، لاسيما في المواد 715 مكرر 14 و 715 مكرر 15 من المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للأمر 59-75 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري وفي المواد 34 و 47 من القانون 08-91 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- يطالب محافظ الحسابات بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس الرقابة للشركة المراقبة والشركات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية؛ وفي حالة استشعار لتبديل محافظ حسابات معزول عليه أن يتأكد أمام الشركة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفياً؛

¹ - République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances Direction Général de la Comptabilité Direction de la Modernisation et la Normalisation Comptable : recueil de textes législatifs et réglementaires relatifs à la normalisation des professions comptables coédition conseil national de la comptabilité édition du sahel, 2002, Pages : 70,73

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

- وفي حالة ما إذا خلف عضو آخر للمنظمة عليه الاستعلاء لدى الشركة بأسباب ذهاب سلفه؛
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ حسابات زميل، رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر والاستعلاء عن أسباب عدم قبوله تجديد توكيله؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

الفرع الثاني: مرحلة التخطيط والتوجيه لمهمة المراجعة:

- على محافظ الحسابات بعد قبول التوكيل والشروع في العمل وقبل البدء في هذه المرحلة، والمراحل التي تليها أن يحدد جل المخاطر المحيطة بالمؤسسة ومهمة المراجعة على حد سواء.
- كما أن التخطيط والتوجيه لمهمة المراجعة يجب أن يتضمن الآتي:¹
- معرفة عامة حول المؤسسة ومحيطها بهدف تحديد المخاطر المحيطة بها؛
 - التعرف على الأنظمة والمجالات الهامة بهدف تحديد العناصر التي يركز عليها عمل المراجع؛
 - توجيه خطة وبرامج المهمة بهدف إضفاء الطابع الرسمي على مدى طبيعة وتوقيت العمل.

أولاً: معرفة عامة حول المؤسسة:

مهما تكن نوعية المعلومات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات ، فأول ما يبدأ به هو معرفة المعلومات العامة التي تخص المؤسسة موضوع المراجعة، فليس من الممكن تصور مهمة المراجعة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول المؤسسة، وفي هذه الحالة لا يبحث محافظ الحسابات على خلق رأي بقدر ما يبحث عن معلومات عن المؤسسة والمحيط الذي تنشط فيه، سعياً من وراء ذلك إلى التعرف على الأخطار المعرضة لها، وعملية جمع المعلومات لا يقوم بها محافظ الحسابات أثناء عملية التخطيط فقط ولكن يفترض أنه تعرض إليها أثناء عملية قبول المهمة.²

وعلى ضوء ذلك فإن مرحلة الحصول على معلومات عامة تعتبر مرحلة جد هامة خصوصاً إذا تعلق الأمر بمؤسسة جديدة، فهي تهدف إلى تكوين نظرة شاملة وفهم عام لدى محافظ الحسابات لمساعدته على وضع برنامج عمل جيد.

ولحصر المعلومات التي يحتاجها والتي يستعملها فعلياً فشغله الشاغل في هذه المرحلة هو محاولة الإجابة على جملة الأسئلة التالية:³

- ما هو القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة؟ المحيط الاقتصادي، مكانة المؤسسة في السوق وخاصة من جانب المنافسة؟

¹ - Jean Claude Scheid : les audits financiers « comprendre les mécanismes du contrôle légal » Edition d'organisation, Paris, France, 1999, Page : 131.

² - Armand Dayan : manuel de gestion, volume 1, Ellipses, paris France, 1999, Page : 890.

³ - Gérard Valin et Cie, Controlor Et Auditor, Paris, Dunod, 2006, Page : 52.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

- ما هي مختلف أنشطة المؤسسة؟ نوع الأنشطة والخدمات التي تقدمها؟
- من هم المسؤولون عن مختلف الأنشطة العملية والأنظمة في المؤسسة؟
- ما هو التطور التاريخي للمؤسسة؟
- ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى العملي؟
- ما هي الوسائل المستعملة على المستوى التنظيمي؟

ثانياً: إعداد برنامج للمراجعة:

إن التخطيط لعمل المراجعة يجب أن ينعكس على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة، وتحقيق الإشراف السليم عليها مع اعتماد برنامج عمل يكون بمثابة دليل ملخص لما سيقوم به محافظ الحسابات ومساعدته من أعمال.

ويمثل برنامج المراجعة أهم مرحلة من مراحل عنصر التخطيط، حيث يعطي توضيح للخطوط العريضة التي يقوم عليها، ويساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات وتحديد أوقاتها بطريقة منظمة ومعقولة مع إبلاغ هذه التعليمات لكافة الأقسام التي تدخل في مجال المراجعة، وحتى يكون برنامج المراجعة ذو جودة عالية فعلى المراجع أن يقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثالث: مرحلة تقييم الرقابة الداخلية

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC) نظام الرقابة الداخلية سنة 1994 على أنه: "مجموع السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق وفي حدود الإمكان، تسيير محكم وتجميع لأنشطتها، فهذه الإجراءات المحاسبية مع استخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق بها".¹

من هذا التعريف نتضح لنا معالم نظام الرقابة الداخلية في كونه أداء تسييره هذا من جهة، ومن جهة أخرى أداة للوقاية والإنذار عن كل خطر يمكن أن يهدد استقرار المؤسسة.

ولأن حجم الاختبارات التي سيعتمد عليها محافظ الحسابات لفحص الدفاتر والسجلات يتوقف على مدى كفاية هذا النظام كان لزاماً عليه كخطوة أولى فحص وتقييم هذه الأداء.

أولاً: فحص وتقدير الرقابة الداخلية بنص التشريع الجزائري:²

نص المشرع الجزائري على ضرورة فحص وتقدير الرقابة الداخلية وذلك كأحد الاجتهادات المهنية التي يقوم بها وبالرجوع إلى نص التوصية رقم 05 من المقرر 103/SPM/94 في الفقرة 17 نجد: "يقرر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية والتي تقدم مستوى عالي من المصادقية".

¹ - Alain. Mikol : **Les audits financiers**, Edition Nathan, Paris, France 1999, page : 141.

² -République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances Direction Général de la Comptabilité Direction de la Modernisation et la Normalisation, op.cit., pp : (102-105)

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

ونصت الفقرة 20 من نفس التوصية على أن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يتركز على المكونات الأساسية الآتية:

أ- نظام التنظيم:

- تعريف المسؤوليات؛
- تفرقة المهام؛
- تفرقة المهن؛
- وصف المهن؛
- نظام التسريح؛

ب- نظام الإعلام والتوثيق:

- لكي يكون نظام الإعلام والتوثيق مقنعاً يجب عليه أن يتضمن ما يلي:
- إجراءات مكتوبة مستحدثة يومياً؛
- الوثائق دعائم الإعلام؛
- وثائق الإجراءات؛

ج- نظام الأدلة:

- يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد مما يلي:
- لا يسمح بتجديد، تنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة؛
- كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.

د- الوسائل المادية للحماية:

- الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المتخصصة لسهولة الدخول المحمي، تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبخير...

هـ - الموظفين:

- إجراءات التجديد؛
- التكوين الأولي والمستمر؛
- سياسة الأجور؛
- المراقبة والتقييم الدوري للنشاط؛
- و-نظام الإشراف على المراقبة؛

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائية.

ثانيا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إنجاز مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية على أكمل وجه لا بد على محافظ الحسابات القيام بدراسة ومراجعة النظام بطريقة منتظمة مع التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش والتلاعب أو اكتشافه، وهذه الأساليب يمكن أن تكون على النحو التالي:

أ- خرائط التدفق:

نعتبر خريطة التدفق أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للمراجعة وكل ما يتعلق بها من مستندات بحيث تبين مصدر ومصير كل مستند داخل المؤسسة، وتأخذ خرائط التدفق شكلاً بيانياً لجزء من نظام الرقابة الداخلية، كذلك تمكن خرائط التدفق محافظ الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة قوية حول نظام الرقابة الداخلية، وبيان مواطن قوته وضعفه استناداً إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها.

ب- أسلوب قوائم الاستقصاء:

وتسمى كذلك بقوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف محافظي الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتضم قائمة الاستبيان مجموعة من الاستفسارات الكتابية وتضم مجموعة من الأسئلة التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وخاصة العمليات المتكررة والمعتادة مثل: النقدية، عمليات الشراء والبيع...، ويقوم محافظ الحسابات بتوزيعها على موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وبعد ذلك يتم إرجاعها إليه ليقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختيار والعينة، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث يجب أن تضاع بطريقة جيدة، سهلة على أن تكون الإجابة بـ "نعم" أو "لا" أو

"يطبق"، وحين الإجابة بـ "لا" أو "لا" يطبق يشار إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية.

من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز مختلف خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة وتوفير الوقت يعاب على هذه الطريقة من أن الإجابات ربما تتم بدون إعطاء الاهتمام اللازم ولكن بإمكان محافظ الحسابات اكتشاف ذلك عند إجراء المراجعة التفصيلية.¹

ج- الملخص التذكيري:

يشمل هذا الملخص الذي يعده محافظ الحسابات على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدتي المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع، فكأن الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري نطاقها في الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية.

¹ - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، صفحة: 92.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

د- أسلوب التقرير الوصفي:

يقوم محافظ الحسابات حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه أسئلة للموظفين المسؤولين عن أداة كل عملية، فبذلك يتضح لمحافظ الحسابات كيفية سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم محافظ الحسابات أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بترتيب الإجابات، بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.¹

ما يعاب على هذه الطريقة صعوبة تتبع الشرح المطول في شرح الإجراءات كما أنها قد تؤدي في بعض الأحيان إلى نسيان بعض النقاط الهامة.

الفرع الرابع: مرحلة فحص الحسابات

من أجل الوقوف على معلومات صادقة وشرعية ومُعبّرة عن الوضعية الحقيقية التي تعكس وضعيتها عناصر الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:²

الشمولية: أي أن كل العمليات الواجبة التسجيل قد تم تسجيلها، بمعنى أن الموجود هو المسجل في المحاسبة ولا تختلف عنه؛

الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية أي أن المسجل في المحاسبة هو الموجود حقيقة ولا يختلف عنه؛

الملكية: أي حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم؛

التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛

التسجيل المحاسبي: التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وقد تطرق المشرع الجزائري لهذه المرحلة من خلال التوصية رقم 06 من المقرر 103/SPM/94 والمتعلق بالإجراءات الدنيا الخاصة بمراقبة الحسابات غير أن نص هذه التوصية ليس إجباري.

الفرع الخامس: إنهاء المهمة وإعداد تقارير المراجعة الخارجية:

يعتبر إعداد التقرير وما يحتويه من رأي فني محايد عن مدى تمثيل القوائم المالية والمركز المالي لمفهوم الصدق والشرعية، آخر إجراء يقوم به محافظ الحسابات بعد تحقيق المراحل العملية لمنهجية المراجعة الخارجية السالفة الذكر، أما مضمون الأحكام فهو ما يترتب عن مهمة المراجعة وإبداء الرأي من مسؤوليات وأتعاب.

¹ - يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، صفحة: 113.

² - مسعود صديقي، محمد النهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، صفحة: 148.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

أولاً: تقارير المراجعة الخارجية:

يُنظر إلى تقارير المراجعة على أنها المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهي وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة إلى الجمهور المعنى بها من مجلس الإدارة المستثمرون، الدائنون، البنوك... ويجب أن تكون تقارير المراجعة ملكاً للمراجع الذي بذل عناية مهنية فائقة في إعدادها، متبعاً في ذلك معايير إعداد التقرير المعمول بها.

ثانياً: أنواع تقارير المراجعة الخارجية

حدد المشرع الجزائري وحسب التوصية رقم 03 من الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية الصادرة في المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، مجموعة من التقارير، تكون حسب الترتيب التالي:¹

أ-تقرير الاتصال في مجلس الإدارة.

جاء بخصوص هذا التقرير ما يلي:

تضمنت المادة 40 من القانون 08/91 استدعاء محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة، 45 يوماً على الأكثر قبل انعقاده؛ حضور محافظ الحسابات في المجلس، يسمح له بتقديم تقرير حول الاجتهادات المبذولة وكذا إبراز النقائص الملاحظة والخاصة بالمراقبة الداخلية والتعديلات التي تطرأ على وثائق المحاسبة قبل عرضها على المساهمين؛

في حالة تعدد محافظي الحسابات يمكن لهؤلاء تحرير تقرير الاتصال سواء جماعي أو فردي، لا يجوز لمحافظ الحسابات أن يخفي التلاعبات والغلطات الملاحظة في التقرير العام، بحجة أن مجلس الإدارة أو المراقبة قد أُنذر عدة مرات؛

يقوم محافظ الحسابات بالعرض الكامل في التبليغ وهذا طيلة المهمة في كل وقت، وفقاً للظروف مع مسيري الشركة المراقبة لا سيما لفحص المشاكل التي تصادفه أثناء تنفيذ المهمة والشروط التي يجب توفيرها لتنفيذ المهام.

ب-تقرير المراجعة العام:

يعبر محافظ الحسابات عن رأيه المهني في تقرير المراجعة العام، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام محافظ الحسابات بالعمل، ولهذا فإن المعايير المهنية في الجزائر، تنص على أنه ينبغي أن يحدد في التقرير بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية.

¹ - حسب التوصية رقم 03 من الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية الصادرة في المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

ج- التقرير الخاص:

ج-1- التقرير الخاص حول الاتفاقيات التنظيمية:

جاء بخصوص هذا التقرير ما يلي:

يتعلق التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانوناً، وذلك طبقاً لنص المادة (672) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.

إن محافظ الحسابات ملزم بإعداد وتقديم وتقرير خاص حول الاتفاقيات المباحة والتي اعلم بها من طرف الأجهزة المسيرة أثناء النشاط، ويحتوي التقرير الخاص على ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات التي تعرض لمصادقة الجمعية العامة؛
- التعريف بالمستفيدين منها؛
- طبيعة وموضوع الاتفاقيات؛
- الرأي حولها؛

ج-2- تقارير خاصة أخرى:

جاء بخصوص هذا التقرير ما يلي:

بالإضافة إلى التقرير الخاص حول الاتفاقيات التي تبرمها المؤسسة خلال لدورة، يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقارير خاصة أخرى، تتعلق بإعطاء رأيه بصفة خاصة حول:

- الشهادة على خمس أو عشر التعويضات المدفوعة خلال النشاط (قائمة الـ 05 أو الـ 10 الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة)؛
- الحالات التي بإمكانها تعطيل استمرارية الاستغلال؛
- المساهمات في رؤوس أموال شركات أخرى قامت بها المؤسسة إن وجدت؛
- المخالفات التي ارتكبها الإداريين، أعضاء المجلس أو كل عدة عون من الشركة المراقبة وإجراءات الإدلاء لوكيل الجمهورية، وذلك حسبما جاء في المرسوم التشريعي رقم 59/75.

المبحث الثالث: معايير المراجعة الجزائرية (NAA)

لقد قامت الحكومة الجزائرية بإصدار مجموعة من معايير المراجعة الخارجية من أجل التحكم الجيد في الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية وضبطها وتكييفها مع الممارسات الدولية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى هذه المعايير بإنجاز، حيث سنستعرض معايير المراجعة الخارجية الجزائرية الصادرة إلى اليوم في المطلب الأول وإلى دراسة مقارنة لعينة منها بنظيرتها الدولية في المطلب الثاني.

المطلب الأول: عرض معايير المراجعة الجزائرية (NAA)

الفرع الأول: المعايير المتعلقة بالمبادئ القائمة لمهمة التدقيق والتخطيط لها:

أولاً: المعايير رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

يعتبر المعيار 210 من أهم معايير التدقيق الوطنية المستحدثة، ويمكن حصر مجال تطبيق هذا المعيار وأهداف المدقق وشروطه المسبقة للتدقيق من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210		
مجال التطبيق	أهداف المدقق	الشروط المسبقة للتدقيق
- واجبات محافظ الحسابات والمدقق المتعاقد للاتفاق حول أحكام مهام التدقيق الكلي أو الجزئي للكشوف المالية التاريخية - تناول المعيار المهام الملحق، التدقيق المتكرر وتدقيق الكيانات الصغيرة، - اقتراح نماذج لرسالة المهمة في الملحق	- الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة. - تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة أو القائمين على الحكومة - على أحكام مهمة التدقيق - حصول المدقق على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، مع تدوين كل اختلاف محتمل في ملف عمله.	- المرجع المحاسبي مقبول - اعتراف الإدارة وإدراكها وتحملها مسؤولية الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية - تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال - لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبة المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة - حالة توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة، فإنه يتوجب على المدقق مناقشة ذلك مع الإدارة أو مسؤولي الحكومة، وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يرفض ذلك.

الفصل الثاني **تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 الصادر من طرف وزارة المالية وفق المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

ثانيا: المعيار رقم 230 وثائق التدقيق

يمكن حصر كل من مجال تطبيق هذا المعيار، وفائدته وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230		
فائدة للتوثيق	أهداف المدقق	مجال التطبيق
- دعم استنتاج المدقق بالنظر لى أهدافه المحددة في المعيار 200 - تأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة. - مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه. - مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بتدقيق الأعمال وفقا للمعيار رقم 220. - تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير غن أعمالهم - حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية - السماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات - السماح بالقيام بتفتيشات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة	- تشكيل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره. - تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة. - تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية. - تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة.	- يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، مع أنه لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 الصادر من طرف وزارة المالية وفق مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفصل الثاني **تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.**

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

يتمثل مجال تطبيق هذا المعيار وتخطيط التدقيق وهدف ورزنامة التخطيط من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-4): ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"		
مجال التطبيق	هدف ورزنامة التخطيط	تخطيط مهمة التدقيق
- التزامات المدقق فيما يخص تدقيق الكشوف المالية - التدقيقات المتكررة والمسائل الإضافية في إطار مهمة التدقيق الأولية	- وضع استراتيجية عامة مكيفة حسب مهمة التدقيق وعرض برنامج عمل ملائم ويمتاز بنوع من المرونة لمساعدة المدقق فيما يلي: - الاستفادة من مبدأ الأهمية النسبية فيما يخص أداء المدقق وتعامله مع المشاكل المحتملة - التحكم والتنظيم الجيد للمدققين المسؤولين عن المهمة وكل أعضاء الفريق من حيث التنسيق والإشراف وتوزيع المهام وتسهيل عملية الاتصال مع الكيان فيما يتعلق بمهمة التدقيق	- المنهج العام للأعمال - إجراءات التدقيق - طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء التدقيق ومراجعة أعمالهم. - طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة - تنسيق الأعمال في حالة استعمال عمل الآخرين أو في حالة المجمعات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الصادر من طرف وزارة المالية وفق مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الثاني: المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات

سنحاول عرض هذه المعايير ومجال تطبيقها وهدف المراجع من الاعتماد عليها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-5): ملخص لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة لأدلة الإثبات.

رقم المعيار	إسم المعيار	مجال تطبيق المعيار	أهداف المدقق
500	العناصر المقنعة	- يوضح مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية. - يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز لتنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر كافية ومناسبة تؤدي إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. - يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.	- يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

501	العناصر المقنعة اعتبارات خاصة	- يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية وملائمة ومناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشف المالية.	- وجود المخزونات وحالتها. - اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان. - تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي المطبق.
505	التأكيدات الخارجية	إجراءات التأكيد الخارجية المستعملة بهدف الحصول على أدلة الإثبات	- تصور ووضع حيز للتنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية.
510	مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية	- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية (العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم المعلومات) في إطار مهام التدقيق الأولية (حالة أن الكشف المالية لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق)	يجب على المدقق في إطار هذه المهمة جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان: - دقة الأرصدة التي يتم نقلها إلى السنة الجارية. - دقة وملائمة الطرق المحاسبية والتسجيل المحاسبي لأثر التغييرات الحاصلة في هذه الطرق.
530	السبر في التدقيق	- يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق ويعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختبار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر. - يتم المعيار 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.	- الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية	- واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة	جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن: - التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشف المالية سواء كانت مسجلة أو

وإصدارات المعايير الجزائرية.

مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.	بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، كما أن هذا المعيار يطور الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315 و 330 ومعايير أخرى للتقديرات المحاسبية.	والمعلومات الواردة المتعلقة بها.	
- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقريره، التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق. - المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.	- الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشف المالية.	أحداث تقع بعد قفل الحسابات	560
- الحصول على هذه التصريحات من الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشف المالية وشمولية المعلومة المقدمة للمدقق. - تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى. - الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.	- التصريحات الكتابية المشروطة من طرف المدقق.	التصريحات الكتابية	580

520	الإجراءات التحليلية	- التطرق إلى ماهية الإجراءات التحليلية ومحتواها. - تبيان إلزامية هذه الإجراءات باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ووسيلة لتقييم المخاطر.	- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية وتليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اتمام التدقيق للتأكد من التناسق في الإجمال بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.
570	إجراءات الاستغلال	- إلزامات المدقق نحو فرضية استمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية المتعلقة بالإدارة.	- جمع العناصر الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الإستغلال. - استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مقررات وزارة المالية

الفرع الثالث: معايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين.

سنحاول التطرق إلى هذه المعايير فيما يخص مجال تطبيقي وهدف محافظ الحسابات منها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-6): ملخص لمعايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين.

رقم المعيار	اسم المعيار	مجال تطبيق المعيار	أهداف المدقق
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	- يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. - لا يعالج هذا المعيار الحالات التي تقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.	- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛ - في حالة استخدامها؛ تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.
620	استعمال	- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما	- تحديد الحالات أين يقدر

أعمال خبير معين من طرف المدقق	يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.	المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛ - تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.
700	التزامات المدقق بتشكيل رأي حول الكشف المالية. - شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل	- تشكيل رأي حول الكشف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة. - التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 620، 610، 700

المطلب الثاني: دراسة مقارنة لعينة من معايير المراجع الجزائرية مع نظيرها الدولية

الفرع الأول: المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة لمهمة التدقيق والتخطيط لها.

أولاً: مقارنة معيار المراجعة الجزائري رقم 210 مع المعيار الدولي للتدقيق.

الجدول رقم (2-7) مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 230 " وثائق التدقيق. أعمال التدقيق. "		المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 230 " وثائق التدقيق. "
نطاق المعيار الدولي	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	تطرق المعيار الجزائري للتدقيق في مجال تطبيقه إلى واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.	هناك اختلاف طفيف في اسم المعيار، كما أضاف المعيار الجزائري للتدقيق بعض البنود التي لم يذكرها المعيار الدولي للتدقيق في نطاق المعيار وهي: - المهام المتعلقة بالتدقيق. - رسائل المهمة المقترحة. - المدقق (قانوني ومتعاقد)

الفصل الثاني **تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة**
وإصدارات المعايير الجزائرية.

أضاف المعيار الجزائري ضرورة حصول المدقق من المؤسسة محل التدقيق على تأكيدات بخصوص الموافقة على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة.	تطرق المعيار الجزائري إلى نفس البند التي تطرق إليها المعيار الدولي.	هدف المدقق
لم يتناول المعيار الجزائري للتدقيق التعريف ببعض المصطلحات بالإضافة إلى عدم تطرقه إلى الحالات الخاصة المتعلقة بإطار التقرير المالي المعمول به في إعداد القوائم المالية المدعوم بنظام أو لائحة.	تناول المعيار الجزائري للتدقيق معظم البنود التي تطرق لها المعيار الدولي للتدقيق فيما يخص كل من: - الشروط المسبقة المتكررة. - التعديل في شروط ارتباط التدقيق وبعض الحالات الخاصة الأخرى. - محتوى رسالة المهمة مع نموذج في الملحق لتكييفه مع طبيعة المهمة.	باقي عناصر المعيار

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210.

ثانياً: مقارنة معيار المراجعة رقم 230 مع المعيار الدولي للتدقيق.

نبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 مع المعيار الدولي للتدقيق.

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 230 " توثيق أعمال التدقيق "		المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 230 "وثائق التدقيق"
		الاختلاف
نطاق المعيار الدولي		يعالج المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، كما أنه يبقى هذا المعيار ساري المفعول على الرغم من وجود واجبات التوثيق الخاصة المذكور في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، بالإضافة إلى أنه يمكن أن تكون هناك واجبات توثيق إضافية أخرى بنص تشريعي أو قانوني.

الفصل الثاني **تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.**

طبيعة وأغراض توثيق أعمال التدقيق	تتاول المعيار الجزائري للتدقيق كل البنود المتعلقة بطبيعة وأغراض توثيق أعمال التدقيق.	أضاف المعيار الجزائري للتدقيق بالتعريف ببعض المصطلحات المتعلقة بالتوثيق، كما أن المعيار الدولي للتدقيق عالج التعريف بالمصطلحات في عنصر خاص بالتعريفات وتتاول فيه إضافة إلى التعريفات التي تتاولها المعيار الجزائري التعريف بالمدقق الخبير.
هدف المدقق	تتاول المعيار الجزائري كل البنود المذكورة في المعيار الدولي للتدقيق.	أضاف المعيار الجزائري بعض البنود فيما يخص هدف المدقق والمتمثلة فيما يلي: - يهدف المدقق إلى تحضير الوثائق التي تسمح له بالحفاظ على أثر النقاط المهمة التي تساعده في مهام التدقيق المستقبلية. - تسهل القيام بتدقيق مراقبة النوعية.
باقي عناصر المعيار	عالج المعيار الجزائري معظم البنود التي تطرق إليها المعيار الدولي فيما يخص: - التدرج في إعداد وثائق التدقيق وفي الوقت المناسب. - توثيق إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها. - تشكيل ملف التدقيق النهائي. - الأحداث المهمة التي تظهر بعد تاريخ تقرير المدقق. - حماية ملفات العمل وملكيته.	لم يتم التطرق في المعيار الجزائري للتدقيق إلى عنصر جد مهم وهو فيما يخص توثيق الأمور المهمة والأحكام المهنية المهمة المرتبطة بها.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 230.

ثالثا: مقارنة معيار المراجعة الجزائري رقم 300 مع المعيار الدولي للتدقيق.

نبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-9): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 210 " للتخطيط لتدقيق القوائم المالية".	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"
	التوافق الإختلاف

الفصل الثاني **تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة**

وإصدارات المعايير الجزائرية.

لا يوجد أي اختلاف	تطرق المعيار الجزائري للتدقيق لكل من مسؤوليات المدقق عند تخطيط تدقيق الكشف المالية، التدقيقات المتكررة والاعتبارات والمسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.	نطاق المعيار الدولي
أضاف المعيار الجزائري بعض العناصر فيما يخص هدف المدقق ورزنامة التخطيط وتتمثل هذه العناصر فيما يلي: - ماهية التخطيط. - بعض الاعتبارات الخاصة المتعلقة بعملية التخطيط قبل تحديد وتقييم المدقق لمخاطر الاختلالات المعتمدة. كما أن هذه البنود ذكرت في فقرات أخرى متعلقة بالتطبيق والمواد التفسيرية الأخرى بالتطبيق في المعيار الدولي.	تناول المعيار الجزائري للتدقيق كل البنود المهمة المتعلقة بمدى أهمية التخطيط لتدقيق الكشف المالية وكيف يمكن للمدقق الاستفادة من هذا التخطيط وهدف المدقق من ذلك.	هدف المدقق وتوقيت التخطيط
لم يشرح المعيار الجزائري لعنصر جد مهم وهو التغييرات في قرارات التخطيط خلال مسار التدقيق واكتفى بذكر تحسين وتغيير استراتيجية التدقيق في حالة الضرورة، كما أنه تطرق إلى عنصر التوثيق بإيجاز دون التطرق إلى كيفية التوثيق بصفة عامة، بالإضافة إلى التوثيق الخاص بالكيانات الصغيرة.	تناول المعيار الجزائري معظم العناصر التي تطرق لها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي: - إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة. - الأنشطة المبدئية للتدقيق. - أنشطة التخطيط. - اعتبارات خاصة بالكيانات الصغيرة. - التوثيق. - اعتبارات إضافية متعلقة بمهمة التدقيق الأولية بالمحروقات. - القضايا والمنازعات. - التأكيدات الكتابية. - المعلومات القطاعية.	باقي عناصر المعيار

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 300.

الفرع الثاني: المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات.

أولاً: مقارنة معيار المراجعة الجزائري رقم 505 مع المعيار الدولي للتدقيق.

نبين أوجه التشابه الاختلاف من خلال الجدول التالي:

الفصل الثاني **تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.**

الجدول رقم (2-10): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 مع المعيار الدولي للتدقيق.

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 505 " المصادقات الخارجية".		المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 505 "التأكيدات الخارجية"
		الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	عالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.	أضاف المعيار الدولي استثناء فيما يتعلق بالاستفسارات الخاصة بالدعاوي القضائية والمطالبات التي تم تناولها في المعيار الدولي للتدقيق رقم 501.
	هدف المدقق من إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية.	لا يوجد أي اختلاف
	تطرق المعيار الجزائري إلى أهم البنود التي تطرق لها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي: - أنواع إجراءات ونتائج إجراءات التأكيدات الخارجية.	لم يتطرق المعيار الجزائري للتدقيق إلى مدى تأثير أنواع المصادقات الخارجية على أدلة الإثبات.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 505

ثانيا: مقارنة معيار المراجعة الجزائري رقم 520 مع المعيار الدولي للتدقيق.

نبين أوجه التشابه والاختلاف من خلا الجدول التالي:

الجدول رقم (2-11): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 520 الإجراءات التعليلية		المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم "520" الإجراءات التحليلية
		الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	عالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وإلزامية أداء المدقق لهذه الإجراءات، وتناول كذلك علاقة الإجراءات التحليلية بمحتوى ما عالج المعيار 315، كما تطرق إلى	لقد تم إضافة مفهوم ومحتوى الإجراءات التحليلية في نطاق المعيار ولم تذكر في بند منفصل كما عالجه المعيار الدولي للتدقيق.

الفصل الثاني **تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.**

	مفهوم الإجراءات التحليلية ومحتوى هذه الإجراءات.	
هدف المدقق	يتمثل هدف المدقق من خلال وضع الإجراءات التحليلية هو جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة، كما يجب على المدقق تصور وأداء إجراءات التدقيق في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التماسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.	لا يوجد أي اختلاف.
باقي عناصر المعيار	تتاول المعيار الجزائري للتدقيق كل البنود التي تتاولها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي: - الإجراءات التحليلية المادية - الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة. - تحليل نتائج الإجراءات التحليلية	نظرا لوجود علاقة وتأثير جد مهم بين الإجراءات التحليلية والمعار الدولي للتدقيق رقم 330 استجابات المدقق للمخاطر المقدر، حيث انه المعيار الدولي أعطى أهمية جد مهمة لهذه العلاقة والتأثير، لكن المعيار الجزائري تطرق بشكل مختصر لهذه البنود المهمة.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 520.

ثالثا: مقارنة معيار المراجعة الجزائري رقم 560 مع المعيار الدولي للتدقيق.

نبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-12): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 560 "الأحداث اللاحقة"		المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 560 "الأحداث اللاحقة"
نطاق المعيار الدولي	التوافق	الاختلاف
تتاول هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشف المالية	لا يوجد اختلاف	

لا يوجد اختلاف	يتمثل هدف المدقق في إطار هذا المعيار فيما يلي: - الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق - المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.	هدف المدقق
لم يشير المعيار الجزائري للتدقيق إلى المعيار 700 مثلما أشار إليه المعيار الدولي في تناوله بند الأحداث اللاحقة، كما أن المعيار الجزائري لم يبين واجبات المدقق في حالة الحقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية.	تناول هذا المعيار مجموعة مهمة من العناصر المتمثلة فيما يلي: - مجموعة من المفاهيم الخاصة بالأحداث اللاحقة وتواريخها - الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق - الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية.	باقي عناصر المعيار

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 560.

رابعاً: مقارنة معيار المراجعة الجزائري رقم 570 مع المعيار الدولي للتدقيق.

نبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الفصل الثاني تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.

الجدول رقم (2-13): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الجزائري رقم 570 "الأحداث اللاحقة"	المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 570 "استمرارية الاستغلال"	المعيار الدولي للتدقيق
الاختلاف	التوافق	نطاق المعيار الدولي
لا يوجد اختلاف	التزامات المدقق نحو فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية المتعلقة بالإدارة.	هدف المدقق
لا يوجد اختلاف	تتمثل أهداف هذا المدقق في إطار هذا المعيار إلى ما يلي: - جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ - استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقاً من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق	باقي عناصر المعيار
على الرغم من تطرق المعيار الجزائري إلى معظم البنود التطرق إليها المعيار الدولي غير أن هناك بعض الاختلاف في استناد المعيار الدولي للتدقيق في بعض بنوده على المعايير المحاسبية الدولية، كما أنه هناك غياب الملاحق التوضيحية في المعايير الجزائرية للتدقيق.	عالج المعيار الجزائري معظم البنود التي تطرق إليها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي: - إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة - تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة - الاستنتاجات وتقرير التدقيق - تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود "عدم يقين" معتبر. - التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570

الفصل الثاني **تذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية.**

الفرع الثالث: المعايير المتعلقة بالتقرير والاستفادة في عمل الآخرين:
مقارنة معيار المراجعة الجزائري رقم 700 مع المعيار الدولي للتدقيق.
نبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-14): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية		لمعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 700 "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"
الاختلاف	التوافق	نطاق المعيار الدولي
لقد أشار المعيار الجزائري إلى أن هذا المعيار يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق عندما يكون قد صاغ رأي غير معدل، غير أن المعيار الدولي أشار إلى شكل ومحتوى تقرير المدقق بصفة عامة دون الإشارة إلى نوع الرأي، كما أن المعيار الجزائري لم يشير إلى نوع القوائم المالية المعنية بتطبيق هذا المعيار.	يعالج هذا المعيار العناصر التالية: - التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية - شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل	
لا يوجد أي اختلاف	تتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار فيما يلي: - تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة - التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي	هدف المدقق

بقاى عناصر المعيار	تتاؤل المعيار الجزائري للتدقيق معظم البنود التي تطرق لها المعيار الدولي للتدقيق ولكن بشكل مختصر، مع إضافة نموذج توضيحي في ملحق المعيار.	في عنصر تأسيس رأي حول الكشوف المالية لم يتطرق المعيار إلى العلاقة بين هذا المعيار مع المعايير الأخرى للتدقيق، وكذلك التقويمات المهمة الواجبة على المدقق القيام بها .
--------------------	--	--

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

خاتمة الفصل الثاني:

يمكن القول أن الحكومة الجزائرية تسعى الى الرفع من جودة مهنة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال جملة الإصلاحات التي قامت بها، حيث أن هذه الإصلاحات مست جميع الجوانب المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، قامت بإعادة هيكلة التنظيمات المهنية التي تشرف على المراجعة وإعادة النظر في تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بالإضافة الى قيامها بإصدار معايير المراجعة الجزائرية حيث أنه تطرقنا الى أهم المعايير الصادرة حتى تاريخ اليوم.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لواقع المراجعة الخارجية
في الجزائر على
ضوء معايير الجزائرية للمراجعة

مقدمة الفصل:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية الاستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين المتخصصين بالجزائر عن واقع وآفاق الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر على ظل المعايير الجزائرية للمراجعة "NAA"، حيث نهدف في محور أول إلى دراسة مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01، وهذا من وجهة نظر محافظي الحسابات الجزائريين والأساتذة الجامعيين المتخصصين، وفي محور ثانٍ معرفة مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؛ وفي محور ثالث دراسة مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

ويعتبر مجتمع المراجعين الخارجيين ممثلاً بمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين المتخصصين هو المجتمع الإحصائي الطبيعي للقيام بهذا البحث التجريبي، لذلك فقد تضمنت الدراسة قائمة استبيان مكونة من مجموعة من الأسئلة أو البنود المستوحاة من المقالات والقوانين والدراسات السابقة، بحيث تكفل العينة التي تم الحصول عليها من مجموع الردود تمثيل المجتمع أحسن تمثيل باستخدام الاختبارات الإحصائية، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة، مع اختبار لفرضيات الدراسة.

وعليه، نستعرض في هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية

يعالج هذا المبحث عرضاً عاماً للإطار العام للدراسة الميدانية من حيث، هدف الدراسة ونوع العينة التي تم اختيارها لتوزيع قوائم الاستقصاء عليها، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الاستقصاء.

المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة

في ضوء الدراسة الميدانية، سيتم اختبار مدى صحة الفروض القائم عليها البحث، وتوضيح المكونات الرئيسية لقائمة الاستقصاء.

الفرع الأول: الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى معرفة التصورات العامة لمدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01، ومدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية ومخرجاتها بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

القاعدة التي بني عليها مجتمع الدراسة هي فئة محافضي الحسابات وخبراء المحاسبة المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الغرفة الوطني لمحافضي الحسابات بعنوان نشاط 2021 وكذا الأساتذة الجامعيين المتخصصين.

الفرع الثالث: عينة الدراسة

تم توزيع قائمة الاستقصاء على مفردات العينة بالاعتماد وبنسبة كبيرة على البريد الإلكتروني الرسمي لفئة محافضي الحسابات وخبراء المحاسبة والمُعتمدين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، الذي تم الحصول عليه من المقرر الأخير الذي يحمل الرقم 165 والصادر في 14 أبريل 2021 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021. مع توزيع نسبة قليلة جداً على مكاتب المراجعة، ونفس الأمر بالنسبة للأساتذة الجامعيين المتخصصين.

وهذا بهدف الاستفادة من مزايا التكنولوجيا في البحث العلمي خصوصاً وأن عناوين البريد الإلكتروني لفئة الدراسة هي عناوين معتمدة وبشكل رسمي من طرف المجلس الوطني للمحاسبة. هذا مع الرغبة في منح المستقصى منه الوقت الكافي لملء القائمة بكل أريحية ومن هاتفه الذكي دون الاستعانة بجهاز الكمبيوتر؛ حيث تم إعداد قائمة الاستقصاء في شكل رابط عن طريق صيغة "Google forms" وتم إرساله إلى العينة المستهدفة دون استثناء والممثلة للمجتمع الإحصائي. مع التنويه أنه تم مراسلة العينة لأكثر من مرتين وهذا ما بين شهري أبريل ومنتصف شهر ماي من سنة 2022 أين تم التوقف عن استلام الردود، وكان معدل الاستجابة ضعيف جداً وهذا بالرغم من الخصائص والمميزات التي تمنحها التكنولوجيا، وذلك راجع ربّما

لتصادف فترة التوزيع مع فترة الانتهاء من إعداد القوائم المالية أو اللامبالاة المعروفة عن أفراد مجتمع الدراسة، وبمجرد أن بلغ عدد الردود 40 رد تم التوقف عن استقبال الردود وتم الاكتفاء بهذا القدر نظرا لضيق الوقت الممنوح لنا على مستوى طور الماستر، هذا وتعتبر كل أجوبة الردود صالحة للتحليل باعتبار أن عملية الانتقال من محور إلى محور أثناء الإجابة على "Google forms" لا يتم إلا بعد التأشير على جميع فقرات المحور، وقد تم وضعه كشرط إلزامي أثناء ملئ قائمة الاستقصاء، وهي موزعة على مجتمع الدراسة وفقا لجدول توزيع العينة رقم (1-3).

الجدول رقم (1-3): توزيع عينة الدراسة

المجموع	محافظي الحسابات	الخبراء المحاسبين	الأستاذة الجامعيين
40	05	25	10
% 100	%12.5	% 62.5	%25
المستجيبين			نسبة الاستجابة

المصدر: تم إعداد الجدول بناءً على قائمة الاستقصاء

وكما يبين الجدول السابق، فقد بلغ عدد المستقصى منهم من فئة محافظي الحسابات 25 وبنسبة (62.5 %) من أصل 40 مستجوباً، ومن فئة الخبراء المحاسبين 05 وبنسبة (12.5 %) من أصل 40 مستجوباً، ومن فئة الأساتذة الجامعيين 10 وبنسبة (25 %) من أصل 40 مستجوباً.

الفرع الرابع: تصميم قائمة الاستقصاء

في ضوء التحليل النظري المستفيض والسابق ذكره، تم إعداد قائمة الاستقصاء والتي تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من (غير موافق بشدة إلى موافق بشدة) بالنسبة لفقرات المحاور الثلاث مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة، وقد تم تبويب قائمة الاستقصاء إلى المحاور الآتية:

- المحور الأول (الفقرة رقم 1-08): يهدف إلى قياس مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01؛

- المحور الثاني (الفقرة رقم 1-08): ويهدف إلى معرفة مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.

- المحور الثالث (الفقرة رقم 1-10): ويهدف إلى التعرف على مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

كما تم اعتماد مقياس ليكارت (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود قائمة الاستقصاء، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (2-3).

جدول رقم (2-3): مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
5	موافق بشدة

موافق	4
محايد	3
غير موافق	2
غير موافق بشدة	1

المصدر: تم إعداد الجدول بناءً على قائمة الاستقصاء

هذا وتم وضع معيار لتفسير هذه الأرقام بإعطاء المتوسط الحسابي النظري مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث يتم حساب المدى كمرحلة أولى والذي يساوي أكبر رقم في مقياس ليكارت ناقصاً أصغر رقم، أي أن المدى يساوي: $(5-1=4)$ ، بعدها يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات (الخيارات)، أي أن طول الفئة يساوي: $(=0,8)$ فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى $(1+0,8)$ ، وهكذا بالنسبة لبقية قيم المتوسطات الحسابية، فيكون كما هو موضح في الجدول رقم $(5-3)$ الذي يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية.

الجدول رقم $(3-3)$: معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)

الأهمية	الوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1,80 - 1
غير موافق	2,60 - 1,81
محايد	3,40 - 2,61
موافق	4,20 - 3,41
موافق بشدة	5 - 4,21

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي.

الفرع الخامس: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS, version 22) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، كما تم استخدام برنامج الإكسل (Excel 2007) في إفراغ البيانات ونقلها من صيغة (Google forms) إلى برنامج (SPSS)؛ أما عند تحليل نتائج الدراسة فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة في هذا النوع من الدراسات والتي تعتمد أساساً على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وفيما يلي نورد أهم الأساليب التي تم استخدامها.

- (1) التكرارات والنسب المئوية: تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات قائمة
- (2) المتوسط الحسابي: تم استخدامه كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستقصى منهم؛
- (3) الانحراف المعياري: وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي؛
- (4) اختبار الدلالة الإحصائية (T.test) لعينتين مستقلتين؛

(5) معامل الارتباط بيرسون (Pearson): لاختبار صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الثلاث والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة.

(6) معامل الارتباط لسبيرمان (Spearman): لاختبار فرضيات الدراسة الفرعية والرئيسية.

(7) اختبار (One Sample T-Test) للعينة المفردة لاختبار فرضيات الدراسة بمستوى معنوي (5%)

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث: المؤهل العلمي والوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

الفرع الأول: المؤهل العلمي

يعرض الجدول رقم (3-4) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي وهي كالاتي:

الجدول رقم (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
62.5 %	25	ليسانس
15 %	06	ماجستير / ماستر
22.5 %	09	دكتوراه
100 %	40	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول رقم (3-4)، يتضح أنّ أعلى نسبة تعود لحاملي شهادة ليسانس بنسبة (62.5%) ثم يليها حاملي شهادات الدكتوراه بنسبة (22.5%)، ثم يليها حاملي شهادة ماجستير / ماستر بنسبة (15%).

ويمكن القول بأنّ جلّ أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية جدّ عالية، وهذا يعني أنّ عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً القادرة على الإجابة على أسئلة الاستقصاء وعن وعي بمحاورها.

الفرع الثاني: الوظيفة الحالية

يوضح الجدول رقم (3-5) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (3-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

النسبة	التكرار	الوظيفة الحالية
12.5 %	05	خبير محاسبي
62.5 %	25	محافظ حسابات
25 %	10	أستاذ جامعي
100 %	40	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS .

يتضح من الجدول رقم (3-5) أن فئة محافظ حسابات تمثل (62.5%) وهذا منطقي لكونها الفئة المستهدفة بالدرجة الأولى، ثم تليها فئة الأساتذة الجامعيين — (25%) فالخبراء المحاسبين — (12.5%).

الفرع الثالث: الخبرة المهنية

يقوم الجدول رقم (3-6) بعرض توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية وهي كالآتي:

الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	08	20 %
من 5-10 سنوات	14	35 %
أكثر من 10 سنوات	18	45 %
المجموع	40	100 %

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول أعلاه نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى ثلاث مجالات كما هو موضح، حيث الفئة لأكثر من 10 سنوات تمثل أكبر نسبة بـ 45% ثم تليها الفئة ذات المجال من 5 سنوات عمل إلى 10 سنوات بنسبة 35% فأخر فئة لأقل من 05 سنوات بنسبة 20%، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جدّ عالية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على نتائج الدراسة.

المطلب الثالث: صدق وثبات قائمة الاستقصاء

تم قياس فقرات قائمة الاستقصاء وذلك للتأكد من صدقها وثباتها، وهو ما يحتويه هذا العنصر.

الفرع الأول: صدق الأداة

نقصد بالصدق أن تقيس قائمة الاستقصاء ما وضعت لقياسه، ولأجل ذلك تم عرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والمراجعة والإحصاء عن مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الردود تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم وتوصياتهم.

أولاً: صدق الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء

تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء بحساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الخمس والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة، وهذا وفق الآتي:

1-الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10

يبين الجدول رقم (3-7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول عن المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (3-7): الصديق الداخلي لفقرات المحور الأول عن المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	استحداث ثلاث هيئات مشرفة على المهنة ومنحها الاستقلالية أثر إيجابياً على بيئة المراجعة الخارجية الجزائرية.	.63**	0,000
02	توزيع الصلاحيات وفصل المهام بين الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة جعل من خدمات المراجعين المنتمين لها أكثر جودة وتنظيماً وفاعلية.	.72**	0,000
03	الإصلاحات المستحدثة في المهنة ساهمت في جعل الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة أكثر تفتحاً على بيئة المراجعة الدولية.	.81**	0,000
04	الإصلاحات المستحدثة في المهنة ساهمت في تبني معايير مراجعة جزائرية خالصة.	.73**	0,000
05	الطريقة المستحدثة لتكوين المراجعين الخارجيين ومنح الاعتمادات وفق القانون 10-01 تعتبر أكثر جودة وفاعلية	.86**	0,000
06	الإصلاحات المستحدثة في المهنة كانت لها انعكاسات إيجابية على مخرجات خدمات المراجعة (تقارير المراجعة).	.90**	0,000
07	ساهمت الإصلاحات المستحدثة في المهنة من تقليص فجوة التوقعات بين المراجعين والأطراف المستفيدة من خدماتهم.	.72**	0,000
08	وضع دفتر شروط يحدد مواصفات المراجع والشروط الواجب توفرها فيه ساهم في تحسين أداء المراجع وجودة خدمات المراجعة.	.74**	0,000

**الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من نتائج الجدول نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.567) فيما كان الحد الأعلى (0.909) ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01) وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي وعليه فإن جميع فقرات المحور الأول متسقة داخلياً مع المحور الأول الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول.

2-الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني عن مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.

يبين الجدول رقم (3-8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني عن مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.

الجدول رقم (3-8): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني عن مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تم إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة وفق نفس الإجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة.	.51**	0,000
02	إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة من طرف وزارة المالية وليس المنظمات المهنية لا يتماشى مع استقلاليه مهنة المراجعة.	.55**	0,000
03	إسناد وضع المعايير الجزائرية للمراجعة إلى المجلس الوطني للمحاسبة مكن من رفع أداء مهنة المراجعة.	.83**	0,000
04	إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة عن طريق التشريع مكن من مواكبة التدرج في الإصلاحات المستحدثة ومواكبة التوجهات الاقتصادية للجزائر.	.39**	0,001
05	إصدار معايير جزائرية للمراجعة جاء لمواكبة الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 ومسايرة المعايير الدولية للمراجعة.	.78**	0,000
06	تم وضع هيئة مهنية أو لجنة خاصة للقيام بدورات تدريبية وتكوينية مسبقة للمراجعين الخارجيين فيما يخص عملية شرح وتطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة.	.25*	0,040
07	تم إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة بالتشاور مع مجموعة من الأكاديميين والذهنيين المختصين في مجال المراجعة والمحاسبة.	.47**	0,000
08	المعايير الجزائرية للمراجعة كانت هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	.76**	0,000

**الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%

*الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 5%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من نتائج الجدول السابق نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01) و (0.05)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات

الارتباط (0.255)، فيما كان الحد الأعلى (0.834)، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0,05) ، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي، ما يدل على وجود اتساق داخلي قوي جداً لفقرات المحور الثاني .

3-الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

الجدول رقم (3-09): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تحسين جودة المعلومة المالية.	0.47**	0,000
2	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تحسين أداء المراجعين.	.86**	0,000
3	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم مستخدمي تقارير المراجعة لاتخاذ قرارات أمثل وأنجع.	.64**	0,000
4	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في الرفع من فعالية ونجاعة المهنة دون عوامل أخرى.	.46**	0,000
5	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تقليص فجوة التوقعات بين المهنة والأطراف المستفيدة من خدماتها.	.63**	0,000
6	التغيير في محتوى وشكل تقارير المراجعة بموجب المعايير الجزائرية للمراجعة أثر إيجاباً على جودة التقارير وعملية الإفصاح.	.68**	0,000
7	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في جعل بيئة المراجعة الوطنية أكثر انفتاحاً وتكيفاً ومسايرة لبيئة المراجعة الدولية	.54**	0,000
8	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تخفيض نسبة التباين والاختلاف بين الممارسات المهنية على المستوى المحلي والدولي.	.58**	0,000
9	غياب معايير مهام الضمان ومعايير مراجعة القوائم المالية المرحلية ومعايير جودة المراجعة أدّى إلى التقليل من نوعية تدخلات المراجع وتقليل جودة خدمات المراجعة.	.39**	0,001
10	تبني المعايير الجزائرية للمراجعة مكن من تجاوز القصور المنهجي الذي عانت منه مهنة المراجعة في الجزائر	.60**	0,000

**الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول السابق نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.461)، فيما كان الحد الأعلى (0.864)، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0,01)، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي، ما يدل على وجود اتساق داخلي قوي جداً لفقرات المحور الثالث.

ثانياً: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

1- صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة الثالث

يظهر جدول رقم (3-10) معامل الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء.

الجدول رقم (3-10): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء.

الرقم	المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10	0,802**	0,000
02	مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة	0,658**	0,000
03	مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة	0,711**	0,000

**الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من نتائج الجدول السابق يتضح أن جميع معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.685)، فيما كان الحد الأعلى (0.802)، ومستوى الدلالة لكل محور أقل من (0,01)، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي، ما يدل على وجود اتساق داخلي قوي جداً لمحاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة الخمس.

الفرع الثاني: ثبات فقرات قائمة الاستقصاء

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية بطريقة معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alfa Cronbach)، حيث تعتبر أنسب طريقة لحساب ثبات الأوزان المستخدمة في البحوث كالاستبيانات أو مقاييس الاتجاه، وهي ملائمة لأداة الدراسة الحالية كونها تشمل على عدة أبعاد، حيث إنها تستخدم للحصول على الثبات عندما تتكون الأداة من أبعاد أو مجالات، وعادة ما تتراوح قيمة معامل (Alfa Cronbach) بين (0 - 1) وكلما اقتربت من الواحد كلما عكس ذلك قوة التماسك الداخلي للمقياس.

ويظهر الجدول (3-11) معاملات (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والقائمة ككل.

الجدول رقم (3-11): معاملات (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والقائمة ككل

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	معامل (Alfa Cronbach)
01	مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10	08	0,938
02	مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة	08	0,698
03	مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة	10	0,827
		26	0,902

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام (Alfa Cronbach) مرتفع، حيث بلغ قيمة (90%) لإجمالي فقرات الاستبيان (26)، فيما تراوح ثبات المحاور ما بين (69%) كحد أدنى وبين (93%) كحد أعلى وهذا يدل على أن قائمة الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة

وعليه ومن خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (قائمة الاستقصاء) بدرجة مرتفعة وصدق اتساقها الداخلي مما يجعلنا نطبقها على كامل العينة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث عرضاً لما تم جمعه من إجابات لعينة الدراسة على أسئلة وفقرات وتفاصيل قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها وإرسالها إليهم واستلامها منهم؛ وقد عرضت النتائج في شكل جداول توضح عدد ونسب الإجابات إلى كل خيار من خيارات الأسئلة التي تتمثل في خمسة حقول تنتقل من السلبي إلى الإيجابي، وكل تلك الجداول موجودة ضمن مخرجات برنامج (spss) دون ذكرها تفصيلاً في هذا المبحث. كما يتضمن المبحث تحليلاً وصفيًا معزراً بقيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لنتيجة كل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء على حدى مع نتيجة المحور ككل، وهذا في سبيل التوصل إلى استنتاجات مفصلة ومستقلة وصحيحة قدر الإمكان للوصول إلى درجة إثبات أو رفض الفرضيات التي استندت إليها الدراسة؛ ويتم تقسيم هذا المبحث وفقاً للمحاور الأساسية الثلاث لقائمة الاستقصاء ليتسنى لنا بناء استنتاجات سليمة على أساس المواضيع الأساسية التي كونت الهيكل الارتكازي لهذه الدراسة.

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة للمحور الأول

لمعرفة التصورات العامة لمراجعي الحسابات في بيئة الجزائر عن واقع الممارسة المهنية في ظل الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10، تم إعداد فقرات ضمن المحور الأول تتعلق بقياس ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10؛ كما تم تصنيف إجابات المستقصى منهم في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة؛ ويقدم الجدول رقم (12-3) إجابات المستقصى منهم عن مدى وجود عينة من تلك الممارسات ووفق الآتي:

الجدول رقم (12-3): إجابات المستقصى منهم عن مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	استحداث ثلاث هيئات مشرفة على المهنة ومنحها الاستقلالية أثر إيجاباً على بيئة المراجعة الخارجية الجزائرية.	3,4462	7,2953	(موافق)
02	توزيع الصلاحيات وفصل المهام بين الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة جعل من خدمات المراجعين المنتمين لها أكثر جودة وتنظيماً وفاعلية.	6,7694	7,9270	(موافق بشدة)
03	الإصلاحات المستحدثة في المهنة ساهمت في جعل الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة أكثر تفتحاً على بيئة المراجعة الدولية.	2,8154	1,01385	(محايد)
04	الإصلاحات المستحدثة في المهنة ساهمت في تبني معايير مراجعة جزائرية خالصة.	0013,4	9,6501	(موافق)
05	الطريقة المستحدثة لتكوين المراجعين الخارجيين ومنح الاعتمادات وفق القانون 01-10 تعتبر أكثر جودة وفاعلية.	6,1543	7,5575	(موافق)
06	الإصلاحات المستحدثة في المهنة كانت لها انعكاسات إيجابية على مخرجات خدمات المراجعة (تقارير المراجعة).	9,2802	8,8334	(محايد)
07	ساهمت الإصلاحات المستحدثة في المهنة من تقليص فجوة التوقعات بين المراجعين والأطراف المستفيدة من خدماتهم.	2314,3	9,2378	(موافق)
08	وضع دفتر شروط يحدد مواصفات المراجع والشروط الواجب توفرها فيه ساهم في تحسين أداء المراجع وجودة خدمات المراجعة.	9,8463	7,1790	(موافق)
	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الأول ككل	5,4443	6,7715	(موافق)

يتضح من الجدول رقم (3-12) أن معظم الإجابات تتفق حول ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01.

حيث نجد أن الفقرة رقم (02) والتي تنص على: " توزيع الصلاحيات وفصل المهام بين الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة جعل من خدمات المراجعين المنتمين لها أكثر جودة وتنظيماً وفاعلية"، تمثل أول الفقرات ترتيباً وهي أكثرها تجانساً في إجابات المستقصى منهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4,6769) بانحراف معياري (0.79270) وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح سابقاً في الجدول رقم (3-3)، وبإجمالي إجابات موجودة وموجودة بكثرة عددها (19) من أصل (40) وذلك يعكس مدى التوافق والانسجام والتجانس بين إجابات المستقصى منهم تجاه الفقرة ومحتوها.

ومن ناحية أخرى، احتلت الفقرة رقم (06) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، والتي تنص على: " الإصلاحات المستحدثة في المهنة كانت لها انعكاسات إيجابية على مخرجات خدمات المراجعة (تقارير المراجعة) "، وهذا بانحراف معياري (0.86464) ومتوسط حسابي (2,8092) وهو ما يقابل درجة محايد في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات (محايد) عددها (18) من أصل (40)، أي ما نسبته (45%) من المستقصى منهم التزموا الحياد في هذا السؤال.

كل هذا يتفق ويتناسب مع قيمة المتوسط المرجح للأوزان للمحور الأول والذي بلغ قيمة (3,4544) بانحراف معياري (0.67)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي، مما يشير إلى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة للمحور الثاني

يهتم هذا العنصر بدراسة المحور الثاني من محاور قائمة الاستقصاء محل الدراسة والذي يهتم بمعرفة مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؛ كما تم تصنيف إجابات المستقصى منهم في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة؛ ويقدم الجدول رقم (3-13) إجابات المستقصى منهم عن مدى رضاهم عن المسار العام لإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة ووفق الآتي:

الجدول رقم (3-13): إجابات المستقصى منهم عن مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تم إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة وفق نفس الإجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة	3,33	1,08	(محايد)
2	إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة من طرف وزارة المالية وليس المنظمات المهنية لا يتماشى مع استقلال مهنة المراجعة.	6,04	0,56	(موافق)

3	إسناد وضع المعايير الجزائرية للمراجعة إلى المجلس الوطني للمحاسبة مكن من رفع أداء مهنة المراجعة.	3,98	0,62	(موافق)
4	إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة عن طريق التشريع مكن من مواكبة التدرج في الإصلاحات المستحدثة ومواكبة التوجهات الاقتصادية للجزائر.	4,24	0,68	(موافق بشدة)
5	إصدار معايير جزائرية للمراجعة جاء لمواكبة الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 ومسايرة المعايير الدولية للمراجعة.	1,64	0,60	(موافق بشدة)
6	تم وضع هيئة مهنية أو لجنة خاصة للقيام بدورات تدريبية وتكوينية مسبقة للمراجعين الخارجيين فيما يخص عملية شرح وتطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة.	0,24	0,80	(موافق)
7	تم إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة بالتشاور مع مجموعة من الأكاديميين والذهنيين المختصين في مجال المراجعة والمحاسبة	4,13	0,84	(موافق)
8	المعايير الجزائرية للمراجعة كانت هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	4,35	0,92	(موافق بشدة)
	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الثاني	4,20	0,44	(موافق بشدة)

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول أعلاه، أن معظم الإجابات تتفق عن المسار العام الذي تم من خلاله إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط العام الذي بلغ قيمة (4.20) وهي تتردد في فئة موافق بشدة.

ونتيجة لذلك، يتضح أن الفقرة رقم (5) والتي تنص على: " إصدار معايير جزائرية للمراجعة جاء لمواكبة الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 ومسايرة المعايير الدولية للمراجعة "، هي أكثر العبارات تجانساً في إجابات المستقصي منهم، وأولها في الترتيب، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (4.61) بانحراف معياري (0.60) وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح سابقاً في الجدول رقم (3-3)، وهو ما يعني أن أكثر من (93.4%) من المراجعين المستقصي منهم في

الجزائر يتفقون على أن إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة جاء لمواكبة الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 ومسيرة المعايير الدولية للمراجعة.

ومن ناحية أخرى، احتلت الفقرة رقم (1) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، والتي تنص على: " تم إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة وفق نفس الإجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة "، حيث سُجلت أعلى قيمة للانحراف المعياري بـ (1.08)، وأدنى قيمة في المتوسط الحسابي بـ (3.33) وهو ما يقابل درجة (محايد) في مقياس ليكارت الخماسي، ما يعني أن أكثر من (73.3%) من المراجعين المستقصى منهم محايدون في قضية إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة وفق نفس الإجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة كل هذا يتفق ويتناسب مع قيمة المتوسط المرجح للأوزان للمحور الثاني والذي بلغ قيمة (4.20) بانحراف معياري (0.44)، وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي، مما يشير إلى وجود رضى عن المسار العام الذي تم من خلاله إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة للمحور الثالث

يتناول هذا العنصر المحور الثالث من محاور قائمة الاستقصاء محل الدراسة والذي يتضمن مجموعة من الفقرات تهدف عموماً إلى قياس مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة، كما تم تصنيف إجابات المستقصى منهم في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة؛ ويقدم الجدول رقم (14/3) إجابات المستقصى منهم عن مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة ووفق الآتي:

الجدول (3-14): إجابات المستقصى منهم عن مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تحسين جودة المعلومة المالية.	4,43	0,70	(موافق بشدة)
2	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تحسين أداء المراجعين.	4,27	0,45	(موافق بشدة)
3	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم مستخدمي تقارير المراجعة لاتخاذ قرارات أمثل وأنجع.	3,92	0,77	(موافق)
4	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في الرفع من فعالية ونجاعة المهنة دون عوامل أخرى.	4,80	0,40	(موافق بشدة)
5	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تقليص فجوة	4,33	0,59	(موافق بشدة)

			التوقعات بين المهنة والأطراف المستفيدة من خدماتها.	
6	التغيير في محتوى وشكل تقارير المراجعة بموجب المعايير الجزائرية للمراجعة أثر إيجاباً على جودة التقارير وعملية الإفصاح.	4,10	0,73	(موافق)
7	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في جعل بيئة المراجعة الوطنية أكثر انفتاحاً وتكيفاً ومسيرة لبيئة المراجعة الدولية	4,47	0,50	(موافق بشدة)
8	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تخفيض نسبة التباين والاختلاف بين الممارسات المهنية على المستوى المحلي والدولي.	4,06	0,58	(موافق)
9	غياب معايير مهام الضمان ومعايير مراجعة القوائم المالية المرحلية ومعايير جودة المراجعة أدت إلى التقليل من نوعية تدخلات المراجع وتقليل جودة خدمات المراجعة.	4,61	0,60	(موافق بشدة)
10	تبنى المعايير الجزائرية للمراجعة مكن من تجاوز القصور المنهجي الذي عانت منه مهنة المراجعة في الجزائر	4,46	0,50	(موافق بشدة)
	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الثالث	4,32	0,36	(موافق بشدة)

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير الجدول رقم (3-14) إلى وجود تأثير إيجابي لمهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة؛ إذ أن المتوسط الحسابي البالغ (4.32) أكبر من المتوسط الافتراضي (3,5)؛ وتتمثل أهم مظاهر التأثير في العناصر المرتبة وفق الآتي:

- أكثر من (80%) من مراجعي الحسابات المستقصى منهم يتفقون وبشدة على أن " المعايير الجزائرية للمراجعة ساهمت في الرفع من فعالية ونجاعة المهنة دون عوامل أخرى "؛ حيث جاءت هذه الفقرة ورقمها (04) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.80) وانحراف معياري (0.40) وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكرت الخماسي الموضح سابقاً في الجدول رقم (3-3)، وبإجمالي إجابات موافق بشدة عددها (25) من أصل (40).

- أكثر من (67.7%) من مراجعي الحسابات المستقصى منهم يتفقون وبشدة على أن "غياب معايير مهام الضمان ومعايير مراجعة القوائم المالية المرحلية ومعايير جودة المراجعة أدت إلى التقليل من نوعية تدخلات المراجع وتقليل جودة خدمات المراجعة"؛ وجاءت هذه الفقرة ورقمها (09) في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ (4.61) وانحراف معياري (0.60) أكبر من سابقه، وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات موافق بشدة عددها (24) من أصل (40).
- ما يقرب من (66.2%) من مراجعي الحسابات المستقصى منهم يتفقون على أن "المعايير الجزائرية للمراجعة ساهمت في تخفيض نسبة التباين والاختلاف بين الممارسات المهنية على المستوى المحلي والدولي"؛ وجاءت هذه الفقرة ورقمها (08) في المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.06) وانحراف معياري (0.58)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات موافق عددها (22) من أصل (40).

- يرى أكثر من (58.5%) من المراجعين المستقصى منهم يتفقون على أن "المعايير الجزائرية للمراجعة ساهمت في دعم مستخدمي تقارير المراجعة لاتخاذ قرارات أمثل وأنجع"؛ حيث نالت هذه الفقرة ورقمها (03) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.92) وانحراف معياري (0.77)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي وبإجمالي إجابات موافق عددها (26) من أصل (40).
ومن خلال ما سبق، نلاحظ أن هناك اتفاقاً بين آراء المستقصى منهم في بيئة الجزائر على وجود تأثير إيجابي لمهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة؛ وقد تأكد ذلك من مؤشر المتوسط العام المرجح للأوزان لهذا البعد والذي بلغ قيمة (4.32) بانحراف معياري (0.36)، وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

من خلال هذا المبحث سنقوم باختبار فرضيات الدراسة الخمس بناءً على ما تقدم من تحليل سابق لنتائج محاور الدراسة وفي ضوء تساؤلات الدراسة وأهدافها.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

لاختبار الفرضية الأولى والتي تنص على: "يرى المراجعون بأن الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 أثرت إيجاباً على المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر"؛ تم استخدام اختبار (T student) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، عند متوسط حسابي مفترض يساوي (3)، والذي حدد باستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدرج سلم ليكارت الخماسي؛ وفي هذا السياق ولأجله تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- الفرضية الصفرية: $H_0: \mu < 3$ (لا يرى المراجعون بأن الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 أثرت إيجاباً على المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر).

- الفرضية البديلة: $H_1: \mu \geq 3$ (يرى المراجعون بأن الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 أثرت إيجاباً على المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر).

- بحيث يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلق بنتيجة اختبار (T student) المحسوبة والقيمة الاحتمالية Sig، بحيث إذا كانت قيمة اختبار (T) المحسوبة لإجابات المراجعين المستقصى

منهم حول المحور الأول المعبر عن الفرضية العامة الأولى **أكبر** من القيمة الجدولية بقيمة احتمالية **Sig** أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0,05$)، فهذا يعني **رفض** الفرضية الصفرية و**قبول** الفرضية البديلة، والعكس من ذلك إذا كانت النتائج عكسية؛ ويقدم الجدول رقم (3-15) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار student (T) لمجال تصورات المراجعين عن مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10.

جدول رقم (3-15): نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات عن مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية Sig
يرى المستقصى منهم بأن الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 أثرت إيجابا على المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر	3.45	0.67	36.36	3.054	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير النتائج الموضحة في الجدول أعلاه إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات المراجعين المستقصى منهم بلغ (3.45) بانحراف معياري (0.67) وهو **أكبر** من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (+0,45)، كما قُدرت نتيجة اختبار (T) بـ (36.36) **أكبر** من القيمة الجدولية المقدره بـ (1.660)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0,000) **أقل** من مستوى الدلالة ($\alpha=0,05$) وهي بهذا **ذات دلالة إحصائية**؛ وعليه يكون القرار ب**رفض** الفرضية الصفرية القائلة بـ: "لا يرى المراجعون بأن الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 أثرت إيجابا على المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر"؛ و**قبول** الفرضية البديلة، أي أن: "مراجعي الحسابات الجزائريين يرون بأن الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 01-10 أثرت إيجابا على المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر"، غير أن هذا التأثير قليل جدا وفق لآراء المستقصى منهم.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

لاختبار الفرضية الثانية والتي تنص على: "إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة تم وفق مسار قانوني وتشريعي ومهني"؛ تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، عند متوسط حسابي مفترض يساوي (3)، وفي هذا السياق ولأجله تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- الفرضية الصفرية: $H_0: \mu < 3$ (إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة لم يتم وفق مسار قانوني وتشريعي ومهني).

- الفرضية البديلة: $H_1: \mu \geq 3$ (إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة تم وفق مسار قانوني وتشريعي ومهني).

حيثُ يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلق بقيمة اختبار (T) المحسوبة والقيمة الاحتمالية Sig لإجابات المراجعين حول المحور الثاني والمُعبر عن الفرضية الثانية وبنفس الشروط والتحليل السابق ذكرهما؛ ويظهر الجدول رقم (3-16) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (T) لمسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.

جدول رقم (3-16): نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات عن مدى موافقتهم لمسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.

القيمة الاحتمالية Sig	فرق المتوسط عن القيمة	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
0,000	4.20	76.20	0,44	4,20	مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات المراجعين المستقصى منهم أكبر من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (1.20+)، حيث بلغ (4.20) بانحراف معياري (0.44)، كما قُدرت نتيجة اختبار (T) بـ (76.20) أكبر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (1.660)، وبقيمة احتمالية Sig (0,000) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0,05$) وهي بهذا ذات دلالة إحصائية؛ وعليه يكون القرار برفض الفرضية الصفرية القائلة بـ: " إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة لم يتم وفق مسار قانوني وتشريعي ومهني"، ويتم قبول الفرض البديل، أي أن: "مراجعو الحسابات الجزائريون موافقون على طريقة إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة"، وهذا من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين في الجزائر.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

لاختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على: "إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة كان له تأثير إيجابي على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر"، تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-)

(Test)، عند متوسط حسابي مفترض يساوي (3)، وفي هذا السياق ولأجله تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- الفرضية الصفرية: $H_0: r = 0$ (لا يوجد أثر إيجابي لإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر).

- الفرضية البديلة: $H_1: r \neq 0$ (يوجد أثر إيجابي لإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر).

حيث يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلق بقيمة اختبار (T) المحسوبة والقيمة الاحتمالية Sig لإجابات المراجعين حول المحور الثالث والمُعبر عن الفرضية الثالثة وبنفس الشروط والتحليل السابق ذكرهما؛ هذا ويظهر الجدول رقم (3-17) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (T) لمدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

جدول رقم (3-17): نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات عن مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة

القيمة الاحتمالية Sig	فرق المتوسط عن القيمة	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
0,000	4.35	66.20	0,36	4,32	مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

*الارتباط مغنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 5%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات المراجعين المستقصى منهم أكبر من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (1.32+)، حيث بلغ (4.20) بانحراف معياري (0.44)، كما قُدرت نتيجة اختبار (T) بـ (76.20) أكبر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (1.660)، وبقيمة احتمالية Sig (0,000) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0,05$) وهي بهذا ذات دلالة إحصائية؛ وعليه يكون القرار برفض الفرضية الصفرية القائلة بـ: "لا يوجد أثر إيجابي لإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر"، ويتم قبول الفرض البديل، أي أن: "مراجعو الحسابات الجزائريون يرون بأن إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة كان له أثر إيجابي على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر"، وهذا من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين في الجزائر.

خلاصة الفصل الثالث:

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية الاستقصائية واقع وآفاق الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر على ظل المعايير الجزائرية للمراجعة NAA؛ وهذا عن طريق عرض قائمة استقصاء على عينة مُكوّنة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين المتخصصين، وقسمت القائمة إلى ثلاث محاور، ناقش المحور الأول مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01، وناقش المحور الثاني مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؛ أم المحور الثالث فناقش مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

وقد أظهرت نتائج عملية الاستقصاء اتفاقاً بين المستقصى منهم على ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01، كما خلصت الدراسة إلى وجود اتفاق بين المستقصى منهم المسار العام لإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؛ وفي مجال تأثير المعايير الجزائرية للمراجعة خلصت الدراسة إلى أن إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة كان له أثر إيجابي على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

الخاتمة:

من خلال دراستنا التي جاءت تحت عنوان "واقع المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة" ومن أجل رفع الغموض والإبهام الذي يتعلق به، حاولنا قدر الإمكان تقديم معالجة تكون أقرب إلى واقع الحال وهذا من خلال تطوير ثلاث (03) فرضيات كإجابات أولية لإشكالية الدراسة، ثم اختبار لهذه الفرضيات وفق منهجية علمية أكاديمية تم من خلالها تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، اثنان منها مثّلت الجانب النظري المتمثل أولاً في التأصيل العلمي والعملية للمراجعة وقد تم في هذا الفصل اعتماد تقسيم تسلسلي لربط المفاهيم بعضها ببعض، وهذا بهدف تسليط الضوء قدر الإمكان على أهم العناصر ذات العلاقة بمهنة مراجع الحسابات؛ انطلاقاً من تحديد مفهوم المهنة، أهميتها، أهدافها، وأنواعها، فذكر لكل ما يتعلق بمعايير المراجعة وأخلاقيات المهنة، وختاماً تم التطرق للتخصص المهني للمراجع ودوره في دعم جودة المراجعة. وفي فصل ثانٍ تم التذكير بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق على ضوء إصلاحات المهنة وإصدارات المعايير الجزائرية، أين سُلط الضوء على إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر ابتداءً من مراحل تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر فاليهيئات المشرفة على المهنة الى قراءة لواقع المهنية على ضوء القانونين (91-08) و(10-01)؛ فتسليطاً للضوء في مبحث ثاني على الإطار القانوني والعملية لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ثم قراءة في معايير المراجعة الجزائرية (NAA). لنختتم الدراسة بتسليط الضوء على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء معايير الجزائرية للمراجعة وهذا في بيئة الجزائر، وذلك عن طريق دراسة ميدانية لعينة من مدققي الحسابات الجزائريين وهذا للإجابة على الإشكالية المطروحة في مقدمة الدراسة، والوصول إلى النتائج والتوصيات.

❖ نتائج الدراسة النظرية

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- عرفت المراجعة تطوراً في الغايات المنشودة منها وفي الوسائل والإمكانات، والمناهج والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وهنا برزت بعض التجارب الدولية من أجل إرساء إطار نظري فكري يمكن من التأقلم مع المستجدات العلمية ويسمح بوضع آليات للإجابة عن كل الاحتياجات المعبر عنها من قبل مستخدمي تقارير المراجعة خاصة في ظل التطور السريع للحياة الإقتصادية.
- نظراً لأهمية مهنة مدقق الحسابات بالنسبة للدولة بوجه عام والمؤسسات بوجه خاص، فإن المشرع الجزائري كان حريصاً كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها فعالاً، وهذا كان جلياً من خلال محتوى القانون 01/10 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- الجديد الذي أتى به هذا القانون مقارنة مع سابقه (القانون 91 -08 لسنة 1991) هو التغيير في الهيكل المؤسسي لمهنة محافظ الحسابات والمهن المحاسبية الأخرى في الجزائر؛ أين تم إفراد ممارسي محافظة الحسابات بجهاز مهني يتمتع بشخصية معنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظة الحسابات.
- هناك تحسن في تقارير المراجع الخارجي في الجزائر، وذلك نتيجة لجملة الاصطلاحات التي قامت بها الجزائر بصفة عامة، والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة بصفة خاصة والمتمثلة فيما يلي:
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 22 ماي 2011 والمحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم تقارير محفظ الحسابات؛
- عدم وضوح الإجراءات المتبعة في عملية إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة، حيث أنو لم يتم تبيان المراحل التي تم اتباعها في إصدار هذه المعايير، بالإضافة الى عدم تبيان كل من الأكاديميين والمهنيين المساهمين في عملية إصدار هذه المعايير؛

❖ نتائج الدراسة الميدانية الاستقصائية

ناقشت الدراسة الميدانية الاستقصائية واقع وآفاق الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر على ظل المعايير الجزائرية للمراجعة NAA؛ وهذا عن طريق عرض قائمة استقصاء على عينة مكوّنة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين المتخصصين، وقسمت القائمة إلى ثلاث محاور، ناقش المحور الأول مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01، وناقش المحور الثاني مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؛ أم المحور الثالث فناقش مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.

أسفرت نتائج عملية الاستقصاء اتفاقا بين المستقصين منهم على ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01، وأول ما اتفق عليه المستقصى منهم هو أن توزيع الصلاحيات وفصل المهام بين الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة جعل من خدمات المراجعين المنتمين لها أكثر جودة وتنظيما وفاعلية، وآخر ما اتفق عليه المستقصى منهم هو أن الإصلاحات المستحدثة في المهنة كانت لها انعكاسات إيجابية على مخرجات خدمات المراجعة (تقارير المراجعة). كما خلصت الدراسة إلى وجود اتفاق بين المستقصى منهم المسار العام لإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة؛ وأول ما اتفق عليه المستقصى منهم هو أن إصدار معايير جزائرية للمراجعة جاء لمواكبة الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01 ومسايرة المعايير الدولية للمراجعة، وآخر ما اتفق عليه

المستقصى منهم هو أن إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة تم وفق نفس الإجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة.

وفي مجال تأثير المعايير الجزائرية للمراجعة خلصت الدراسة إلى أن إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة كان له أثر إيجابي على مخرجات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث رأى أكثر من (80%) من مراجعي الحسابات المستقصى منهم أن " المعايير الجزائرية للمراجعة ساهمت في الرفع من فعالية ونجاعة المهنة دون عوامل أخرى "

كم رأى أكثر من (67.7%) من مراجعي الحسابات المستقصى منهم أن "غياب معايير مهام الضمان ومعايير مراجعة القوائم المالية المرحلية ومعايير جودة المراجعة أدّى إلى التقليل من نوعية تدخلات المراجع وتقليل جودة خدمات المراجعة"؛ في حين رأى ما يقرب من (66.2%) من مراجعي الحسابات المستقصى منهم أن " المعايير الجزائرية للمراجعة ساهمت في تخفيض نسبة التباين والاختلاف بين الممارسات المهنية على المستوى المحلي والدولي"؛ وفي الأخير رأى أكثر من (58.5%) من المراجعين المستقصى منهم أن " المعايير الجزائرية للمراجعة ساهمت في دعم مستخدمي تقارير المراجعة لاتخاذ قرارات أمثل وأنجع".

❖ التوصيات

انطلاقاً من الجانب النظري دراسة والنتائج المتوصل إليها نوصي بضرورة:

- توعية المراجعين بطبيعة المعايير الجزائرية للمراجعة من خلال دورات تكوينية مستمرة؛
- بث الوعي لدى الدارسين لتخصصات المحاسبة والمراجعة والممارسين لها بالدور الهام للمبادئ الأخلاقية وميثاق شرف المهنة؛
- ضرورة الالتزام الدائم من قبل المراجعين بإتباع إجراءات واختبارات الفحص أثناء تقديم خدمات المراجعة؛
- يجب أن يكون هناك تطوير مستمر لمعايير المراجعة الجزائرية، بحيث تتماشى مع الاختلافات الموجودة في المعايير الدولية للمراجعة.

❖ آفاق الدراسة

في إطار إتمامنا لهذه الدراسة، يمكننا توجيه الدراسات المستقبلية نحو تناول المواضيع التالية:

1. مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة؛
2. مدى توافق التدقيق المحاسبي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؛

قائمة المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية.

أولاً: الكتب

1. بوتين محمد: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
2. التميمي هادي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
3. جربوع يوسف محمد: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
4. جمعة أحمد حلمي: المراجعة الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
5. الخطيب خالد راغب والرفاعي خليل حمود، الأصول العلمية والعملية للمراجعة الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998.
6. الخطيب خالد، الرفاعي خليل: علم تدقيق الحسابات «النظري والعلمي»، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
7. الدهراوي كمال الدين مصطفى، سريا محمد السيد: دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
8. السقا حمدي: أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق، سوريا، 1978 / 1979.
9. الصبّان محمد سمير، محمد فيومي محمد: المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990.
10. الصبّان محمد سمير، نصر علي عبد الوهاب: المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآلية التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
11. الصبّان محمد سمير، هلال عبد الله: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
12. الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون: أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
13. صديقي مسعود، طواهر محمد النهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

14. طه عبد الوهاب إبراهيم: المراجعة - النظرية العلمية والممارسة المهنية-، الناشر قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004.
15. عبد الله خالد أمين: علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية -، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن، 2004.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية

16. حمادي نبيل، المراجعة الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع "صيدال «وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2008/2007.
17. زواق كمال، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
18. زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال -دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر -، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019/2018.
19. غوالي محمد بشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011/2010.
20. لقليطي لخضر: مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009/2008.

ثالثا: الملتقيات، المجلات، الندوات والأيام الدراسية

21. بوعرار أحمد شمس الدين وسيد محمد، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01 (دراسة ميدانية): ملتقى دولي " حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS.IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية علوم اقتصادية وعلوم تسيير 13 و 14 ديسمبر 2011،
22. دروسي مسعود وآخرون: واقع مهنة التدقيق في الجزائر من منظور المعايير الجزائرية للتدقيق، ورقة بحثية ضمن اليوم الدراسي حول: المعايير الجزائرية للتدقيق بين التأصيل النظري والواقع العملي والإشراف المستقبلي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2018/12/01.

23. دعاء خالد أبو عيسى، مدى وجود التخصص في المراجعة لدى مكاتب المراجعة في الأردن، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 01، 2011.

24. صديقي مسعود: دور المراجعة في استراتيجيات التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد 01، 2002.

25. صيام وليد زكريا، محمود فؤاد فارس، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، السعودية، مجلد 20، العدد 2، 2006.

26. قريط عصام و الأديمي منصور ياسين، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 27 - العدد الرابع-2011.

27. المقطري معاذ طاهر صالح، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة "دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، 2011.

رابعاً: القوانين والتشريعات

28. القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999-

29. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

30. المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

31. مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 02 ماي 1999.

32. المرسوم التنفيذي رقم: 11-26 المؤرخ في 22 صفر الموافق لـ 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات.

33. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره.

2- قائمة المراجع باللغة الأجنبية

أولاً: الكتب

34. Alain. Mikol : Les audits financiers, Edition Nathan, Paris, France 1999.

35. Allel hamini : L'audit comptable et Financier, Berti Edition, Berti Edition, Alger, 2001.

36. Armand Dayan : manuel de gestion, volume 1, Ellipses, paris France, 1999.
 37. Barbier Etienne : L'audit Interne pourquoi ? Comment, Edition D'organisation, France, 1989.
 38. Bécoure. G. C, Bouquin. H : Audit Opérationnel, Entrepreneur ait, Gouvernance et Performance, 3eme Edition, Economica, Paris, France, 2008.
 39. Bénédict. Guy et Keravel. René : Evaluation du contrôle Interne, Foucher, Paris, France, 1990.
 40. Gérard Valin et Cie, Controlor Et Auditor, Paris, Dunod, 2006.
 41. Germon Bernard : Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financier des entreprises, Clet, paris, France, 1991.
 42. Jean Claude Scheid : les audits financiers « comprendre les mécanismes du contrôle légale » Edition d'organisation, Paris, France, 1999.
 43. R. B. Caumeil, Rene Ricol : Audit Financier, Clet, paris, France, 1987.
- ثانيا: القوانين والتشريعات
44. République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances Direction Général de la Comptabilité Direction de la Modernisation et la Normalisation Comptable : recueil de textes législatifs et réglementaires relatifs à la normalisation des professions comptables coédition conseil national de la comptabilité édition du sahel, 2002.

الملاحق:

الملحق رقم 01: قائمة الاستقصاء

استمارة الاستبيان

السيد (ة) الفاضل (ة) المحترم (ة):

السَّلَامُ عَلَيْكُمْ وَرَحْمَةُ اللَّهِ وَبَرَكَاتُهُ

يقوم الطالب بإعداد دراسة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان "واقع المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة". وقائمة الاستبيان الماثلة بين يديك الآن هي جزء من هذه الدراسة.

ويشير الطالب بدايةً إلى أن هدف الدراسة هو التعرف على واقع وآفاق الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر على ظل المعايير الجزائرية للمراجعة "NAA"

ويشكر لكم الطالب مقدماً حسن تعاونكم. كما أنه في ذات الوقت الذي يرحو فيه منكم الإجابة على العبارات الواردة بالقائمة، لما تشكله آرائكم واقتراحاتكم من أهمية في إتمام هذه الدراسة، يؤكد بأن البيانات والإجابات التي ستضعونها ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

والله ولي التوفيق...

- معلومات ديموغرافية: الرجاء وضع علامة (X) حول الفئة التي تمثلك و المعبر عنها بالمتغيرات التالية:

1. المؤهل العلمي: ☐ ليسانس ☐ ماجستير / ماستر ☐ دكتوراه
2. الوظيفة الحالية: ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي
3. الخبرة المهنية: ☐ أقل من 05 سنوات ☐ من 05 - 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

- المحور الأول: مدى ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية، للإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10

01

الرقم	يبيّن مدى موافقتك (أو عدم موافقتك) عن ملائمة المسار المهني الحالي للمراجعة الخارجية للتغيرات المحاسبية الجديدة في ظل عملية الإصلاح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	استحداث ثلاث هيئات مشرفة على المهنة ومنحها الاستقلالية أثر إيجاباً على بيئة المراجعة الخارجية الجزائرية					
02	توزيع الصلاحيات وفصل المهام بين الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة جعل من خدمات المراجعين المنتمين لها أكثر جودة وتنظيماً وفاعلية.					
03	الإصلاحات المستحدثة في المهنة ساهمت في جعل الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة أكثر تفتحاً على بيئة المراجعة الدولية					
04	الإصلاحات المستحدثة في المهنة ساهمت في تبني معايير مراجعة جزائرية خالصة.					
05	الطريقة المستحدثة لتكوين المراجعين الخارجيين ومنح الاعتمادات					

					وفق القانون 10-01 تعتبر أكثر جودة وفاعلية
06					الإصلاحات المستحدثة في المهنة كانت لها انعكاسات إيجابية على مخرجات خدمات المراجعة (تقارير المراجعة).
07					ساهمت الإصلاحات المستحدثة في المهنة من تقليص فجوة التوقعات بين المراجعين والأطراف المستفيدة من خدماتهم.
08					وضع دفتر شروط يحدد مواصفات المراجع والشروط الواجب توفرها فيه ساهم في تحسين أداء المراجع وجودة خدمات المراجعة.

المحور الثاني: مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة

الرقم	بَيِّنْ مدى موافقتك (أو عدم موافقتك) عن مسار إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تم إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة وفق نفس الإجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة					
02	إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة من طرف وزارة المالية وليس المنظمات المهنية لا يتماشى مع استقلاليه مهنة المراجعة.					
03	إسناد وضع المعايير الجزائرية للمراجعة إلى المجلس الوطني للمحاسبة مكن من رفع أداء مهنة المراجعة.					
04	إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة عن طريق التشريع مكن من مواكبة التدرج في الإصلاحات المستحدثة ومواكبة التوجهات الاقتصادية للجزائر.					
05	إصدار معايير جزائرية للمراجعة جاء لمواكبة الإصلاحات المستحدثة وفق القانون 10-01 ومسايرة المعايير الدولية للمراجعة.					
06	تم وضع هيئة مهنية أو لجنة خاصة للقيام بدورات تدريبية وتكوينية مسبقة للمراجعين الخارجيين فيما يخص عملية شرح وتطبيق المعايير الجزائرية					

					للمراجعة.	
					تم إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة بالتشاور مع مجموعة من الأكاديميين والذهنيين المختصين في مجال المراجعة والمحاسبة	07
					المعايير الجزائرية للمراجعة كانت هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	08

المحور الثالث: مدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة

الرقم	يُبين مدى موافقتك (أو عدم موافقتك) عن تأثير مهنة المراجعة الخارجية بإصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تحسين جودة المعلومة المالية.					
02	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تحسين أداء المراجعين.					
03	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم مستخدمي تقارير المراجعة لاتخاذ قرارات أمثل وأنجع.					
04	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في الرفع من فعالية ونجاعة المهنة دون عوامل أخرى.					
05	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تقليص فجوة التوقعات بين المهنة والأطراف المستفيدة من خدماتها.					
06	التغيير في محتوى وشكل تقارير المراجعة بموجب المعايير الجزائرية للمراجعة أثر إيجاباً على جودة التقارير وعملية الإفصاح.					
07	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في جعل بيئة المراجعة الوطنية أكثر انفتاحاً وتكيفاً ومسيرة لبيئة المراجعة الدولية					
08	ساهمت المعايير الجزائرية للمراجعة في تخفيض نسبة التباين والاختلاف بين الممارسات المهنية على المستوى المحلي والدولي.					
09	غياب معايير مهام الضمان ومعايير مراجعة القوائم المالية المرحلية ومعايير جودة المراجعة أدّى إلى التقليل من نوعية تدخلات المراجع وتقليل جودة خدمات المراجعة.					
10	تبني المعايير الجزائرية للمراجعة مكن من تجاوز القصور المنهجي الذي عانت منه مهنة المراجعة في الجزائر					

الملحق رقم 02: بعض مخرجات SPSS

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,827	13

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,938	13

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,698	8

المؤهل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	35	53,8	53,8	53,8
ماجستير	14	21,5	21,5	75,4
دكتوراه	16	24,6	24,6	100,0
Total	65	100,0	100,0	

الوظيفة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
خبير محاسبي	16	24,6	24,6	24,6
محافظ حسابات	49	75,4	75,4	100,0
Total	65	100,0	100,0	

الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	9	13,8	13,8	13,8
من 5-10 سنوات	18	27,7	27,7	41,5
أكثر من 10 سنوات	38	58,5	58,5	100,0
Total	65	100,0	100,0	

الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من أقل	9	13,8	13,8	13,8
سنوات 5-10 من	18	27,7	27,7	41,5

سنوات 10 من أكثر	38	58,5	58,5	100,0
Total	65	100,0	100,0	

خبر سابقة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سابقة خبرة توجد	31	47,7	47,7	47,7
Validé خبر سابقة توجد لا	34	52,3	52,3	100,0
Total	65	100,0	100,0	

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
a1	65	3,4462	,72953
a2	65	3,6769	,79270
a3	65	2,8154	1,01385
a4	65	3,4000	,96501
a5	65	3,2615	,75575
a6	65	2,9692	,88334
a7	65	2,9231	,92378
a8	65	2,9846	,71790
t1	65	3,0544	,67715
N valide (liste)	65		

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
b1	65	2,00	5,00	3,8308	1,08353
b2	65	3,00	5,00	4,2615	,56670
b3	65	3,00	5,00	3,9846	,62481
b4	65	3,00	5,00	4,2462	,68536
b5	65	2,00	5,00	4,2154	,80024
b6	65	3,00	5,00	4,6154	,60447
b7	65	2,00	5,00	4,1385	,84552
b8	65	2,00	5,00	4,3538	,92586
t2	65	3,38	5,00	4,2058	,44493
N valide (liste)	65				

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
c1	65	3,00	5,00	4,4308	,70643
c2	65	4,00	5,00	4,2769	,45096
c3	65	2,00	5,00	3,9231	,77677
c4	65	4,00	5,00	4,8000	,40311
c5	65	3,00	5,00	4,3385	,59364
c6	65	3,00	5,00	4,1077	,73150
c7	65	4,00	5,00	4,4769	,50335
c8	65	3,00	5,00	4,0615	,58301
c9	65	3,00	5,00	4,6154	,60447
c10	65	4,00	5,00	4,4615	,50240
t3	65	3,92	5,00	4,3278	,36469
N valide (liste)	65				

Test T :

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
t1	65	3,0544	,67715	,08399