

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
أطروحة دكتوراه الطور الثالث في:

شعبة: علوم التسيير
تخصص: محاسبة وتدقيق

دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصادقية على المعلومة المالية
في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة - دراسة حالة -

إشراف الأستاذ الدكتور:
بلقاضي بلقاسم

إعداد الطالب:
بوعبيدة محمد

نوقشت واجيزت بتاريخ 11 أفريل 2021

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة أمحمد بوقرة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	بطاطا سفيان
مشرفا ومقررا	جامعة أمحمد بوقرة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	بلقاضي بلقاسم
ممتحنا	جامعة أمحمد بوقرة بومرداس	أستاذ محاضر قسم أ	بن عيسى عبد الرحمان
ممتحنا	جامعة أمحمد بوقرة بومرداس	أستاذ محاضر قسم أ	بودور شوريب
ممتحنا	جامعة الجزائر 3	أستاذ التعليم العالي	بن موسى كمال
ممتحنا	جامعة الجزائر 3	أستاذ التعليم العالي	طويلب محمد

السنة الجامعية: 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقني على إنجاز هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ الدكتور الفاضل بلقاضي بلقاسم على قبوله الإشراف على هذا العمل، بالإضافة لتوجيهاته ونصائحه القيمة طيلة فترة إنجازه، أسأل الله أن يجازيه بكل خير ويبارك في عمره.

كما لا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل ولو بكلمة طيبة، وأخص بالذكر:

الأستاذ الدكتور خنفري خيضر رئيس مشروع الدكتوراه؛

أعضاء لجنة التكوين في الدكتوراه، الذين أشرفوا على تكويننا ولم ييخلوا علينا بالنصح والإرشاد وإفادتنا بمعارفهم في مجال التكوين والبحث؛

أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبول مناقشتهم لهذا العمل؛

أعضاء لجنة تحكيم الاستبيان على ملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيمة؛

الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والأساتذة بمؤسسات التعليم العالي الذين ساهموا في الإجابة على الاستبيان؛

موظفي جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، على حسن معاملتهم؛

زملائي الذين ساعدوني في توزيع الاستبيان الورقي واسترجاعه عبر القطر الوطني.

الطالب بوعبيدة محمد

إهداء

إلى أبيي الغالي وأمي العزيزة اللذان يعجز اللسان عن وصف فضلهما

أطال الله في عمرهما وورقهما الصحة والعافية

إلى أخي إبراهيم وأخواتي نورة وفائزة

إلى جميع العائلة وبالأخص عمتي

إلى روح فقيد العائلة عمي رحمه الله

إلى كل أساتذتي خلال مشواري الدراسي

إلى كل زملائي في الدراسة والعمل

إلى كل الأصدقاء والأحبة

إلى جميع هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

الفهرس

الصفحة	العنصر
I	شكر وتقدير
II	إهداء
III	الفهرس
VII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
XI	قائمة المختصرات
XII	الملخص
أ	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: التأصيل النظري للمراجعة الخارجية
3	المطلب الأول: نشأة المراجعة
6	المطلب الثاني: أنواع المراجعة
11	المطلب الثالث: ماهية المراجعة الخارجية
16	المطلب الرابع: فروض المراجعة الخارجية
18	المبحث الثاني: منهجية المراجعة الخارجية
18	المطلب الأول: التعرف على المؤسسة محل المراجعة وقبول التكليف
21	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الثالث: تنفيذ عملية المراجعة الخارجية
35	المطلب الرابع: أعمال نهاية المهمة وإعداد التقرير
37	المبحث الثالث: المكاتب والمعايير الدولية للمراجعة الخارجية
38	المطلب الأول: المكاتب الدولية للمراجعة الخارجية
42	المطلب الثاني: ماهية معايير المراجعة الخارجية
44	المطلب الثالث: الهيئات الدولية المشرفة على إصدار معايير المراجعة الخارجية

49	المطلب الرابع: أسلوب صياغة وتبني معايير المراجعة الخارجية
54	المبحث الرابع: عرض معايير المراجعة الخارجية
54	المطلب الأول: المعايير العامة
56	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
59	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
61	المطلب الرابع: المعايير الدولية للمراجعة
68	الخاتمة
69	الفصل الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في بيئة المعلومات المالية بالجزائر
70	تمهيد
71	المبحث الأول: نشأة وتطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
71	المطلب الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر قبل سنة 1980
76	المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خلال الفترة 1980 – 1990
80	المطلب الثالث: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خلال الفترة 1991 – 1998
83	المطلب الرابع: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خلال الفترة 1999 – 2009
87	المبحث الثاني: الواقع التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر
87	المطلب الأول: النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية
92	المطلب الثاني: الهيئات الحديثة المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية
96	المطلب الثالث: شروط موازلة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
104	المطلب الرابع: عناصر تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
110	المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للمراجعة
110	المطلب الأول: المعايير المتضمنة في المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016
113	المطلب الثاني: المعايير المتضمنة في المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016
116	المطلب الثالث: المعايير المتضمنة في المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
118	المطلب الرابع: المعايير المتضمنة في المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
120	المبحث الرابع: مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من تحريفات المعلومة المالية بالبيئة الجزائرية
121	المطلب الأول: ماهية المعلومة المالية
123	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية

127	المطلب الثالث: آلية عمل نظام معلومات المحاسبة المالية
134	المطلب الرابع: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه العناصر المحرفة للمعلومة المالية بالبيئة الجزائرية
140	الخاتمة
141	الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة
142	تمهيد
143	المبحث الأول: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة
143	المطلب الأول: إعداد رسالة المهمة
146	المطلب الثاني: التخطيط للمهمة
151	المطلب الثالث: استخدام أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة الخارجية
155	المطلب الرابع: تشكيل ملفات العمل واختيار العناصر لغرض اختبارها
159	المبحث الثاني: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة تنفيذ المهمة
159	المطلب الأول: الإجراءات التمهيديّة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة
169	المطلب الثاني: طلبات المعلومات
175	المطلب الثالث: جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية
183	المطلب الرابع: استخدام أعمال خبير يعينه المراجع الخارجي
190	المبحث الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة أعمال نهاية المهمة
191	المطلب الأول: تقييم النتائج والقيام بالتعديلات والتقديرات اللازمة
195	المطلب الثاني: التأكد من استمرارية الاستغلال
200	المطلب الثالث: جمع العناصر المقنعة بشأن الأحداث اللاحقة والحصول على التصريحات الكتابية
208	المطلب الرابع: التأكد من الإجراءات المنجزة وتوثيق الاستنتاجات
212	المبحث الرابع: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة
212	المطلب الأول: إعداد التقرير
214	المطلب الثاني: نموذج التقرير المتضمن لرأي غير معدل
216	المطلب الثالث: تعديل الرأي في التقرير
219	المطلب الرابع: إجراءات المراجعة الخاصة بالأحداث الواقعة بعد تاريخ التقرير والتوثيق النهائي
223	الخاتمة

224	الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر
225	تمهيد
226	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
226	المطلب الأول: تحديد الفئة المستهدفة من الدراسة
231	المطلب الثاني: تحديد فرضيات الدراسة
234	المطلب الثالث: إعداد استبيان الدراسة وتوزيعه
237	المطلب الرابع: الأدوات والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة
245	المبحث الثاني: تصفية الردود واختبار المقياس
246	المطلب الأول: عرض عينة الدراسة
251	المطلب الثاني: اختبار ثبات المقياس وطبيعة توزيع بياناته
254	المطلب الثالث: اختبار صدق الاتساق الداخلي للمقياس
258	المطلب الرابع: اختبار صدق الاتساق البنائي للاستبيان
259	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج القسم الثاني للاستبيان
259	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول للاستبيان
264	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني للاستبيان
269	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المحور الثالث للاستبيان
274	المطلب الرابع: عرض وتحليل نتائج المحور الرابع للاستبيان
279	المبحث الرابع: اختبار الفرضيات
279	المطلب الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى والفرضيات الجزئية لها
285	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية والفرضيات الجزئية لها
291	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والفرضيات الجزئية لها
297	المطلب الرابع: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة والفرضيات الجزئية لها
304	الخاتمة
305	الخاتمة العامة
324	قائمة المصادر والمراجع
349	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
53	الأساليب المتبعة في تبني المعايير الدولية للمراجعة	01
62	معايير المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)	02
63	معايير تقييم الخطر والاستجابة للمخاطر المقيمة (300-499)	03
64	معايير أدلة المراجعة (500-599)	04
65	معايير استخدام عمل الآخرين (600-699)	05
66	معايير استنتاجات المراجعة وإعداد التقارير (700-799)	06
67	معايير المجالات المتخصصة (800-899)	07
227	عدد المراجعين الخارجيين الجزائريين المسجلين بعنوان نشاط سنة 2020	08
228	حجم فئة المهنيين الممثلين لمجتمع الدراسة	09
229	الحجم التقريبي للأساتذة بمؤسسات التعليم العالي المتخصصين في المراجعة بالجزائر	10
231	حجم عينة الدراسة وفقا لنسبة الخطأ المسموح به	11
246	تصفية الاستبيانات	12
247	توزيع عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية	13
249	توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة	14
250	توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	15
252	اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ	16
253	الفرضيات المتعلقة بتوزيع بيانات متغيرات المقياس	17
253	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المقياس	18
254	معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول	19
255	معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني	20
256	معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث	21
257	معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الرابع	22
258	اختبار معامل الصدق	23
259	معامل ارتباط بيرسون لمحاور الاستبيان ككل	24
260	نتائج المحور الأول للاستبيان	25

265	نتائج المحور الثاني للاستبيان	26
270	نتائج المحور الثالث للاستبيان	27
275	نتائج المحور الرابع للاستبيان	28
280	نتائج اختبار ت لعينة واحدة للفرضية الفرعية الأولى	29
281	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الأولى	30
283	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الأولى	31
284	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الأولى	32
286	نتائج اختبار ت لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثانية	33
287	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثانية	34
289	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثانية	35
290	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثانية	36
292	نتائج اختبار ت لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثالثة	37
293	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة	38
295	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة	39
297	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة	40
298	نتائج اختبار ت لعينة واحدة للفرضية الفرعية الرابعة	41
300	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الرابعة	42
301	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الرابعة	43
303	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الرابعة	44

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
50	الهيكل المتكامل لإصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	01
248	عرض عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية	02
249	عرض عينة الدراسة وفقا للتوظيف	03
251	عرض عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	04

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
350	استمارة الاستبيان باللغة العربية	01
356	استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية	02
362	قائمة المحكمين	03
364	مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v.24)	04

قائمة المختصرات

المختصر (Abréviation)	المدلول (Signification)
AAA	American Accounting Association
AAOIFI	Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions
AAPA	American Association of Public Accountants
AICPA	America Institute of Certificated Public Accountants
ARSC	Accounting and Review Services Committee
ASB	Auditing Standards Board
COBIT	Control Objectives for Business & Related Technology
COCO	Criteria of Control Committee
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
CPA	Certified Public Accountant
Ddl	Degré De Liberté
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
H0	Hypothèse Nulle
H1	Hypothèse Alternative
I.E.S.P.C	Institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IAPC	International Audit Practices Committee
IAPN	International Auditing Practice Note
IASB	International Accounting Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGF	Inspection Générale des Finances
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISQC	International Standard on Quality Control
ISRE	International Standard on Review Engagements
ISRS	International Standard on Related Services
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
NIST	National Institute of Standards and Technology
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SAC	Systems Auditability and Control
SAS	Statement on Auditing Standards
Sig	significance
SSARS	Statements on Standards for Accounting and Review Services

الملخص

تعد مخرجات المنظومة المحاسبية بمثابة مدخلات مهمة المراجعة الخارجية، وعليه فإن الإصلاحات الجذرية التي شهدتها المنظومة المحاسبية الجزائرية إثر دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ محل المخطط الوطني للمحاسبة قد صاحبها إصلاحات جذرية أخرى في مجال المراجعة بما يتماشى وهذه الأخيرة، حيث تجسدت في صدور القانون رقم 01-10 والنصوص التشريعية المتممة له ليحل محل القانون رقم 91-08 والنصوص التشريعية المنبثقة عنه.

وفي ذات السياق، كنتيجة لتوجه الجزائر نحو التوافق الدولي في المجال المحاسبي بحكم تبنيها ضمنيا لمعايير المحاسبة الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي، تجلت الحاجة إلى مواصلة نفس التوجه في مجال المراجعة الخارجية، حيث شرع المجلس الوطني للمحاسبة منذ سنة 2016 بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للمراجعة المستمدة بأسلوب شبه كامل من المعايير الدولية للمراجعة، غير أنه لم يتم صدور أي نص تشريعي يوحى على إلزامية تطبيقها، كما أنها لازالت بمثابة مشروع ساري التنفيذ، وذلك لعدم صدورها كليا إن قورنت بالعدد الإجمالي للمعايير الدولية للمراجعة المستوحاة منها، وكذا تمت الإشارة لمعايير جزائرية للمراجعة أخرى لم تصدر بعد نسبة للمعايير التي صدرت.

وفي هذا الصدد، بحكم أن الغرض من مهمة المراجعة الخارجية يتجلى في تعزيز مصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة بهدف خدمة الغير، فإن القيام بهذه المهمة قد يتطلب تنفيذ إجراءات معينة خلال مراحلها والتي تختلف باختلاف النصوص التنظيمية و/أو المعايير المطبقة في كل بيئة، وعليه قد جاءت هذه الدراسة هادفة لتحديد مدى مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية في حالة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة، وذلك من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر.

خلصت الدراسة إلى أن المعايير الجزائرية للمراجعة تعالج بشكل تفصيلي للواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بصدد تعزيزه لمصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة، كما أن نطاق معالجة كل معيار يمكن أن يغطي أكثر من مرحلة من مراحل مهمة المراجعة الخارجية، وأن تطبيق هذه المهمة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصداقية خلال كل من مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة، مرحلة تنفيذ المهمة، مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة ومرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية؛ المعايير الجزائرية للمراجعة؛ المعايير الدولية للمراجعة؛ المصداقية؛ المعلومة المالية.

Résumé

Les extrants du système comptable sont considérés comme des intrants de l'audit externe, et par conséquent les réformes radicales, dont le système comptable Algérien a été témoin suite à l'entrée en vigueur du système comptable financier à la place du plan comptable national ont été accompagnées par d'autres réformes radicales dans le domaine de l'audit et ce qui va avec cette dernière, où elles ont été incorporés dans la promulgation de la loi n° 10-01 et les textes législatifs la complétant, en remplacement de la loi n° 91-08 et les textes législatifs qui en découlent.

Dans le même contexte, du fait de l'orientation de l'Algérie vers l'harmonisation internationale dans le domaine de la comptabilité en adoptant implicitement les normes comptables internationales à travers le système comptable financier, la nécessité de poursuivre la même approche dans le domaine de l'audit externe était évidente, le conseil national de comptabilité ayant commencé, depuis 2016, à publier un ensemble de normes Algériennes d'audit inspirées de manière presque complète des normes internationales d'audit, mais aucun texte législatif n'a été publié indiquant son application obligatoire, et il s'agit toujours d'un projet en cours, du fait qu'elles n'ont pas été entièrement publiées si on les compare au nombre total des normes internationales d'audit dont elles ont été inspirées, en outre, il a été fait référence à d'autres normes d'audit Algériennes qui n'ont pas encore été publiées par rapport à celles qui ont été publiées.

À cet égard, du fait que la mission d'audit externe a pour objectif de renforcer la crédibilité de l'information financière de l'entreprise sous revue dans le but de servir un tiers, la réalisation de cette mission peut nécessiter la mise en œuvre de certaines procédures au cours de ses étapes qui diffèrent selon les différents textes réglementaires et / ou normes appliquées dans chaque environnement, donc cette étude visait à déterminer l'ampleur de la contribution de l'audit externe à la crédibilité de l'information financière dans le cas de l'application des normes Algériennes d'audit, du point de vue des professionnels et académiques spécialisés dans l'audit en Algérie.

L'étude a conclu que les normes Algériennes d'audit abordent en détail les devoirs de l'auditeur externe en matière de renforcement de la crédibilité de l'information financière de l'entreprise auditée, et que le champ de traitement de chaque norme peut couvrir plus d'une étape des étapes de la mission d'audit externe, et que la mise en œuvre de cette mission contribuera à soutenir les informations financières avec crédibilité au cours de chacune des étapes d'acceptation et planification de la mission, l'étape de réalisation de la mission, l'étape de réalisation des travaux finaux de la mission et l'étape de préparation du rapport et la conclusion de la mission.

Mots clés: L'audit externe; Normes Algériennes d'Audit; Normes internationales d'audit; La crédibilité; L'information financière.

Abstract

The outputs of the accounting system are considered as inputs to the external audit, and accordingly, the radical reforms that the Algerian accounting system witnessed following the entry into force of the financial accounting system in place of the national plan of accounting have been accompanied by other radical reforms in the field of audit in line with this last, where its embodied in the promulgation of Law No. 10 -01 and the completed legislative texts of it replaced Law No. 91-08 and the legislative texts that emanate from it.

In the same context, as a result of Algeria's orientation towards international harmonization in the accounting field by virtue of its implicit adoption of international accounting standards through the financial accounting system, the need manifested itself to continue the same trend in the field of external audit, where the national accounting council began, since 2016, to issue a set of Algerian standards for auditing derived in a near-complete manner from the international standards for auditing, however, no legislative text has been issued indicates their obligatory application, it's also still a project in effect because they are not all issued if they are compared to the total number of international standards for auditing inspired by them, and the reference was also made to other Algerian auditing standards that have not yet been issued relative to standards issued.

In this regard, by virtue that the purpose of the external audit mission it manifests itself in enhancing the credibility of the financial information of the being audited enterprise with a view to serving a third party, carrying out this task may require the implementation of certain procedures during its stages and they differ with different regulatory texts and / or standards applied in each environment, accordingly, this study has been arrived at determining the extent of the external audit's contribution to adding credibility to the financial information in the case of the application of the Algerian standards for auditing, from the perspective of professionals and academics specializing in auditing in Algeria.

The study concluded that the Algerian standards for auditing treated in detail the duties of the external auditor aimed at his enhancing the credibility of the financial information of the being audited enterprise, also that the scope of treatment of each standard can cover more than one stage of stages of the external audit task, and that the application of these latter will contribute to supporting the financial information with credibility during both the stage of accepting the commissioning and planning the mission, the stage of the execution of the mission, the stage of execution of the final works of the mission and the stage of preparing the report and concluding the mission.

Key words: The external audit; Algerian standards for auditing; International standards for auditing; The credibility; The financial information.

مقدمة عامة

تمهيد

تعد المحاسبة بمثابة أحد وظائف المؤسسة المعبرة لنتائج أعمالها، حيث تعتبر مخرجاتها الأساس الذي تعتمد عليه الأطراف المستفيدة منها لتلبية احتياجاتها واتخاذ قراراتها السليمة، غير أن هذه المخرجات قد تكون متضمنة لاختلالات ناتجة عن أخطاء غير متعمدة أو أخطاء متعمدة ناجمة عن تعارض أهداف الأطراف المعدة لها والمستفيدة منها، الأمر الذي أدى إلى ضرورة البحث عن وسيلة تسمح بإضفاء الثقة على تلك المخرجات لتعزيز مصداقيتها وحماية العلاقة بين الطرفين، وقد تجلت هذه الوسيلة في المراجعة الخارجية، التي تعود جذورها سائدة منذ العصور القديمة وتطورت بالتزامن مع تطور المحاسبة، وتوسع بيئة الأعمال الاقتصادية.

ومن هذا المنطلق، فلقد أدى انتشار المؤسسات والشركات بمختلف أشكالها وأحجامها وظهور الشركات المتعددة الجنسيات إلى توسيع بيئة الأعمال الاقتصادية على المستويين الدولي والمحلي، الأمر الذي أدى إلى تولي مهنة المراجعة الخارجية اهتمام أكثر، وذلك من قبل هيئات مهنية عالمية قائمة على إصدار بيانات وإرشادات ومعايير منظمة للمهنة، بالإضافة إلى العديد من دول العالم التي قامت بتطوير أحكامها المنظمة للمهنة وسعيها جاهدة في تبني تلك المعايير الدولية في سياق تحقيق توحيد أو توافق دولي في هذا المجال، لانفتاحها على العالم الخارجي.

وفي هذا الصدد، تعد الجزائر من بين الدول الجاهدة نحو مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الدولية، وذلك كنتيجة للتغيرات الجذرية التي شهدتها منظومتها المحاسبية بفعل صدور النظام المحاسبي المالي المستوحي ضمينا من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وبداية تطبيقه منذ سنة 2010، الأمر الذي صاحبه ضرورة إصلاح الأحكام المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية بما يتماشى مع المخرجات الجديدة للمنظومة المحاسبية المتمثلة في تلك المعلومات المالية التي يفرزها النظام المحاسبي المالي، ولقد تجسد ذلك في صدور القانون رقم 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا النصوص التشريعية المتممة له، ولقد صاحب هذه الإصلاحات أيضا الشروع في التبنى التدريجي للمعايير الدولية للمراجعة عن طريق تكيفها بما يتلاءم مع متطلبات بيئتها.

وفي ذات السياق، يعد المجلس الوطني للمحاسبة بمثابة الهيئة المشرفة على إصدار هذه الأخيرة تحت مسمى "المعايير الجزائرية للمراجعة"، في حين أن الأسلوب المتبع من قبله في طرحها لم يسمح بتغطيتها لكل جوانب مهمة المراجعة الخارجية دفعة واحدة، ويتضح ذلك جليا في عدد المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة حاليا مقارنة بالعدد الإجمالي للمعايير الدولية للمراجعة المتوقع تبنيها، كما أن هذا الأسلوب قد شكل فراغ قانوني بشأن إلزامية أو حرية

تطبيقها، كنتيجة لعدم نشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بالإضافة لعدم صدور أي نص تشريعي يوحى على إلزامية تطبيقها، الأمر الذي قد يقود إلى الاعتماد عليها كغيرها من المعايير إذا اقتضت الضرورة ذلك، كاجتهاد من طرف المراجع الخارجي لجودة أعماله.

الإشكالية

بالرغم من أن المعايير الدولية للمراجعة صدرت عن هيئة مهنية دولية إلا أنها قد لا تكون ملائمة لبيئة معينة، الأمر الذي أدى بالمجلس الوطني للمحاسبة عند تبنيه لهذه الأخيرة بتكييفها بما يناسب متطلبات البيئة المهنية الجزائرية.

وفي هذا الصدد، إلى جانب الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، قد يعد المراجع الخارجي بمثابة القائم الوحيد على تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة، الأمر الذي قد يقوده إلى تقييم الأثر المتوقع من تطبيقها في حدود خبرته، كفاءته وإلمامه للنقائص التي كانت تعاني منها النصوص التنظيمية المطبقة في الواقع العملي، كما قد يكتسي الأستاذ بمؤسسات التعليم العالي المتخصص في المراجعة بالجزائر أيضا مكانة هامة في هذا الخصوص بشأن الميدان العلمي لدرايته بالجوانب النظرية المحيطة بهذا المجال ومتطلبات البيئة المهنية الجزائرية، لاسيما ما يتعلق الأمر بالنقائص والمشاكل والفراغات القانونية التي كانت تعاني منها المراجعة الخارجية في ظل النصوص التنظيمية المطبقة، الأمر الذي يجعله قادر على إدراك مدى استجابة وإمكانية وأثر تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة على الإيفاء بتلك المتطلبات، وسد تلك الفراغات، وحل تلك النقائص والمشاكل.

وبما أن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية يتجلى في دعم المعلومة المالية بالمصادقية لخدمة الأطراف المستفيدة، وأن المعايير الجزائرية للمراجعة تعد كغيرها من المعايير بمثابة دليل أو إرشادات أو مقاييس معالجة للواجبات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها في إطار مهمته، ولهذا يمكن طرح التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

تنبثق عن الإشكالية أعلاه جملة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

1. ما هو الإطار الدولي الحالي لممارسة مهنة المراجعة الخارجية؟
2. ما هي المرجعية القانونية المنظمة لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في بيئة المعلومات المالية بالجزائر؟

3. ما هي الخطوات والإجراءات العملية الداعمة لمصادقية المعلومة المالية التي يتبناها المراجع الخارجي عند تطبيقه للمعايير الجزائرية للمراجعة؟

4. ما مدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مهمة المراجعة الخارجية من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الأسئلة الفرعية تم افتراض ما يلي:

1. تعد المعايير الدولية للمراجعة بمثابة الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الدولية الحالية.
2. يعد القانون رقم 10-01 والنصوص المنبثقة عنه بمثابة المرجعية القانونية للقيام بمهمة المراجعة الخارجية في بيئة المعلومات المالية الحالية بالجزائر.
3. تتبع المراجعة الخارجية وفق المعايير الجزائرية للمراجعة إجراءات منهجية، منظمة، مفصلة وشاملة، تسمح بإضافة تأكيد معقول عن مدى اتسام المعلومة المالية بالمصادقية.
4. يرى كل من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم إلى حد بعيد في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مهمة المراجعة الخارجية.

أهداف الدراسة

يسعى الباحث جاهدا من خلال هذه الدراسة في تحقيق جملة من الأهداف المتمثلة فيما يلي:

- ✓ الإحاطة بالجوانب النظرية والتنظيمية للمراجعة الخارجية على الصعيد العالمي؛
- ✓ عرض معايير المراجعة الخارجية وفقا لأحدث التعديلات؛
- ✓ الإلمام بالتطور التنظيمي للمراجعة الخارجية وواقعها في البيئة الجزائرية؛
- ✓ عرض نطاق وهدف كل معيار جزائري للمراجعة؛
- ✓ الإلمام الكافي لمصطلح المعلومة المالية الوارد في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، والذي تم إدراجه على متن النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ الإلمام بالإجراءات الواجب إتباعها عند تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة بشأن كل مرحلة من مراحل المهمة، والتي تسمح بدورها في تعزيز مصداقية المعلومة المالية؛

✓ إدراك مدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر.

أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة، حيث تعد المعايير الجزائرية للمراجعة بمثابة موضوع الساعة، نظرا لتولي اهتمامها من قبل الأكاديميين في إجراء مؤخر ملتقيات ودوريات حولها، وكذا من قبل المهنيين في إجراء تكوينات بهدف استيعابها وتطبيقها بشكل تدريجي، بالإضافة لاعتبارها خطوة توجه الجزائر نحو التوحيد أو التوافق الدولي في مجال المراجعة.

وتبرز أهمية هذه الدراسة أساسا في تحديد الأثر المتوقع من تطبيق هذه المعايير، وبالتالي مدى استجابتها للبيئة الجزائرية وتوافقها للنصوص التشريعية السارية المفعول، فقد يعدّ التقرير عن مدى اكتساء المعلومة المالية بالمصادقية في ظل تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية وفقا لمعايير وطنية متبناة من معايير صادرة عن هيئة مهنية عالمية ومكيفة وفقا لبيئتها المحلية، الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ قرارات رشيدة وتشجيع الاستثمار على الصعيد المحلي والدولي.

كما أن هذه الدراسة تعد بمثابة اختبار لتحديد الأثر المتوقع من تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة خلال الفترة 2016-2018، والتي قد تسمح نتائجها بدعم مشروع المجلس الوطني للمحاسبة على مواصلة إصدار بقية المعايير من جهة، وكذا تحفيز وتشجيع المهنيين على تطبيق هذه المعايير من جهة أخرى.

منهج وأدوات الدراسة

لغرض بلوغ الأهداف المرجوة من هذه الدراسة سيتم الاستعانة بالمنهج التاريخي فيما يتعلق بعرض التطور التاريخي للمراجعة على الصعيد العالمي بصفة عامة والمراجعة الخارجية على المستوى المحلي بصفة خاصة، كما سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في استعراض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالجانب النظري، وكذا في عرض إجراءات المراجعة الخارجية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة، أما في الجانب التطبيقي بما أن الدراسة بحاجة لآراء المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر بشأن مدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم الاستعانة بالاستبيان كأداة ملائمة لجمع البيانات لهذا الغرض، ومن ثم يتم تحليله باستعمال برنامج الإكسل وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

الدراسات السابقة

يمكن توضيح أهم الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية من أطروحات ومقالات، في حدود علم الباحث، فيما يلي:

أولاً: أطروحات الدكتوراه

1- دراسة لقلبي الأخضر، بعنوان:

معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسينة بن بوعلي - الشلف -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2014-2015.

تتلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالواقع المهني في الجزائر، وخلصت إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يلتزمون بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وأن تطبيق معايير المراجعة الدولية يعد ضروري لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر، فبالرغم من صدور هذه المعايير من هيئة عالمية إلا أنه يمكن الاعتماد عليها في تنظيم المهنة بالجزائر بعد تكييفها بما يلائم متطلبات بيئتها.

2- دراسة سايج فايز، بعنوان:

أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2014/2015.

تتلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى ملائمة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة بالبيئة الجزائرية كضرورة مطروحة في ظل الإصلاح المحاسبي، وخلصت إلى أن النظام المحاسبي المالي وفر تغيرات إيجابية على الممارسة المحاسبية بالجزائر، لكنه لا زال يواجه معوقات وصعوبات بعد ثلاثة سنوات من تطبيقه، وقد ساهمت المراجعة الخارجية في تخفيض هذه الصعوبات، وبالرغم من أن أغلبية المراجعين الخارجيين الجزائريين يطبقون المفاهيم الأساسية لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ولا يطبقون المعايير الدولية للمراجعة، لكن يتوقعون أن تبني هذه الأخيرة سيؤثر إيجابياً على الممارسة المحاسبية ونشاط المراجعين الخارجيين بالجزائر وكذا على المؤسسات وعلى قبول تقارير المراجعة، وأن المنافع المتوقعة من تبنيها ستكون أكبر من تكاليف تطبيقها.

3- دراسة ديلمي عمر، بعنوان:

نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2016-2017.

تتلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها أخذا بعين الاعتبار المعايير الدولية للمراجعة، وخلصت إلى أن المعايير الدولية للمراجعة تعد بمثابة مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في صياغة وإعداد معايير وطنية لغرض تحسين أداء مهنة المراجعة في البيئة الجزائرية وتطويرها، وأن مهنة المراجعة المالية في الجزائر تعاني من بعض المشاكل والنقائص، وقد تتجسد الآليات المقترحة لأجل تحسين وتطوير مهنة المراجعة في الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة التي تتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية الجزائرية، وكذا تحسين مستوى التأهيل العلمي والعملي للمراجعين، بالإضافة للعمل على دعم استقلال المراجعين وإلزامهم استخدام الأساليب الكمية العلمية الحديثة، وكذا ربط الدراسات الأكاديمية بالممارسة الميدانية.

4- دراسة بملولي نور الهدى، بعنوان:

أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس - سطيف 1 -، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016/2017.

تتلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى تأثير تبني المعايير الدولية للمراجعة على تطوير مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر، وخلصت إلى أن التشريعات التي تنظم مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر تنسجم مع المعايير الدولية للمراجعة ولا تختلف عنها، غير أنها لا تتصف بالمرونة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها هذه المعايير، بالتالي لا تكفي لضمان الممارسة الجيدة للمهنة، إضافة لذلك، يمكن العمل بالمعايير الدولية للمراجعة أن يرفع من ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية بالجزائر إلى المستوى الدولي، غير أن المراجع في الجزائر لا يلجأ إلى هذه الأخيرة.

5- دراسة بشير صالح محمد الخير، بعنوان:

دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2017.

تتبلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد أثر محددات جودة المراجعة الخارجية على تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وعلى ترشيد قرارات الاستثمار، بالإضافة لتحديد أثر تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية على ترشيد قرارات الاستثمار، وخلصت إلى أن اهتمام مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بمحددات جودة المراجعة الخارجية يحسن كفاءة المعلومات المحاسبية، ويجعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الاستثمار.

ثانيا: المقالات

6- دراسة ZAAFRANE Mansouria & LALMI Fatima، بعنوان:

La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et des normes d'audit NAA Etude empirique d'un échantillon des professionnels en Algérie, Revue Des Etudes Economiques Approfondies, Université Abdelhamid Ibn Badis de Mostaganem, Algérie, N°07, 2018.

تتبلور إشكالية هذه الدراسة حول تحديد كيفية مساهمة النظام المحاسبي المالي والمعايير الجزائرية للمراجعة في زيادة جودة المعلومة المالية الواردة في الكشوف المالية، وخلصت إلى أن هناك علاقة قوية بين جودة المعلومة المالية وتوحيد المحاسبة والمراجعة الخارجية في الجزائر، حيث يتطلب تحقيق جودة المعلومة المالية مجموعة من العوامل التي تدخل في عملية إعدادها، ويتجلى الأمر في مقام أول في إطار محاسبي متطور متعلق بمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، التي ساهمت بدورها في تحويل المعلومة المحاسبية إلى معلومة مالية تتسم بالملائمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة، ويعد النظام المحاسبي المالي إطار محاسبي مستمد من هذه المعايير، أما عن المعايير الجزائرية للمراجعة الحالية فهي غير كاملة وهي مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، ومع ذلك هناك اعتقاد عن تبني باقي المعايير، وأن اثر تطبيقها يتجلى في مساهمة المعايير الدولية للمراجعة في زيادة جودة المعلومة المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات، من خلال مساعدة المراجع الخارجي على التحكم بشكل أفضل على المخاطر التي يواجهها أثناء عملية المراجعة.

7- دراسة AYADI Abdelkader & BELGUET Youcef، بعنوان:

Le nouveau référentiel Algérien d'audit (NAA) – Enjeux d'application et perspectives, The Journal of Economics and finance, Université Hassiba Ben Bouali de Chlef, Algérie, Volume 4, N°1, 2018.

تتبلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد هل وصول المرجع الجزائري للمراجعة الجديد المتمثل في المعايير الجزائرية للمراجعة سيؤدي إلى توحيد ممارسة المراجعة، بالإضافة إلى تحديد تحدياته وآفاقه، وخلصت إلى أن المراجعة تتمركز في المعايير الدولية كمصدر حقيقي للتحسين المستمر لزيادة فعالية النظام العام للاقتصاد عموما والشركة خصوصا، حيث أصبحت المراجعة أداة موحدة في المؤسسات على المستوى العالمي، وقد تطورت في السنوات الأخيرة، وأصبح المراجع شريك استراتيجي في الأعمال التجارية لتقدير وتقييم المخاطر من خلال سياسة الرقابة الداخلية، والذي يتعين أن تكون لديه مؤهلات مهنية لممارسة حكمه المهني.

8- دراسة SEFFAHLOU Rachid، بعنوان:

Planification Et Realisation D'une Mission De Commissariat Aux Comptes Selon Les Nouvelles Normes Algeriennes D'audit (NAA), Revue Nouvelle Economie, Université de Khemis Miliana, Algérie, Volume 2, Numéro19, 2018.

تتبلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد كيفية تخطيط وتنفيذ المراجع الخارجي لمهمة المراجعة الخارجية القانونية وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة الجديدة، وخلصت إلى أنه يتم الاتفاق مع الإدارة على شروط المهمة تطبيقا للواجبات المطلوبة في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210، ومن ثم التخطيط للمهمة من خلال وضع إستراتيجية عامة للمراجعة مكيفة للمهمة وبرنامج عمل وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300، يليه بعد ذلك جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 توصله لاستنتاجات معقولة على أساسها يبدي رأيه، ليتم بعدها استخدام إجراءات التأكيدات الخارجية لتأكيد المعلومات أو الشروط الموجودة مباشرة مع الغير، وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505، بالإضافة لاستخدام الإجراءات التحليلية طيلة المهمة لجمع عناصر مقنعة ملائمة وموثوقة، وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520، وأخيرا إبداء الرأي في نهاية المهمة بناء على تقييم الاستنتاجات من العناصر المقنعة المجمعة في المراحل السابقة، والتعبير عنه بوضوح في تقرير وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700، وإبلاغ الرأي والنتائج لمسييري ومساهمي المؤسسة محل المراجعة وإجراء الاتصالات المطلوبة في المعايير الجزائرية للمراجعة على أساس نتائج أعماله.

9- دراسة نوح لبوز وبوعلاق مبارك، بعنوان:

تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018 -، مقال منشور بمجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 03، العدد 02، 2019.

تتلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة على جودة تقارير محافظ الحسابات، وخلصت إلى أن المعايير الجزائرية للمراجعة لم تغير في مضمون تقارير محافظ الحسابات وإنما اهتمت إلا على الجانب الشكلي الذي لازال محل قصور، والذي لا يوفر التقارير جودة مطلوبة في المضمون بالقدر الذي حسن في الشكل.

10- دراسة خلايفية إيمان وجاوحديو رضا، بعنوان:

التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مقال منشور بمجلة معارف، جامعة البويرة، الجزائر، المجلد 14، العدد 2، 2019.

تتلور إشكالية هذه الدراسة في تحديد واقع تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة، وخلصت أن المعايير الجزائرية للمراجعة تعتبر بمثابة أحد أهم التشريعات السارية المفعول التي تنظم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وهي تختلف شكليا فقط عن المعايير الدولية للمراجعة فيما يتعلق بترتيب وتسلسل عرض المعلومات، كما أن هذه الأخيرة تعد حديثة النشأة ولا تتعرض لكل أمور المهنة ويتضح ذلك جليا في عدد المعايير الصادرة، فبالرغم من أن مزاوي المهنة في الجزائر شرعوا في تطبيقها منذ صدورهما، باستثناء المعيار رقم 620، إلا أنهم يعتمدون على المعايير الدولية للمراجعة، وخاصة في المسائل التي لم تصدر معايير جزائرية بشأنها.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تعد النتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة بمثابة نقطة انطلاق الدراسة الحالية، إذ اتضح ما يلي:

- بعض الدراسات أشارت إلى قصور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر كونها تعاني من نقائص ومشاكل، وأوصت على ضرورة مواكبتها للتطورات الحديثة الحاصلة في بيئة الأعمال العالمية وذلك نحو تبني المعايير الدولية للمراجعة، بالتالي الدراسة الحالية متممة لهذا المسار نحو هذا التوجه بموجب صدور الجزائر لبعض المعايير الجزائرية للمراجعة إثر تبنيها للمعايير الدولية للمراجعة في الآونة الأخيرة؛

- بعض الدراسات شملت تنظيم المراجعة الخارجية في الجزائر قبل الإصلاحات التي شهدتها المهنة بموجب صدور القانون رقم 01-10 وما تلاه من نصوص تشريعية متممة له، في حين الدراسة الحالية ستغطي الفترة ما قبل وبعد الإصلاحات، بالتالي ستكون أشمل وأحدث مقارنة بالدراسات السابقة؛
- بعض الدراسات اقتصرت بتناول جزء من المعايير الجزائرية للمراجعة أو تلك الصادرة في مرحلة أولى، بينما الدراسة الحالية ستشمل كل المعايير الصادرة إلى غاية سنة 2020؛
- بعض الدراسات عاجلت جودة المعلومة المحاسبية، في حين الدراسة الحالية ستعالج المصطلح الحديث لها المتمثل في المعلومة المالية كما وردت في المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وكذا في النظام المحاسبي المالي المستمد منها، كما أن الدراسة الحالية ستقتصر إلا على خاصية المصادقية؛
- بعض الدراسات عاجلت مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر أو أثر تبنيها، في حين أن الدراسة الحالية ستعالج الأثر المتوقع من تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة المتبنية من تلك المعايير الدولية للمراجعة.

حدود الدراسة

لاختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية المطروحة، فإن الدراسة مرتبطة بحدود مكانية، زمانية وموضوعية كالتالي:

- **الحدود المكانية:** شملت الدراسة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بكامل الإقليم الجزائري؛
- **الحدود الزمانية:** تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:

❖ عند عرض المعايير الدولية للمراجعة، تم التطرق لآخر التعديلات التي طرأت عليها في نهاية سنة

2019؛

❖ عند عرض التطور التنظيمي وواقع المراجعة الخارجية في الجزائر، تم التطرق للنصوص التشريعية

الصادرة إلى غاية نهاية سنة 2019؛

❖ تم التطرق للمعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة إلى غاية نهاية سنة 2019، والتي بلغ عددها

(16) ستة عشر معيار؛

❖ انحصرت الدراسة التطبيقية من حيث إعداد الاستبيان، تحكيمه، توزيعه وتلقي الردود المناسبة،

من شهر سبتمبر 2019 إلى غاية شهر أبريل 2020.

- **الحدود الموضوعية:** بما أن صلب هذه الدراسة يتجلى في المراجعة الخارجية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة، بالتالي تم تناول أشكال المراجعة الخارجية في حدود ما عاجلته هذه المعايير، والمتمثلة في المراجعة القانونية أو التعاقدية.

مبررات اختيار الموضوع

- يعد اختيار موضوع هذه الدراسة كنتيجة لدوافع موضوعية وذاتية، يمكن إيجازها فيما يلي:
- ✓ حداثة الموضوع، إذ أصبحت المعايير الجزائرية للمراجعة موضوع الساعة؛
- ✓ الإلمام بالواقع التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر؛
- ✓ محاولة إدراك مدى استجابة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة للبيئة الجزائرية، من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر؛
- ✓ ارتباط الموضوع بتخصص الباحث؛
- ✓ الميل الشخصي للباحث، واهتمامه بمواضيع المراجعة منذ طور الليسانس؛
- ✓ محاولة إضفاء قيمة علمية للدراسات الأكاديمية في هذا المجال؛
- ✓ محاولة إثراء المكتبة الجامعية الجزائرية.

صعوبات الدراسة

- هناك بعض الصعوبات التي واجهها الباحث خلال بحثه، لعل أهمها يتجلى فيما يلي:
- نقص معتبر للمكتب الحديثة الإصدار على مستوى المكتبات الجامعية الجزائرية، خصوصاً تلك المتناولة للمراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، حيث تم الاعتماد إلا على تلك الصادرة في أو بعد سنة 2010، الأمر الذي تطلب ضرورة اقتناءها؛
- انعدام شبه تام للمكتب المتناولة للمعايير الجزائرية للمراجعة، وذلك راجع لحداثة صدارتها؛
- عدم إمكانية دعم الجانب التطبيقي بإسقاط الدراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كون أن أغلبية المراجعين الخارجيين حالياً لا يطبقوا المعايير الجزائرية للمراجعة عند القيام بمهمة المراجعة الخارجية لهذه المؤسسات، وذلك راجع لحداثة صدارتها، وعدم تغطيتها لكافة جوانب المهمة، بالإضافة لعدم صدور أي نص تشريعي ينص على إلزامية تطبيقها؛
- عراقيل متعلقة برودود عينة الدراسة على الاستبيان، خاصة فئة المهنيين.

هيكل الدراسة

سيتم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، منها ثلاثة نظرية وفصل تطبيقي، كالتالي:

الفصل الأول: موسوم بـ " الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية "، سيتم من خلاله الإشارة للتأصيل النظري للمراجعة الخارجية، ومن ثم التطرق لمنهجيتها، بالإضافة للمكاتب والمعايير الدولية الخاصة بها، ليتم أخيرا عرض معاييرها؛

الفصل الثاني: موسوم بـ " تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في بيئة المعلومات المالية بالجزائر "، سيتم من خلاله الإشارة لنشأة وتطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذا الواقع التنظيمي لها، ومن ثم عرض نطاق وهدف كل معيار من المعايير الجزائرية للمراجعة، ليتم أخيرا التطرق لمسؤولية المراجع الخارجي في الحد من تحريفات المعلومة المالية بالبيئة الجزائرية؛

الفصل الثالث: موسوم بـ " إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة "، سيتم من خلاله عرض إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال كل مرحلة من مراحل مهمة المراجعة الخارجية، انطلاقا من مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة، يليه بعد ذلك مرحلة تنفيذ المهمة، ومن ثم مرحلة أعمال نهاية المهمة، وأخيرا مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة؛

الفصل الرابع: موسوم بـ " دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر "، سيتم من خلاله تناول الجانب التطبيقي للدراسة، من خلال إسقاط الفصل الثالث على آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر، حيث سيتم الإشارة إلى الإطار المنهجي للدراسة، ليتم بعد ذلك عرض نتائج الاستبيانات المتحصل عليها ومن ثم تحليلها، وأخيرا اختبار الفرضيات الموضوعية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي

للمراجعة

الخارجية

تمهيد

إن المشكل الأخلاقي والمهني الناتج عن نقص الثقة واحتمال ارتكاب الأخطاء وكذا تعارض الأهداف بين الأطراف المعدة للمعلومة المالية والأطراف المستفيدة منها في بيئة الأعمال الاقتصادية، أدى إلى ضرورة تدخل شخص ليس له ميول بالطرف المعد للمعلومة، يقوم بالتحقق من مدى موثوقية المعلومات المالية الممنوحة من طرف معديها بهدف خدمة الطرف المستفيد منها، وفي هذا الصدد تم ظهور المراجعة كمهنة سائدة على الساحة الاقتصادية في هذا الخصوص، والتي اختلفت أهدافها وطرق ممارستها تزامنا مع مراحل تطورها، ومن هذا المنطلق، تم بروز المراجعة الخارجية بمثابة أحد أنواعها، والتي تتم ممارستها من قبل طرف خارجي موسوم بالمراجع الخارجي، يتمتع بالحياد والاستقلال التام عن الأطراف المعدة للمعلومة المالية.

وكنتيجة لزيادة حجم النشاطات الاقتصادية وانتشار الشركات بمختلف أشكالها وأحجامها وجنسياتها، تجلت الحاجة الماسة إلى زيادة الاهتمام بمهمة المراجعة الخارجية تزامنا مع التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الاقتصادية، وفي ذات السياق حظيت هذه الأخيرة اهتمام بالغ سواء من طرف مكاتب دولية كبرى للممارسة المهنية أو من طرف هيئات مهنية دولية مشرفة عليها، قائمة على إصدار معايير خاصة بها.

وفي هذا الصدد سيتم من خلال هذا الفصل التطرق في مقام أول لنشأة المراجعة وأنواعها ومن ثم التطرق للمراجعة الخارجية بالإشارة لتعريفها، خصائصها، أهميتها، أهدافها وفروضها، وكذا خطوات ممارستها، ليتم بعد ذلك عرض المكاتب والمعايير الدولية للمراجعة الخارجية، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: التأصيل النظري للمراجعة الخارجية

المبحث الثاني: منهجية المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: المكاتب والمعايير الدولية للمراجعة الخارجية

المبحث الرابع: عرض معايير المراجعة الخارجية

المبحث الأول: التأصيل النظري للمراجعة الخارجية

تعد مهنة المراجعة من بين أهم المهن الممارسة في بيئة الأعمال الاقتصادية والتي حظيت اهتمام كبير من قبل العلماء والمفكرين الاقتصاديين، حيث تعود جذورها سائدة منذ العصور القديمة وتم تطويرها مع مرور الزمن إلى غاية أن وصلت إلى ما هي عليه الآن، وهي تنقسم إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزوايا التي ينظر منها إلى هذه الأخيرة، حيث تعد مهنة المراجعة الخارجية بمثابة أحد أنواعها. وفي هذا السياق، لا يمكن الخوض مباشرة في مفهوم المراجعة الخارجية دون الإشارة لأصولها، لذا سيتم التطرق في مقام أول إلى نشأة المراجعة بعرض مراحل تطورها منذ العصر القديم إلى يومنا هذا، وكذا عرض أنواعها، ليتم بعد ذلك التطرق إلى ماهية المراجعة الخارجية بالإضافة لفروضها.

المطلب الأول: نشأة المراجعة

تعود أصول المراجعة إلى العصور القديمة، غير أنها قد تطورت مع مرور الزمن كنتيجة لزيادة حجم النشاطات الاقتصادية وتعدد بيئة الأعمال، وكذا ظهور مشكل الوكالة، بالإضافة لاتساع مجال تطبيقها وتأثرها بالمستجدات التي مست الجانب المحاسبي، وفي هذا الصدد سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لأهم المحطات التي مرت بها مهنة المراجعة منذ نشأتها إلى يومنا هذا.

الفرع الأول: الفترة من العصر القديم إلى سنة 1500م

لقد نشأت مهنة المراجعة منذ القدم إذ نجد أن الحضارات القديمة قد مارست هذه المهنة ولكن بأسماء وكيفيات تختلف على ما هو الحال عليه الآن، والغاية منها يتمثل في فرض الرقابة من طرف الزعماء ورؤساء القبائل أو الملاك على من يقوم بتحصيل أموالهم، حيث نجد أن في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة وظيفة المراجعة وذلك بجعل الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة ومراجعتها، وكان الغرض الرئيسي منها هو اكتشاف الغش والخطأ.¹

وتدل الوثائق التاريخية أيضا أنه خلال الألفية الثانية قبل ميلاد المسيح (عليه السلام)، قد أقر السوماريون أنه من المهم أن يكون في نظام المعلومات طريقة واضحة للاتصال بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها، كما ظهر

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 11.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

عندهم كذلك قانون حامورابي الذي لم يكن فقط مجرد مجموعة من القوانين التجارية والاجتماعية، بل كان يفرض ضرورة وجود مخطط محاسبي ودليل للمحاسبة يتضمن إجراءات تسجيل الصفقات.¹

كما يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين، الإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يراجعونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، ثم يراجعها المقررون وبعد الجلسة يقدمون تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية.² وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخصوصا بعد غزو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر.³

بعدها اتسع نطاق المراجعة فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494م في موسوعة لوكا باشيولو (Luca Paciolo).⁴

الفرع الثاني: الفترة من سنة 1500م إلى سنة 1850م

مع ظهور الثورة الصناعية اتسع نطاق المراجعة مما تجلّت الحاجة لتنظيم المهنة، فظهرت أول منظمة مهنية في هذا الميدان في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م، حيث تأسست كـليّة Roxonati (روكسوناتي)، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكليّة في عام 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة.⁵ غير أن التغيرات الهامة التي طرأت خلال هذه

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2012/2011، ص 6.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الثانية، 2015، ص 24.

³ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2014، ص 32.

⁴ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص 12.

⁵ نفس المرجع أعلاه.

الفترة هو انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين، بالإضافة إلى تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية، وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ورغم ذلك استمر تنفيذ عملية المراجعة بصورة تفصيلية والتي لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير.¹

الفرع الثالث: الفترة من سنة 1850م إلى سنة 1905م

اتسمت هذه الفترة بنمو اقتصادي ملحوظ خاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية التي أدت إلى ظهور الشركات المساهمة، الأمر الذي استوجب الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وعلى ضوء هذا أصبح الجو مهياً للمراجعة كمهنة تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، خاصة بعد غرس في أذهان المساهمين والوصول إلى اقتناعهم بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم.²

وفي هذا السياق صدر قانون الشركات البريطاني عام 1862م، ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، والذي أدى إلى دفع بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام، حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه، فكانت فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م وألمانيا سنة 1896م وكندا سنة 1902م وأستراليا سنة 1904م، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.³

الفرع الرابع: الفترة من سنة 1905م إلى يومنا هذا

تميزت هذه الفترة بظهور بوادر تنظيم مهنة المراجعة على مستوى الشرق العربي، فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال حيث بدأت مزاولتها للمهنة دون تنظيم حتى سنة 1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات، والذي تلقى عدة تعديلات خلال الفترة الممتدة بين سنتي 1950 و1955م، أما عن لبنان وسوريا فبفعل صدور القانون التجاري اللبناني سنة 1943م والقانون التجاري السوري سنة 1949م، وذلك بعد تطبيقهما للقانون التجاري العثماني ونموذج عقد التأسيس المستمد من قانون مستعمرهما الفرنسي آنذاك، بينما في

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² نفس المرجع أعلاه، ص 33-34.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة السادسة، 2012، ص 18.

الكويت فقد استمر تطبيق قانون الشركات الهندي لسنة 1913م إلى غاية صدور قانون الشركات الكويتي رقم (10) سنة 1960م والذي تناول إضافات متعلقة بأصول المراجعة، كما تم صدور القانون رقم (6) لسنة 1962م الذي نظم ممارسة مهنة المراجعة، وفي فلسطين والعراق كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة سنة 1919م مستمدة من قانون الشركات البريطاني، كما ظل القانون الهندي مطبقا في العراق حتى سنة 1957م عندما استبدل بقانون الشركات العراقي سنة 1958م.¹

أما في الأردن فشهدت مهنة مراجعة الحسابات اهتماما لدى المشرع في نهاية الخمسينات حيث توج ذلك بإقرار قانون رقم (10) لسنة 1961م انعكاسا لبدء التطور الاقتصادي الأردني، بينما بدأت المراجعة في المملكة العربية السعودية سنة 1950م، لكن يمكن اعتبار أن البداية الحقيقية للتنظيم المهني للمراجعة جاء بعد صدور المرسوم الملكي رقم 12/2 سنة 1991م الخاص بإصدار نظام المحاسبين القانونيين وإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.²

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

تنقسم المراجعة إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزوايا التي ينظر منها إلى المراجعة، حيث يمكن تصنيف هذه الأخيرة إلى مؤشرات أو معايير رئيسية، والتي تتناول في حد ذاتها مؤشرات ثانوية.

الفرع الأول: التصنيف حسب الحجم

تصنف المراجعة حسب هذا المعيار من خلال زاويتي النطاق ومدى الفحص كالتالي:³

أولا - من حيث النطاق

1- المراجعة الكاملة

هي تلك المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما تخضع للمعايير والمستويات المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة المعلومات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختبارات، وبما أنه حر في اختيارها لذا تقع مسؤوليته على جميع المفردات بما فيها تلك التي لم تخضع للفحص.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-21.

² أحمد يحيى عياصرة، تدقيق الحسابات على الحاسوب، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص 18.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-43.

2- المراجعة الجزئية

هي تلك المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعنية، والتي تتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، حيث يستوجب على الجهة التي تقوم بتعين المراجع أن تحدد العمليات المطلوب مراجعتها على سبيل الحصر، بالتالي تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق أو حدود المراجعة المكلف بها، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة المهمة) يبين حدود المراجعة والهدف منها.

ثانيا: من حيث مدى الفحص

1- المراجعة التفصيلية

كان هذا النوع سائد في بداية عهد المهنة، حيث يقوم المراجع من خلاله بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وخالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، وهو لا يناسب المؤسسات الكبيرة كونها تؤدي إلى زيادة أعباء المراجعة فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المراجع على مراعاتهما باستمرار، ولهذا يناسب تطبيقه في المؤسسات الصغيرة.

2- المراجعة الاختيارية

يعتبر هذا النوع الأساس السائد للعمل الميداني الآن، وهو المراجعة التي تعتمد على إقناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية بإتباع أسلوب التقدير الشخصي (العينات الحكمية) والعينات الإحصائية.

الفرع الثاني: التصنيف حسب الهيئة

تصنف المراجعة حسب هذا المعيار من خلال زاويتي طبيعة المؤسسة محل المراجعة والقائم بعملية المراجعة.

أولاً: من حيث طبيعة المؤسسة

تصنف المراجعة حسب طبيعة المؤسسة إلى:¹

1- مراجعة المؤسسات الخاصة

هي عملية مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو مؤسسات فردية أو جمعيات أو نوادي، وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من

¹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2014/2015، ص ص 32-47.

الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المؤسسات حسب طبيعة العقد الموجود بينهما ودرجة الإلزام.

2- مراجعة المؤسسات العمومية

تنصب عملية المراجعة على المؤسسة ذات الصلة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين.

3- المراجعة الحكومية

يقصد بها مراجعة الكشف المالية للوحدات الحكومية، مثل الوزارات وهيئات القطاع العام وغيرها، حيث يمارسها المراجع الحكومي من خلال مراجعته للأنشطة والعمليات المالية للوحدات الحكومية المتعلقة بإنفاق الأموال العامة حسب ما تصرح به الدولة في هذا الجانب، فنظرا لأن سلطات الإنفاق والتحصيل في الوحدات الحكومية محددة بواسطة القانون، فإن هناك قدر كبير من التركيز على المراجعة الإجرائية.

ثانيا: من حيث القوائم بعملية المراجعة

1- المراجعة الداخلية

هي نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة بغية تحسين عملياتها، وهو يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه.¹

2- المراجعة الخارجية

هي الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المالية المثبتة بالدفاتر والسجلات وعناصر الكشف المالية لإعداد تقرير يحتوي على رأي فني محايد عن عدالة الكشف المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال.²

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص 33.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة العربية الأولى، 2010، ص 40.

الفرع الثالث: التصنيف حسب التوقيت ودرجة الالتزام

تصنف المراجعة حسب هذين الزاويتين إلى:¹

أولاً: من حيث التوقيت

1- مراجعة نهائية

يقصد بها بداية عملية المراجعة في نهاية الفترة المالية، بعدما تكون الدفاتر قد أفلت وقيود التسوية قد أجريت والكشوف المالية قد أعدت، وهو يمتاز بضمان عدم حدوث أي تعديل في المعلومات المسجلة بالدفاتر أو تغيير في أرصدة الحسابات بعد مراجعتها.

2- مراجعة مستمرة

يقصد بها القيام بعملية المراجعة بصفة مستمرة، حيث يقوم المراجع أو مندوبيه بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية، لمراجعة المعلومات المسجلة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى مراجعته النهائية للكشوف المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر، كما يلاءم هذا النوع المؤسسات الكبيرة.

ثانياً: من حيث الالتزام

1- مراجعة إلزامية (إجبارية)

وهي المراجعة التي تتم وفقاً للإلزام القانوني أي تفرضها التشريعات القانونية، بالتالي تعد إجبارية مقرونة بعقوبات وجزاءات قانونية لكل مخالف على تطبيقها، وذلك ضماناً وحماية لحقوق مستخدمي الكشوف المالية للمؤسسة.

2- المراجعة الاختيارية

يقصد بها تلك المراجعة التي تتم بإرادة الملاك أو الإدارة من غير إلزام قانوني لذلك.

الفرع الرابع: التصنيف حسب الهدف

تصنف المراجعة حسب هذا المعيار إلى مراجعة عادية ومراجعة لغرض معين.

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص ص 35-40.

أولاً: من حيث درجة شمولية المراجعة ومدى مسؤولية المراجع

1- المراجعة العادية

الهدف منها هو التأكد من مدى صحة الكشف المالية ومدى دلالة نتيجة أعمالها للمركز المالي للمؤسسة مع إبداء رأي فني محايد، ووفقاً لهذا النوع يعتبر المراجع مسؤولاً عن أي تقصير أو إهمال عن ممارسة عمله المهني.¹

2- المراجعة لغرض معين

يقصد بها مراجعة موضوع محدد لهدف محدد، بهدف العبث عن حقائق معينة للوصول إلى نتائج محددة، وتتم وفقاً لتكليف خطي.²

ثانياً: أنواع المراجعة ذات الغرض المعين

تشمل المراجعة لغرض معين عدة أنواع فرعية تختلف باختلاف هدف المراجعة التي تسعى لبلوغه، حيث يمكن أن نوجز أهمها فيما يلي:³

- **المراجعة المالية:** والتي يقصد بها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات والمستندات والدفاتر الخاصة من المؤسسة ويفضل الخروج برأي فني محايد يشمل الفحص والتقرير والتحقق؛
- **المراجعة الإدارية:** والتي يقصد بها مراجعة النواحي الإدارية والتأكد من مدى تسيير الإدارة للمؤسسة، لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة؛
- **مراجعة الأهداف:** أي تحسين الأداء والتحقق من أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفاً قد تحققت فعلاً؛
- **المراجعة القانونية:** ويقصد بها التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة، وكذا التأكد من تطبيق المؤسسة لعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي؛
- **المراجعة الاجتماعية:** ويقصد بها التأكد من قيام المؤسسة بتحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه.

كما يمكن أن نجد:⁴

- **المراجعة التشغيلية:** هي تقييم الأدلة والقرائن حول كفاءة وفعالية نشاط المؤسسة والخاص بعملية معينة؛

¹ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 39.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص 41.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

⁴ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سبق ذكره، ص 43-46.

- **مراجعة نظم المعلومات:** فالهدف منها يتمثل في التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب، وتكون صحيحة وكاملة ومفيدة؛
 - **المراجعة الإستراتيجية:** تتمثل في مراجعة شاملة للأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج والأنشطة المتبعة التي صيغت في إستراتيجية إدارة القوى البشرية لتحديد أو التعرف على نقاط الضعف والقوة في تلك الإستراتيجية أو في تنفيذها، بغية وضع التوصيات اللازمة لتحسين أداء المؤسسة الإستراتيجي في مجال القوى البشرية.
- كما يمكن أن نجد أيضا مراجعة التكاليف، والتي يقصد بها المراجعة التي تخص دفاتر وسجلات التكاليف، وتهدف إلى فحص واختبار السجلات ومدى مطابقتها للواقع، إضافة إلى ذلك هناك أنواع أخرى للمراجعة ذات الأغراض الخاصة، كأن يقوم البنك المقرض بتعيين المراجع في سبيل التعرف على حقيقة الوضع المالي للمؤسسة المستفيدة أو طالبة القرض، أو يتم تعيين مراجع لغرض تقدير قيمة المخزون آخر المدة وقت وقوع حريق معين، أو تعيين مراجع للتعرف على نصيب إحدى الشركاء في حالة تصفية شركة معينة....الخ.¹

المطلب الثالث: ماهية المراجعة الخارجية

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية أبرز أنواع المراجعة السائدة في بيئة الأعمال الاقتصادية، حيث حظيت اهتمام من قبل منظمات وهيئات وشخصيات مهنية، والذين قد تختلف صياغتهم في تحديد مفهوم هذه الأخيرة، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض أهم التعاريف التي منحت لها، بالإضافة إلى خصائصها وأهدافها.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر بالمشروع فحصا انتقاديا منتظما وذلك للخروج برأي في محايد عن مدى دلالة الكشف المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة لتلك الفترة.²

¹ غسان فلاح المطارنة، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، زمزم ناشرون وموزعون، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص ص 38-39.

² محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 2، دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص 46.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

أما جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عرفت أنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.¹

من جهة أخرى عرفت بأنها عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها.²

كما عرفت كذلك بأنها عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمنشأة، وتقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية بهدف التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة، ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة.³

من خلال التعاريف المذكورة آنفاً، نستخلص أن المراجعة الخارجية هي الفحص المنهجي المنتظم الذي يقوم به شخص مهني مؤهل ومستقل بغرض إبداء رأي في محايد مدعم بالحجج حول نوعية المعلومات المالية المعروضة من طرف المؤسسة، والتزامها بالمعايير والمبادئ المحاسبية المعمول بها، بهدف إعطاء صورة صادقة عن مدى دلالة الكشوف المالية عن الوضع المالي للمؤسسة وتوصيل ذلك للأطراف المعنية.

الفرع الثاني: خصائص المراجعة الخارجية

على ضوء تعاريف المراجعة الخارجية المذكورة سابقاً، يتضح أن عملية المراجعة الخارجية تشمل جملة من الخصائص (أو المبادئ) المتمثلة فيما يلي:⁴

¹ محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 1، دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص 34.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 24.

³ نفس المرجع أعلاه، ص ص 24-25.

⁴ حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق - الجزء الأول، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 12-13.

- **الفحص:** هو عملية فنية تمكن المراجع من التأكد والاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، بالإضافة إلى التأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية التي تم على أساسها التسجيل في تلك الدفاتر؛
- **التحقق:** يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيته والقيم المسجلة في الكشف المالية، حتى يتمكن المراجع من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة الكشف الختامية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة المراجعة؛
- **التقييم:** يقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها الميزانية، في ظل الأسس والسياسات وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق بها، حتى يطمئن المراجع من صحة وسلامة عمليات التقييم؛
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق والتقييم والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة للوحدة الاقتصادية محل المراجعة.

الفرع الثالث: أهمية المراجعة الخارجية

تختلف أهمية المراجعة الخارجية باختلاف الهيئة المستفيدة منها، وهي تتجلى أساسا فيما يلي:¹

- **الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة:** حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة؛
- **حملة الأسهم:** يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي؛
- **حملة السندات الحاليون والمحتملون:** إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها؛
- **مجموعة الموظفين واتحادات العمال:** هم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح؛

¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص ص 9-11.

- **الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:** تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية وعلى قرارات السياسة العامة والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي؛
- **العملاء والموردون والمنافسون:** هم بحاجة إلى المعلومات المعتمدة من المراجع لتمكينهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة؛
- **دعاة ومؤسسات حماية البيئة:** هم بحاجة إلى معلومات تساعد في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها؛
- **الأجهزة الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب؛
- **نظام المحاكم:** يحتاج معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية؛
- **الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار:** هم بحاجة إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصيحة للمستثمرين وتوجيههم؛
- **الدائنون والبنوك:** تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة وكذا تحديد مبلغ القرض وشروطه؛
- **المستثمرون المحتملون:** هم بحاجة لمعلومات تساعد في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

الفرع الرابع: أهداف المراجعة الخارجية

تنقسم أهداف المراجعة الخارجية إلى هدف رئيسي وأهداف ثانوية، والتي تنقسم بدورها إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة.

أولاً: الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية

لقد كان الهدف من عملية المراجعة في الماضي مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير، ثم تغير هذا الهدف بموجب القرار الانجليزي سنة 1897م ليقصر على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، ومطابقة الكشف المالية مع الدفاتر والسجلات المحاسبية دون إبداء الرأي الفني للمراجع، ومع تطور المراجعة وزيادة الطلب عليها، أصبح هدفها الأساسي يتجلى في إبداء الرأي الفني المحايد من قبل المراجع الخارجي بعد حصوله على تأكيد معقول بأن البيانات والكشوف المالية محل المراجعة خالية من التحريفات الجوهرية، وبذلك تظهر بعدالة حقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة النشاط خلال فترة مالية محددة، وذلك في شكل تقرير يتم إصداره للجهة المستهدفة، وحتى يتمكن المراجع من إصدار هذا الرأي عليه أن يعتمد على مجموعة من الأهداف الثانوية التي تؤكد له صحة رأيه.¹

ثانياً: الأهداف الثانوية

تتمثل الأهداف الثانوية للمراجعة الخارجية في التحقق في كل من عرض الكشف المالية، الملكية، استقلال الفترة المالية، صحة التقييم، الوجود أو الحدوث، الدقة والاكتمال.² والجدير بالذكر أن هذه الأهداف تعتبر أهداف تقليدية في حد ذاتها، ففي ظل التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة، من المنافسة الشديدة والعولمة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وما ترتب عليه من ظهور الانحرافات المالية في العديد من الشركات القيادية في البورصات العالمية، ظهرت سلسلة من الأهداف الثانوية الحديثة للمراجعة الخارجية.³ والمتمثلة أساساً فيما يلي:⁴

- ❖ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
- ❖ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- ❖ تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-30.

² نفس المرجع أعلاه، ص ص 30-33.

³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 19.

⁴ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة العربية الأولى، 2014، ص 22.

المطلب الرابع: فروض المراجعة الخارجية

تعتبر الفروض بمثابة المصدر أو الأساس الذي يتم الاعتماد عليه بصدد التوصل إلى نتائج تسمح بصياغة أسس نظرية تخص مجال معين. غير أن مهنة المراجعة لم تلقى اهتمام بشأن هذه الأخيرة لو قورنت بمهنة المحاسبة، حيث تم وضع سلسلة من الفروض التجريبية، كونها وجهت للانتقادات إلى غاية أن تلقى قبولا عاما.¹

الفرع الأول: الفروض المتعلقة بالبيانات والكشوف المالية

يقوم هذا الفرض على أساس أن المعلومات المالية تكون قابلة للفحص وخالية من الأخطاء والتلاعب.

أولا: قابلية البيانات المالية للفحص

إن لم تكن البيانات والكشوف المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، حيث ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي يسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

❖ **الملائمة:** ويقصد بها ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛

❖ **القابلية للفحص:** أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص نفس المعلومات فلا بد من توصلهما على نفس المقاييس أو النتائج؛

❖ **البعد عن التحيز:** والمدلول منه هو تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛

❖ **القابلية للقياس الكمي:** يضيف هذا الأخير منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.²

ثانيا: خلو الكشوف المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب

يقوم المراجع بعملية المراجعة بافتراض أن الكشوف والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض يصبح عمل المراجع تفصيلي لكافة المعلومات وليس اختباري كما هو مفترض.³ الأمر الذي يتطلب منه أن يوسع من اختباره عند إعداد برنامج المراجعة، وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المراجع في اكتشاف هذه

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17.

² نفس المرجع أعلاه، ص 17.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الأخيرة، لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.¹

الفرع الثاني: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، لكن هذا لا يعني استبعاد إمكانية حدوث الخطأ، فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة.²

الفرع الثالث: استقلال المراجع

الواجب الأساسي للمراجع هو إبداء الرأي على الكشوف المالية على أنها تمثل بصورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وتقديم تقريره لمستخدمي تلك الكشوف، وبما أن عمل المراجع هو القيام بعملية المراجعة بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز، ذلك يعني عدم وجود تعارض بين عمل المراجع والإدارة، ولكن هذا لا يعني أن يكون عدم وجود تعارض حتمي أو دائم، فقد يكون هناك تعارض بين كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمراجع، لذا يجب أن يكون المراجع طرفا محايدا لأصحاب المؤسسة والإدارة.³

الفرع الرابع: الفروض المتعلقة بصحة استمرارية العمليات وتطبيق المبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أساس صحة استمرار تطبيق المؤسسة للعمليات وكذا التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية.

أولاً: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.⁴

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية (المفاهيم العلمية والإجراءات العملية)، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2014، ص 27.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

⁴ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2014، ص 15.

ثانيا: تطبيق المبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أن الكشوف المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية الكشوف المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.¹

المبحث الثاني: منهجية المراجعة الخارجية

إن القيام بمهمة المراجعة الخارجية يتطلب تنفيذ مجموعة من الإجراءات بشكل متسلسل، حيث يتطلب الأمر في مرحلة أولى أن يتفق المراجع الخارجي مع إدارة المؤسسة حول شروط المهمة وتدوينها في رسالة مهمة، يليه بعد ذلك في مرحلة ثانية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وفي مرحلة ثالثة التخطيط للمهمة لأجل مراجعة عناصر الكشوف المالية والدفاتر والسجلات وجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، ليتم في مرحلة أخيرة تنفيذ الأعمال النهائية وتحرير التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن الخلاصة المتوصل إليها.

المطلب الأول: التعرف على المؤسسة محل المراجعة وقبول التكليف

قد يتعين على المراجع الخارجي بعد تلقيه اتصال من طرف عميل بشأن قيامه بالمهمة، أن يكون ملما بكل المعلومات المحيطة ببيئة تلك المؤسسة محل المراجعة، وكذا الاتفاق مع إدارتها حول الشروط التي سيتم تنفيذ المهمة على أساسها، وذلك لاتخاذ قرار قبوله للمهمة أو رفضها، ففي حالة قبولها، عليه إعداد رسالة مهمة يتم إدراج فيها تلك الشروط، والتي قد تختلف صياغتها حالة مهمة فردية، مشتركة ومتكررة.

الفرع الأول: تلقي اتصال الزبون وإجراء معرفة عامة حول المؤسسة

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي القيام بها لاتخاذ قرار قبول أو رفض المهمة، وذلك بعد اتصال المؤسسة به.

أولا: اتصال الزبون (المؤسسة) بالمراجع

قبل نهاية السنة المالية يقوم العميل بالاتصال بالمراجع لأجل تزويده بالوقت الكافي لتقرير ما إذا كان يجب أن يقبل القيام بمهمة المراجعة الخارجية أم لا، وكذا التخطيط لها بشكل مناسب، حيث كلما توفر الوقت كلما كان الإعداد

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي مدعم بأسئلة ودراسة حالات مع الحلول ومواضيع للبحث والمناقشة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الجزء الأول، 2018، ص 65.

لمثل هذه المهمة أكثر دقة، كون أن التعيين المبكر للمراجع يكون مفيداً ونافعاً، حيث يمكنه من إتمام جزء كبير من مراجعته قبل تاريخ الميزانية، الأمر الذي يسمح بإتمام عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة.¹

ثانياً: التعرف على محيط ونشاط المؤسسة

تعمل كل مؤسسة في شبكة معقدة من العلاقات مع الجهات المتعاملة معها في بيئتها الخارجية، والتي تشمل كل من زبائنها، مورديها، مؤسسات أخرى، السلطات الجبائية، المستثمرين... الخ، أما على مستوى المؤسسة فتمثل الإجراءات الداخلية في البيئة الداخلية للمؤسسة، والتي تتضمن كل من الموارد البشرية، المواد والتكنولوجيا، الأمر الذي يتطلب على المراجع الخارجي الحصول على معرفة عامة للبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.²

وفي هذا السياق تتجلى المعلومات المحيطة بالبيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة في كل من الشكل القانوني للمؤسسة، الإدارة والملاك والأطراف ذات العلاقة، النظام الإداري، طبيعة وظروف عمل المؤسسة، الأداء المالي، الاقتصاد والقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة.³

ثالثاً: الاتصال بالمراجع السابق

يجب على المراجع الحالي أن يقوم بالاتصال بالمراجع السابق وفقاً لمتطلبات قواعد وآداب سلوك المهنة، ويتم ذلك الاتصال بعد الحصول على تصريح وموافقة العميل على ذلك لحماية لأسراره، ويكمن الغرض من هذا الاتصال في الحصول على معلومات تساعد المراجع في تقييم أمانة ونزاهة إدارة المؤسسة واتخاذ القرار بشأن قبول أو رفض المهمة، وكذا الحصول على معلومات عن حالات عدم الاتفاق مع الإدارة وأسباب تغيير المراجع، من ناحية أخرى يجب على المراجع السابق الاستجابة بشكل كامل لطلب المراجع الحالي بعد موافقة العميل ويقدم كافة المعلومات، وفي حالة حجبه لبعض منها فيجب على المراجع الحالي أن يعلم بأن المعلومات التي تحصل عليها غير مكتملة، وفي حالة رفض العميل إعطاء موافقة بالاتصال بالمراجع السابق فإن المراجع الحالي يكون لديه تحفظات قوية حول قبول مهمة المراجعة مع العميل.⁴

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص ص 170-171.

² Benoit Pigé, Qualité de l'audit : Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, Groupe de Boeck, Bruxelles- Belgique, 2011, p 45.

³ جمال الطرايرة، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA" الورقة الثالثة- التدقيق، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان- الأردن، 2013، ص ص 36-37.

⁴ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء- اليمن، الطبعة الثالثة، 2011، ص 105.

الفرع الثاني: قبول التكاليف وإعداد رسالة المهمة

يقصد بهذه الخطوة، عند قبول المراجع الخارجي القيام بالمهمة يتعين عليه إعداد وتوجيه رسالة مهمة للمؤسسة محل المراجعة يدون على متنها الشروط التي تم الاتفاق عليها بين الطرفين والتي على أساسها يتم تنفيذ المهمة.

أولاً: قبول التكاليف

لزيادة درجة التفاهم والثقة بين المراجع الخارجي والمؤسسة محل المراجعة، يقوم المراجع بتوجيه رسالة المهمة إلى المؤسسة باعتبارها أحد عملائه قبل الشروع في المهمة، وذلك لأجل تحديد مدى مسؤوليته أمام العميل والإشارة لبذله العناية المهنية اللازمة في إطار الالتزام بالقواعد والمبادئ والمعايير المهنية المتعارف عليها، حيث تمثل هذه الرسالة في حد ذاتها قبول تكليف المراجع بمراجعة حسابات نشاط العميل.¹ ومن ناحية أخرى يجب على المؤسسة محل المراجعة أن تقوم بإشعار استلام رسالة المهمة وتؤكد اتفاقها.²

ثانياً: محتوى رسالة المهمة أو خطاب التكاليف

بعد قبول عملية المراجعة، يجب تدوين شروط التكاليف المتفق عليها في رسالة المهمة أو أي شكل مناسب آخر من أشكال الاتفاقيات الخطية قبل المباشرة في المهمة، بالإضافة إلى توثيق موافقة الطرفين على شروط التكاليف ومسؤولية كل منهما، ويجب أن تتضمن رسالة المهمة ما يلي:

- ✓ الهدف من عملية المراجعة، وهو إبداء الرأي حول عدالة الكشف المالية؛
- ✓ أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق، وكذا تصميم أنظمة رقابية داخلية فاعلة لإعداد معلومات مالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية؛
- ✓ تحديد نطاق عمل المراجعة، مع الإشارة إلى التشريعات والمعايير ذات العلاقة؛
- ✓ شكل أية تقارير أو وسيلة أخرى لإيصال نتائج المراجعة، وبيان ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين؛
- ✓ الإطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال المراجعة يتم طلبها.³

¹ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 192.

² Christelle Baratay, **Les carrés DSCG 4 Comptabilité et Audit 48 fiches de cours pour acquérir les connaissances nécessaires**, Gualino éditeur, Lextenso éditions, France, 4eme édition, 2016, p 212.

³ جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفرع الثالث: رسالة المهمة لفروع المؤسسة

في حالة تكليف عدة مراجعين خارجيين للقيام بالمهمة في الشركات التي تقوم بإعداد الحسابات المجمعة أو الموحدة، يتم إما إعداد رسالة مهمة مشتركة أو رسالات مهمة فردية، أما في الحالات التي يكون فيها المراجع الخارجي للشركة الأم هو نفسه مراجع خارجي للشركات التابعة لها فعليه تقدير إن كان من المناسب إعداد رسالة مهمة مشتركة.¹

الفرع الرابع: رسالة المهمة حالة عمليات المراجعة المتكررة

في حالة عمليات المراجعة المتكررة يأخذ المراجع الخارجي بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تتطلب تعديل شروط العملية، وما إذا كانت هناك حاجة لتذكير العميل بالشروط الحالية للعملية، لذا يمكن أن يقرر بعدم إرسال رسالة قبول جديدة في كل فترة، بينما يلزم عليه إرسال رسالة جديدة في ظل مهمة مراجعة متكررة عند توفر العوامل التالية:

- ✓ أية دلالة على أن العميل يسيء فهم هدف ونطاق المراجعة؛
- ✓ أية شروط معدلة أو خاصة للعملية؛
- ✓ تغيير حديث في الإدارة العليا أو في الأشخاص المكلفين بالحوكمة؛
- ✓ تغيير هام في الملكية، أو في طبيعة وحجم عمل العميل؛
- ✓ تغيير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية؛
- ✓ تغيير في إطار إعداد التقارير المالية الذي تتبناه الإدارة لإعداد الكشوف المالية.²

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقصد بالرقابة الداخلية ذلك النظام المعتمد من طرف المؤسسة، والمتضمن للطرق والإجراءات والسياسات والتعليمات والخطط المصممة والموضوعة من طرف الإدارة، لمنع حدوث التلاعبات والاختلاسات والأخطاء وبلوغ الأهداف المسطرة، وفي هذا السياق قد يتعين على المراجع الخارجي قبل الشروع في عملية التخطيط أن يقوم بتقييم وفحص هذا النظام، حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية سليم كلما أثر إيجابيا على تخطيط المهمة.

¹ Elisabeth Berlin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, **Manuel comptabilité & Audit conforme au scf, Manuel complet Applications et corrigés**, BERTI Editions, Alger- Algérie, 2013, p 659.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التأكيد المعقول وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2019، ص 273.

الفرع الأول: ماهية الرقابة الداخلية

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لإطار الرقابة الداخلية بالإشارة للنماذج الملائمة لتقييم ضوابطها في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات وكذا البيئة التقليدية، ليتم بعد ذلك تعريف الرقابة الداخلية وفروعها.

أولاً: إطار الرقابة الداخلية

تعتبر COBIT، NIST، SAC نماذج ملائمة لتقييم ضوابط الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، حيث ركز نموذج COBIT على فهم وإدارة المخاطر المرتبطة بالمعلومات وتكنولوجيا المعلومات، أما عن نموذج NIST فقد ركز على تطوير التقييم الذاتي للرقابة في أي مؤسسة، بينما نموذج SAC ركز على مسؤولية الإدارة في تحديد وفهم وتقييم المخاطر المرتبطة ودمج التكنولوجيا في المؤسسة، بالإضافة لرقابة ومتابعة استخدام المؤسسة للتكنولوجيا، في حين تمثل نماذج COSO، Cadbury، COSO النماذج الملائمة لتقييم ضوابط الرقابة الداخلية في ظل البيئة التقليدية، حيث تتشابه هذه النماذج في كل من ضوابط الرقابة الداخلية ومعايير تقييم هذه الضوابط.¹ أما COSO II فهو دراسة أجريت في الولايات المتحدة ولا يقترح مرجعاً للرقابة الداخلية، بل هو نموذج لإدارة المخاطر، حيث يعتمد على COSO كمرجع للرقابة الداخلية.²

ثانياً: تعريف الرقابة الداخلية

عرفت من خلال نموذج COSO أنها عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة، المديرين وموظفي أي مؤسسة بهدف تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق ومثالية العمليات، موثوقية المعلومات المالية والامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها.³

كما وردت في تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنها تتكون من الخطط التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات المعتمدة داخل المؤسسة لحماية أصولها، مراقبة دقة المعلومات المقدمة من المحاسبة، زيادة المردودية وضمان تطبيق تعليمات الإدارة.⁴

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة في البيئة الإلكترونية، دار الكتاب الجامعي، العين- الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الأولى، 2014، ص 157.

² Frédéric Bernard, Rémi Gayraud, Laurent Rousseau, **Contrôle interne**, Maxima Laurent du Mesnil, Paris-France, 4^{em} édition, 2013, p 25.

³ Tokiniaina Rananjason Ralaza, Marie-Christine Rosier, Guillaume Saby, **Réussir le DSCG 4 Comptabilité et Audit**, EYROLLES, Paris- France, Deuxième édition, 2015, p 203.

⁴ Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF**, BERTI Editions, Alger- Algérie, 2011, p 23.

ثالثا: فروع الرقابة الداخلية

- **الرقابة الإدارية الداخلية:** والتي يقصد بها الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المترابطة والمتبعة للعمل على تحسين الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات الإدارية المرسومة؛¹
- **الرقابة المحاسبية:** تمثل خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساسا وتتعلق مباشرة بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية؛²
- **الضبط الداخلي:** يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، وهو يعتمد في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، إذ يخضع كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.³

الفرع الثاني: عناصر الرقابة الداخلية

سيتم من خلال هذا العنصر عرض مكونات الرقابة الداخلية.

أولا: بيئة الرقابة

تتمثل في التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها، وتتضمن الرقابة عدة مكونات فرعية تتمثل في الاستقامة والقيم الأخلاقية والالتزام بالمقدرة الفنية والجدارة، ووجود لجنة للمراجعة، وفلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي، والهيكل التنظيمي، وتحديد المسؤوليات والصلاحيات وسياسات وإجراءات إدارة الموارد البشرية.⁴

ثانيا: تقدير المخاطر

هي العملية التي تقوم بها المؤسسة لتحديد والاستجابة لمخاطر العمل ونتائج ذلك، ولأغراض إعداد التقارير المالية تتجلى هذه الأخيرة في كيفية تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد الكشوف المالية التي تعطي رأيا صحيحا وعادلا حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المؤسسة وتقدير أهميتها وتقييم احتمال وقوعها وتقدير

¹ عبد الرحمان توفيق، الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، المناهج التدريبية المتكاملة، علامة مسجلة لمركز الخبرات المهنية للإدارة.. بميك، الجيزة- مصر، 2014، ص 16.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 136.

⁴ إيمان إبراهيم حسن، المراجعة والرقابة في نظم المحاسبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية- مصر، 2018، ص 296.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

الإجراءات لإدارتها، حيث تشمل الأحداث والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المؤسسة على إصدار وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة في الكشوف المالية.¹ كما أن هناك العديد من المخاطر المتعلقة بسير برنامج المراجعة، كون أنها قد ترتبط بتحديد أهداف برنامج المراجعة في إعداداته، تنفيذه ومراجعته.²

ثالثا: أنشطة الرقابة

هي سياسات وإجراءات موضوعية لمواجهة المخاطر التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، الرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة الالتزام، حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل وإدارة ومتابعة تشغيل المؤسسة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق فيها، أما أنشطة الرقابة على الالتزام تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبقها المؤسسة.³

رابعا: المعلومات والاتصالات

إن المعلومات ضرورية لأي مؤسسة للقيام بمسؤولياتها الرقابية الداخلية، والتي يتم الحصول عليها من مصادر داخلية وخارجية، في حين أن الاتصال هو عملية تسمح بتوفير، تبادل والحصول على المعلومات الضرورية، وبهذا فإن المعلومات والاتصالات تساعد جميع الأطراف المعنية على فهم مسؤوليات الرقابة الداخلية وكيف ارتباطها بتحقيق الأهداف.⁴

خامسا: الإشراف

يتكون من التقييم مع مرور الزمن لأداء وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة، ولهذا الغرض يتطلب إبلاغ نقاط الضعف في الرقابة الداخلية حسب الهيكل التنظيمي إلى كل من المديرين ومجلس الإدارة وذلك حسب درجة خطورتها، لأجل اتخاذهم الإجراءات التصحيحية بهدف تحسين جودة الأنظمة المعمول بها.⁵

الفرع الثالث: طرق تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية

سيتم من خلال هذا العنصر عرض الطرق الأكثر استخداما في تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التأكيد المعقول وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 214.

² Michel Jonquière et Michel Joras, **L'audit, une même démarche intelligente pour tous**, éditions EMS, Paris- France, 2015, p 97.

³ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 357.

⁴ Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg, **Auditing A Risk-Based Approach to Conducting A Quality Audit**, South-Western, Cengage Learning, Mason- USA, Ninth Edition, 2013, p 76.

⁵ Tokiniaina Rananjason Ralaza et autres, op cit, p 205.

أولاً: قائمة الاستقصاء (الاستبيان)

الاستبيان هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المؤسسة للإجابة عليها وإعادتها للمراجع للتأكد منها عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام، فمن مزاياها أنها سهلة التطبيق وتمتاز بمرونة أسئلتها وتوفير الوقت، أما من عيوبها عدم مراعاة ظروف كل مؤسسة لأن نماذج الأسئلة مطبوعة بصيغة موحدة، كما لا يتغافل في التفاصيل الدقيقة وجود استبيان يقود إلى الاكتفاء به وعدم وجود أي استفسارات أخرى.¹ إضافة إلى ذلك تكون الإجابة على هذه الأخيرة على شكل "نعم" أو "لا"، حيث لما تكون الإجابة "نعم" ذلك دليل على وجود سياسات وإجراءات سليمة للرقابة الداخلية، بينما الإجابة "لا" تعني وجود نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.²

ثانياً: الملخص التذكيري

يقوم المراجع في من خلال هذه الطريقة بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم وكذا طرق تحديد الأسئلة أو الاستفسارات، حيث تمتاز هذه الطريقة بالاعتقاد في الوقت، لكن لا يتم من خلالها التدوين الكتابي، كما أن الأمر متروك لكل مراجع بأن يضع الأسس التي يراها مناسبة.³

ثالثاً: التقرير الوصفي

طبقاً لهذه الطريقة، يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات كما يمكن أن يترك لموظفي المؤسسة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات كي تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية، من مزايا هذه الطريقة أنها تتميز بالسهولة والبساطة، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات.⁴

¹ إيمان إبراهيم حسن، مرجع سبق ذكره، ص ص 282-283.

² شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات: جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية - اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية- مصر، 2014، ص 116.

³ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 415.

⁴ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص ص 204-205.

رابعاً: خرائط التدفق

هي عبارة عن رسم بياني يسمح بتوضيح كل من معالجة وثائق المؤسسة، مستوى تنفيذ معلوماتها، مكان وطريقة تصنيف والاحتفاظ للوثائق، كما يسمح أيضاً بعرض نوع الوثائق المستخدمة، عدد نسخ كل وثيقة، الجهة المرسل لها وكذا مستخدميها، بالإضافة للمعالجة المحاسبية والرقابة المطبقة على هذه الوثائق، حيث يتم عرض كل وثيقة باستخدام رموز متعددة حسب التسلسل الزمني من تاريخ إنشائها أو دخولها للمؤسسة إلى غاية خروجها من الدورة خارج المؤسسة أو الاحتفاظ بها بصفة نهائية، بالتالي يكمن الغرض من خريطة التدفق في دراسة مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية وشموليتها، وكذا تحديد نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية، كما تسمح للمراجع بتطبيق اختبارات المصادقات واختبارات ثبات الإجراءات القادرة على ضمان التخطيط والفهم الجيد للنظام المطبق.¹

خامساً: دراسة الخرائط التنظيمية

يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخرائط التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المؤسسة كالمبيعات والنقدية والأجور وغيرها، أما عيوب هذه الطريقة تتجلى في صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها، لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الحالات.²

سادساً: فحص النظام المحاسبي

يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها ومراجعتها، وقائمة أخرى تحتوي على المستندات والدورة المستندية، وعلى ضوء هذا يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية والتي تركز على الظروف الخاصة لكل مؤسسة.³

سابعاً: شبكة تحليل المهام

هي عبارة عن شبكة لتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة محل المراجعة في زمن معين، يتم إعدادها انطلاقاً من الربط المحكم بين كل من الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل الوظيفي وتحليل المهام، إما حسب الوظائف أو المصالح الرئيسية أو مسارها، حيث يعبر عنها بجدول توضح أسطره المهام التفصيلية للوظيفة، أما الأعمدة فتوضح طبيعة المهمة، الأشخاص المعنيين بالمهام والمهام الغير واردة في الجدول، ومن ثم يقوم

¹ Khalil FEGHALI, **Les techniques et les procédures d'audit comptable et financier – Principes internationaux et pratiques libanaises**, L'ARMATTAN, Paris- France, 2015, pp 23-24.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 176.

³ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 416.

المراجع بوضع علامة (X) عند تقاطع العمود والسطر، الأمر الذي يسمح له بتحديد نقاط تداخل المهام والمسؤوليات بدقة معتبرة ومعالجتها.¹

تجدر الإشارة هنا أنه في إطار تقييم المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية يمكن أن يستخدم الطرق المتعارف عليها كطريقة قائمة الاستقصاء، طريقة المذكرة المكتوبة، طريقة خرائط التدفق وغيرها، غير أن هذه الطرق تعتمد إلى حد كبير على خبرة المراجع الشخصية وحكمه التقديري مما قد يضعف الموضوعية فيها، ولذا ظهرت استخدامات حديثة للأسباب الكمية في مجال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، منها استخدام الأساليب الإحصائية، البرمجة الخطية، بحوث العمليات وغيرها من الأساليب التي تهدف إلى تحقيق درجة أكبر موضوعية.²

الفرع الرابع: مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي القيام بها لأجل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة.

أولاً: الحصول على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية

1- فهم نظام الرقابة الداخلية

يجب على المراجع الخارجي أن يحصل على فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق حصوله على معلومات تفصيلية وكاملة التي تتدفق داخل النظام المحاسبي، والتي تتضمن كافة العمليات والمبادلات التي قامت بها المؤسسة، إضافة إلى ذلك يتطلب عليه الحصول على فهم لمكونات نظام الرقابة الداخلية، كما يتطلب عليه التعرف على مدى تنفيذ تلك المكونات في الواقع العملي، أيضاً تحديده مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية لطبيعة نشاط المؤسسة وأهدافها، وفي هذا السياق يقوم المراجع بعمل العديد من الاستفسارات الملائمة مع موظفي المؤسسة للحصول على هذه الأخيرة، كما يمكن أن يطلب ويطلع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالسياسات والنظم المطبقة في المؤسسة التي تتضمن اللائحة الداخلية لها وكذا النظام المحاسبي وملفات الحاسب الآلي، وأن يلاحظ على كيفية تشغيل النظام المحاسبي وكيفية إعداد المستندات والتسجيل في الدفاتر وكيفية تنفيذ أنشطة الرقابة.³

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 89-90.

² نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 241-242.

³ شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات: جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية - اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 114-115.

ومنه فإن زيادة تعقيد نظام الرقابة الداخلية الناتج عن زيادة تعقيد بيئة المؤسسة، يكون له أثر سلبي على مستوى فهم المراجع لتكامل إجراءات هذه النظام، مما ينعكس بصورة سلبية على التخطيط السليم لعملية المراجعة.¹

2- وصف إجراءات الرقابة الداخلية

يتطلب على المراجع الخارجي فهم إجراءات الرقابة الداخلية من حيث مدى وكيفية تطبيقها والعلاقة فيما بينها، وذلك من خلال المقابلات التي يجريها مع موظفي المؤسسة، ومن ثم القيام بوصف هذه الأخيرة لأجل استخدامها في تقييم نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية، كما أن هذه الإجراءات تختلف وفقا لقطاع نشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي.²

ثانيا: التقييم الأولي للرقابة الداخلية

1- تقييم مدى فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية

بعد حصول المراجع الخارجي على فهم كامل وكافي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، تليه خطوة مواءمة تتجلى في تقييمه مدى فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية، والتي مفادها تقييم ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر التي تهددها، إضافة لذلك يتطلب على المراجع أن يتفهم بصورة جيدة لسياسات وإجراءات الرقابة داخل كل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية الخمس، والمتمثلة في بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة.³

2- القيام باختبارات المطابقة

يكن الغرض من اختبارات المطابقة أو الوجود في التأكد من الوجود الفعلي للتنظيم وإجراءات الرقابة الداخلية الموصوفة، حيث يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية إجراء هذه الاختبارات بالتماشي مع الإجراءات التي قام بوصفها خلال المرحلة السابقة، والتحقق الفعلي لسييرها من بداية إلى نهاية الإجراء، وذلك من خلال الملاحظة العينية للوثائق والمستندات والتعرف على محتواها، وكذا التأكيد الشفهي أو الخطي للعمليات مع الأشخاص المنفذين لها.⁴

¹ خالد عبد المنعم زكي لبيب، آمال محمد كمال، إيناس مصطفى محمد سليمان، عارف محمود كامل عيسى، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2017/2016، ص 429.

² Benoit Pigé, Audit et contrôle interne de la conformité au jugement, éditions EMS, Paris- France, 4^e édition, 2017, pp 128-129.

³ شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات: جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية - اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 116.

⁴ Reda KHELASSI, Le Contrôle Interne Des Organisations suivant les référentiels Coso, Co.co, Ifaci, IIA, EDITIONS HOUMA, Algérie, 2013, p 333.

3- استخراج نقاط القوة والضعف

تتجلى هذه الأخيرة في إجراء المراجع الخارجي لتقييم نظري للرقابة الداخلية لأجل تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، ومن ثم التأكد من الوجود الحقيقي لنقاط القوة لإعطاء طابع نهائي بشأن تقييمه لهذا النظام، فعلى أساس تعرفه على إجراءات النظام وتحديد النقاط الأساسية، يحدد نقاط القوة والضعف انطلاقاً من:

- أوجه القصور في الإجراءات التي تشير لعدم احترام بعض تأكيدات المراجعة، وذلك في إطار تحديد نقاط الضعف، والتي ينتج عنها خطر محتمل ناجم عن عدم كفاية الإجراءات لتقليل المخاطر المحتملة إلى مستوى مقبول؛
- الإجراءات التي يعتمد امتثالها لتأكيدات المراجعة والتي يستخدمها المراجع في صياغة برنامج عمله، وذلك في إطار تحديده لنقاط القوة، حيث تمنح هذه الأخيرة للمراجع تأكيد معقول بشأن تغطية الخطر، بالتالي يعد من الضروري أن تكون نقاط القوة المحددة حقيقية ومقبولة، الأمر الذي يتطلب على المراجع إجراء اختبارات الاستمرارية الهادفة لإثبات وجود نقاط القوة وقياس التأثير الحقيقي على تغطيتها للمخاطر.¹

ثالثاً: التقييم النهائي للرقابة الداخلية

تسمح اختبارات الاستمرارية للمراجع بالتقييم النهائي للرقابة الداخلية، فبالإضافة لنقاط الضعف المحددة في ظل التقييم الأولي، سيشير المراجع خلال هذه المرحلة لنقاط القوة النظرية، حيث نميز بين نقاط القوة المحددة خلال عملية وصف الإجراءات والتي تم تطبيقها فعلياً، ونقاط القوة المحددة خلال عملية وصف الإجراءات والتي بقيت مجرد نقاط قوة نظرية، وفي هذا السياق يقوم المراجع بإعداد وثيقة موجزة لجميع العناصر المحددة خلال تقييم الرقابة الداخلية، وعلى أساس هذه العناصر يحدد مدى تأثير نقاط القوة والضعف على انتظام ومصدقية الحسابات، وفي هذا الصدد يتجلى الغرض من هذه المرحلة في استخلاص المراجع الخارجي نتائج تقييمه لإجراءات الرقابة الداخلية القائمة على نقاط القوة التي تم تحديدها وتعزيز رقابته بالنسبة لنقاط الضعف المحددة.²

كما أنه يتطلب على المراجع بشأن نقاط الضعف المكتشفة، إعلام الإدارة أو المستوى الإداري المناسب، والإبلاغ يكون بشكل تحريري أو شفوي وموثق في أوراق العمل.³

¹ Rédha Khelassi, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, BERTI Editions, Alger- Algérie, 2013, pp 85-86.

² Reda KHELASSI, **Le Contrôle Interne Des Organisations suivant les référentiels Coso, Co.co, Ifaci, IIA**, op cit, pp 340-342.

³ محي الدين عبد الرزاق حمزة، **أصول مراجعة الحسابات 2**، مرجع سبق ذكره، ص 76.

المطلب الثالث: تنفيذ عملية المراجعة الخارجية

إن الغرض من هذه المرحلة يتجلى في الوصول إلى خلاصة تعبر عن نوعية معلومات المؤسسة محل المراجعة، وفي هذا الصدد قد يتعين على المراجع الخارجي التخطيط الملائم للمهمة، والذي يكون مبني على أساس المعرفة العامة المكتسبة للمؤسسة بما فيها تقييم نظام رقابتها الداخلية، يليه بعد ذلك جمع قدر كافٍ وملائم من العناصر المقنعة التي تدعم النتائج المتوصل إليها.

الفرع الأول: التخطيط للمهمة

يجب على المراجع الخارجي تخطيط عمله لكي يتم إنجاز المهمة بالشكل الفعال،¹ وذلك عن طريق اختياره لفريق العمل وإعداد إستراتيجية شاملة، ومن ثم تصميم برنامج عمل.

أولاً: اختيار فريق العمل وتوقيت المهمة

يتطلب على المراجع الخارجي اختيار وتعيين فريق عمل يكلف بإنجاز مهمة المراجعة، ويختلف عدد وخبرة المراجعين المنضوين ضمن هذا الفريق طبقاً لحجم وتعقد المهمة، فكلما كان حجم نشاط العميل واسعاً كلما استدعى الأمر لوجود شركاء آخرين إلى جانب عدد من المراجعين بمستويات مختلفة من الخبرة، بعدها يقوم المراجع بإعداد وتحديد الجدول الزمني التقديري اللازم لتنفيذ المهمة، حيث يعتبر هذا الأخير أداة فعالة في تقدير أتعاب المراجعة وتقدير زمني لتنفيذ أنشطة المراجعة، كما يعد أداة لرقابة الوقت المستغرق في المراجعة وتوثيقاً للجهد المطلوب.²

ثانياً: إعداد إستراتيجية مراجعة شاملة

يجب على المراجع الخارجي وضع إستراتيجية شاملة لمهمة المراجعة محدداً فيها نطاق وتوقيت ومدى المراجعة، وتوفير الإرشادات لتطوير خطة المراجعة أكثر تفصيلاً، وفي هذا الصدد يشمل وضع إستراتيجية مراجعة شاملة ما يلي:

✓ تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها؛

✓ تأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط توقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛

✓ تحديد العوامل الهامة التي تبين النواحي التي يركز عليها جهود فريق العملية؛

✓ تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية حالة تطوير إستراتيجية المراجعة الشاملة.³

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة: التأكيد - رقابة الجودة - المراجعة - الخدمات ذات العلاقة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الثانية، 2015، ص 163.

² عبید سعد شریم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 107-108.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 273.

ثالثاً: تصميم برنامج عمل

خطة المراجعة هي ترجمة الإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق المراجعة، وهي تحدد الإجراءات التفصيلية للمراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المراجعة، لذا يتطلب أن تكون هذه الخطة مكتوبة، كما تتضمن هذه الأخيرة التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة على الحكم المهني للمراجع، كما تتفاوت هذه التفاصيل تبعاً لاختلاف حجم وتعقيد المؤسسة محل المراجعة وعلى الأهمية النسبية وكذا على خبرة فريق المراجعة.¹

الفرع الثاني: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الكشوف المالية

يجب على المراجع عند مراجعته للكشوف المالية، القيام ببعض الإجراءات لأجل الحصول على دراية كاملة، معمقة وتفصيلية بشأن المعلومات المؤثرة على الكشوف المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة، وهي تتمثل فيما يلي:²

- ✓ الحصول على فهم لطبيعة عمل المؤسسة والقطاع الذي تعمل فيه؛
- ✓ استفسارات تتعلق بالمبادئ والممارسات المحاسبية للمؤسسة؛
- ✓ استفسارات تتعلق بإجراءات المؤسسة بشأن تسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات، وتجميع المعلومات للإفصاح عنها في الكشوف المالية، بالإضافة لإعدادها للكشوف المالية؛
- ✓ استفسارات تتعلق بكافة التأكيدات الأساسية في الكشوف المالية؛
- ✓ إجراءات تحليلية مصممة لتشخيص العلاقات والقيود المنفردة التي تبدو استثنائية؛
- ✓ استفسارات تتعلق بقرارات اتخذت في اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان مجلس الإدارة والاجتماعات الأخرى ذات التأثير على الكشوف المالية، وكذا الحصول على تقارير المراجعين الآخرين الذين سبق لهم مراجعة الكشوف المالية للمؤسسة، في حالة وجودها وكونها ضرورية؛
- ✓ دراسة الكشوف المالية لتقرير ما إذا كانت تبدو مطابقة للقواعد المحاسبية المبينة؛
- ✓ الاستفسار مع الأشخاص الذين لديهم مسؤوليات تتعلق بالأمور المالية والمحاسبية؛

¹ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 117.

² أحمد حلمي جمعة، خدمات الفحص والتأكد وفق المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكد والخدمات ذات العلاقة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2019، ص ص 165-167.

✓ استفسار عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية، التي تحتاج إلى تسويات وإفصاح في الكشوف المالية؛

✓ القيام بإجراءات إضافية أو إجراءات أكثر اتساعاً حسب الضرورة، في حالة اعتقاد المراجع بأن المعلومات الخاضعة للمراجعة قد تكون خاطئة بشكل جوهري.

الفرع الثالث: مراجعة عناصر الكشوف المالية والدفاتر

يقوم المراجع من خلال هذه الخطوة بمراجعة كل عناصر الكشوف المالية والأمور الأخرى ذات الصلة كالدفاتر والأحداث اللاحقة، وهي تتجلى أساساً فيما يلي:¹

- **مراجعة العمليات النقدية:** ويتعلق الأمر بصفة عامة بمراجعة المقبوضات والمدفوعات النقدية بأنواعها المختلفة، والتي تؤثر على حسابي الصندوق والبنك؛
- **مراجعة العمليات التجارية الآجلة:** تتمثل في مراجعة عمليتي الشراء والبيع بالأجل وما يترتب عليها من عمليات دائنين أو مدينين، وعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع؛
- **مراجعة الدفاتر:** ويتعلق الأمر بمراجعة اليوميات المساعدة واليومية العامة ودفاتر الأستاذ المساعد العام؛
- **مراجعة حساب النتائج:** يتعلق الأمر بمراجعة حساب النتائج بمختلف أشكاله والذي يشمل لكل من الإيرادات والأعباء، الأرباح أو الخسائر، وذلك نظراً لتعدد طرق إعداداته فمنه المركز ومنه المختصر ومنه التفصيلي، كما قد يتم تبويبه حسب طبيعة الأعباء أو حسب الوظيفة؛
- **مراجعة الأرصدة الافتتاحية:** ويتعلق الأمر بمراجعة الأرصدة الافتتاحية حالة المهمة الأولية، وذلك عندما تتراجع الكشوف المالية لأول مرة أو حالة مراجعتها من قبل مراجع آخر؛
- **مراجعة الميزانية:** ويتعلق الأمر بمراجعة كل من عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية؛
- **مراجعة قائمة التدفقات النقدية:** وهي تتجلى في مراجعة التدفقات الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، والتي يتم إعدادها باستخدام الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة؛
- **مراجعة الالتزامات المحتملة:** ويتعلق الأمر بمراجعة الالتزامات التي من المحتمل أن تخلق حقوقاً على المؤسسة للغير، أي أنها تؤثر على الحالة المالية العامة ولكن لا يترتب عليها عملية مالية تغير في قيم الأصول والخصوم؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التأكيد المعقول وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 371-455.

- **مراجعة الأحداث اللاحقة:** وهي تتجلى في مراجعة الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع.

الفرع الرابع: جمع أدلة الإثبات

يقوم المراجع الخارجي بمجموعة من الإجراءات بغرض الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لدعم رأيه، الأمر الذي يتطلب عليه استعمال جملة من الوسائل والأساليب، والتي تتمثل أساساً فيما يلي:

- ✓ **المراجعة المادية والمستندية:** حيث تتجلى المراجعة المستندية في مراجعة مختلف أنواع المستندات المثبتة والمؤيدة للعمليات المالية، أما المراجعة المادية فتعتبر أفضل إجراء لمعرفة ومطابقة كمية الأصول حسب نوعها، وهي مهمة في تقييم نوعية وحالة الأصل، وتنفذ من خلال عمليات الجرد؛¹
- ✓ **الملاحظة:** وهي تتمثل فيما يشاهده المراجع أثناء زيارته للمؤسسة، حيث تستخدم للمقارنة بين ما تم ملاحظته وما هو مسجل في الدفاتر، وكذا ملاحظة الأصول الملموسة للتحقق من وجودها؛²
- ✓ **المراجعة الحسابية:** وهي تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف المالية وذلك من الناحية الحسابية فقط؛³
- ✓ **الاستفسارات والتتبع:** فقد يكون الاستفسار شفويًا أو تحريريًا، ويحرص المراجع على تعزيز الإجابات قبل أن يقتنع بها، وهو أسلوب غير إيجابي، ذاتي بطبيعته يعتمد على الحكم أو التقدير الشخصي؛⁴
- ✓ **المصادقات الخارجية:** والتي يقصد بها عملية الحصول على أدلة مراجعة وتقييمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي قامت بها الإدارة في الكشف المالية؛⁵

- ✓ **المراجعة التحليلية:** يقصد بها اختبار مراجعة جوهرية للمعلومات المالية، تتم عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات الواضحة والمتوقعة بين البيانات المالية وغير المالية، وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة تبدأ بالإجراءات والمقارنات البسيطة المتمثلة في الاستفسار والمناقشة والبحث وإجراءات التحليلات البسيطة

¹ جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص 167.

² محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 1، مرجع سبق ذكره، ص 77-78.

³ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 251.

⁴ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 109.

⁵ محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 2، مرجع سبق ذكره، ص 86.

إلى إجراءات متطورة ومعقدة تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية المتقدمة، وذلك بهدف الحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة لتحقيق أهداف المراجعة؛¹

✓ **المعاينة:** ويقصد بها تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع من الحصول على دليل المراجعة وتقييمه لبعض من خصائص المفردات المختارة كي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع.² كما أنه يمكن تطبيق هذه الأخيرة باستخدام إما طريقة المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية وذلك بموجب قرار المراجع لما يراه أنسب للحصول على أدلة كافية ومناسبة في ظروف معينة،³ غير أنه لا يمكن تطبيق هذه الأخيرة على بعض الإجراءات، مثل ما يتعلق الأمر بالأسئلة والملاحظة والإجراءات التحليلية والعامية؛⁴

✓ **المراجعة القياسية والمقاربات:** حيث تعتبر المراجعة القياسية وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، إذ يقوم في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر، أما عن المقاربات فهي وسيلة تستعمل للحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات؛⁵

✓ **المراجعة الانتقادية:** ويقصد بها تلك النظرة الفاحصة السريعة للدفاتر والسجلات ناتجة لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة الانتباه؛⁶

✓ **إقرارات الإدارة:** ويقصد بها حصول المراجع على إقرار مكتوب من الإدارة تعترف فيه بمسؤوليتها عن الكشف المالية ونظام الرقابة الداخلية المصمم والمنفذ من أجل منع واكتشاف أعمال الغش والتدليس.⁷

¹ سهام كردودي، علي بن قدور، المراجعة التحليلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص 18.

² أحمد حلمي جمعة، خدمات التأكيد المعقول والمحدود وفق المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (المراجعة والفحص سابقا)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2019، ص 441.

³ أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 409.

⁴ دان. م. جي، و. راي ويتنجن، د.ر. كارميشل، تعريب ثناء علي القباني، المدخل إلى معاينة المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية، 2011، ص 26.

⁵ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 138 139.

⁶ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 138.

⁷ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، معايير المراجعة الدولية والتأكد المهني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية - مصر، 2013، ص 132.

المطلب الرابع: أعمال نهاية المهمة وإعداد التقرير

قد يتطلب على المراجع الخارجي في المرحلة الأخيرة للمهمة توثيق العناصر المقنعة المجمعة لدعم النتائج المتوصل إليها، وكذا اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن الأحداث اللاحقة، وإجراء اجتماع نهائي مع إدارة المؤسسة، ليتم في الأخير تحرير تقرير متضمن لرأي معدل أو غير معدل يعبر عن الخلاصة النهائية المتوصل إليها.

الفرع الأول: التوثيق

إن المراجع الخارجي منذ اللحظة الأولى لاتفاقه مع العميل على قبوله القيام بالمهمة، يشرع في التخطيط المناسب والإشراف الفعال وفحص الأرصدة من خلال الدفاتر والسجلات وقرارات مجلس الإدارة وما إلى هناك من أمور تعاقدية متعلقة بمرحلة تعرفه على المؤسسة وتخطيطه للمهمة، الأمر الذي يفرض عليه توثيق هذه العناصر باعتبارها الأساس الذي يستند إليه في إعداد التقرير وبمثابة الدليل على إتباعه العناية المهنية أثناء عملية المراجعة، وفي هذا الصدد يقوم المراجع بحفظ المعلومات والبيانات في ملفين الدائم والجاري، حيث يحفظ في الملف الدائم كل البيانات الثابتة والدائمة عن المؤسسة كالمعلومات التي قام بالحصول عليها في ظل تعرفه على محيط وطبيعة نشاط المؤسسة، أما عن الملف الجاري فيحتوي على البيانات المتعلقة بعملية المراجعة للسنة المالية محل المراجعة.¹ وكثيرا ما يصادف المراجع خلال مراجعته للدفاتر والمستندات بعض الأمور التي تحتاج إلى تفسير وشرح من الموظفين المختصين بالمؤسسة أو من المراجع، فيتم تسجيل هذه الأمور في أجنده صغيرة يحتفظ بها المراجع وتسمى بسجل الملاحظات.²

الفرع الثاني: الأحداث اللاحقة

تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية أنها تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق المكتشفة بعد تقرير المراجع، حيث يمكن التمييز بين فئتين من الأحداث اللاحقة، التي توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ الميزانية والتي تتطلب تعديل الكشوف المالية، والفئة الثانية تتجلى في أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية وتتطلب الإفصاح إذا كانت مادية، مما يتطلب على المراجع ما يلي:

- بالنسبة للأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع، فتقع عليه مسؤولية فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة شخصت، وقراءة محاضر الاجتماعات والاستفسار عن

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص ص 174-175.

² عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 132.

الأمر التي تمت مناقشتها والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك الوقت، بالإضافة لقراءة أحداث البيانات المالية الفعلية المتوفرة وغيرها من الاستفسارات مع محامي المؤسسة عن الدعاوي والمتطلبات ومع الإدارة للتأكد إن كانت هناك أحداث لاحقة لها تأثير على الكشوف المالية؛

■ بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل إصدار الكشوف المالية، فلا يتحمل أي مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل استفسار يتعلق بالكشوف المالية بعد تاريخ تقريره، أما خلال الفترة من تاريخ تقريره إلى تاريخ إصدار الكشوف المالية فإن مسؤولية إعلام المراجع عن الوقائع أو الحقائق المكتشفة التي قد تؤثر على الكشوف المالية تقع على عاتق الإدارة؛

■ أما بعد إصدار الكشوف المالية وفي حالة إطلاع المراجع على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقريره وكانت تسبب قيامه بتغيير تقريره إذا علم بها في ذلك التاريخ، لذا يجب عليه دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل الكشوف المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.¹

الفرع الثالث: الاجتماع النهائي

يظم الاجتماع النهائي كلا من المراجع والمسيرين ومختلف المسؤولين لأجل عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المراجع أثناء أداء مهمته، فلا بد من السماح للمؤسسة محل المراجعة بأن تتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع وإمكانية مناقشتها، وبناء على ذلك سيحاول المراجع عرض المشاكل والتوصيات استنادا على الأولويات ودرجة الأهمية على أن يتجنب إعطاء الأهمية لأشياء لا تستحق ذلك وهي تعتبر مشاكل وهمية، والتي قد تؤدي إلى سوء سمعة المراجع لعدم كفاءته في الحصر الجيد للأوضاع.²

الفرع الرابع: إعداد التقرير

سيتم من خلال هذا العنصر عرض العناصر الواجب توفرها في التقرير وكذا أشكاله.

أولا: العناصر الواجب توفرها في التقرير

يعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة وأداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض الكشوف

¹ جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 197-199.

² أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-34.

المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية إلى أصحاب المصلحة في المؤسسة.¹ وهو يحتوي على جملة من العناصر تتجلى أساسا في عنوانه، الجهة التي يوجه إليها التقرير، الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية، فقرة نطاق عمل المراجع، فقرة الرأي حول الكشف المالية، تاريخ التقرير، عنوان وتوقيع المراجع.²

ثانيا: أشكال التقرير

لعل أهم معلومة يقدمها المراجع تتمثل في الرأي الذي يبديه في تقريره، والذي يأخذ أحد الأشكال الآتية:³

1- التقرير المتضمن للرأي غير المعدل

يطلق عليه أيضا بالرأي النظيف أو القياسي أو غير المتحفظ، ويدل على أن الكشف المالية تظهر بعدالة الوضع المالي ونتيجة الأداء للمؤسسة، وأن الكشف المالية تخلو بدرجة تأكيد عالية من التحريفات الجوهرية، التي تزيد عن مستوى الأهمية النسبية، بالتالي قد يصدر هذا النوع من الرأي بالرغم من وجود أخطاء كونها غير مادية.

2- التقرير المتضمن للرأي المعدل

يتضمن هذا الأخير فئتين من أنواع الرأي كالاتي:

- التعديل في صيغة التقرير القياسي، وذلك بإضافة فقرة توضيحية على تقرير المراجع، أي دون التعديل على الرأي من حيث الجوهر، ويطلق على هذا النوع من الرأي مع فقرة إضافية؛
- التعديل في الرأي، والذي يتضمن مجموعة من الآراء المتمثلة في الرأي المتحفظ الذي يطلق عليه الرأي المقيد، وكذا الرأي السلبي الذي يطلق عليه بالرأي المخالف أو المعاكس، بالإضافة للامتناع عن إبداء الرأي والذي يطلق عليه حجب الرأي.

المبحث الثالث: المكاتب والمعايير الدولية للمراجعة الخارجية

إن توسع البيئة الاقتصادية الناتج عن انتشار الشركات بمختلف أشكالها، أحجامها، وجنسياتها بموجب ظهور الشركات العابرة أو ما تسمى بالشركات المتعددة الجنسيات، أدى إلى تولي مهمة المراجعة الخارجية الاهتمام من قبل مكاتب دولية كبرى مقدمة لخدمات المراجعة لعدة شركات على المستوى العالمي، بالإضافة لحظوظ اهتمامها من قبل هيئات مهنية دولية قائمة على إصدار معايير دولية للمراجعة في سياق تحقيق توافق دولي في مجال المراجعة.

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص 191.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 157.

³ جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 241-242.

المطلب الأول: المكاتب الدولية للمراجعة الخارجية

الأربعة الكبار (THE BIG FOUR)، تسمية تطلق على أربعة شركات على مستوى العالم في مجال المحاسبة والمراجعة، تقوم بإجراء عملية المراجعة الخارجية لمعظم الشركات المساهمة العامة وأكبرها، بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة، كانت تسمى فيما مضى الثمانية الكبار ومن ثم تقلصت إلى الخمسة الكبار من خلال سلسلة من الاندماجات، ليتم بعدها انهيار شركة آرثر آندرسون في سنة 2002 إثر تسليم رخصتها بشكل طوعي لمزاولة مهنة المحاسبة القانونية في أمريكا بعد أن وجدت مذنبية في تهم إجرامية متعلقة بمراجعتها لشركة إنرون، وبهذا أصبحت فيما بعد الأربعة الكبار.¹

الفرع الأول: مكتب المراجعة ديلوت (Deloitte)

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لتعريف شركة ديلوت ومهامها الرئيسية.

أولاً: تعريف شركة ديلوت

أسس مكتب ديلوت في لندن سنة 1845 من طرف وليام ولش ديلوت (William Welch Deloitte)، وطراً عليه سلسلة من الاندماجات، وهو شركة سويسرية مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية.² لدى ديلوت ما يقارب 286000 مهني في الشركات الأعضاء التي تقدم خدمات في مجالات المراجعة والتأكد، الضرائب، الاستشارات، الاستشارات المالية، استشارات المخاطر والخدمات ذات الصلة، وذلك في أكثر من 150 دولة وإقليم حسب إحصائيات سنة 2018، حيث بلغت إيرادات السنة المالية لهذه الأخيرة والخاصة بسنة 2018 مبلغ 43.2 مليار دولار أمريكي.³

ثانياً: المهام الرئيسية لشركة ديلوت

تقوم شركة ديلوت بجملة من الخدمات، نوجزها فيما يلي:⁴

■ الاستشارات (Consulting)؛

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.makalcloud.com/post/sdvwnctsx>، تاريخ الاطلاع عليه 2018/10/17 على الساعة الواحدة صباحاً.

² متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.elmohasb.com/big-4>، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/18 على الساعة العاشرة مساءً.

³ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html>، تاريخ الاطلاع عليه 2018/10/18 على الساعة الحادي عشر مساءً.

⁴ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www2.deloitte.com/content/campaigns/global/global-report/global-report.html>، تاريخ الاطلاع عليه 2018/10/19 على الساعة الواحدة صباحاً.

- استشارات المخاطر (Risk Advisory)؛
- المراجعة والتأكد (Audit & Assurance)؛
- الاستشارات المالية (Financial Advisory)؛
- الضرائب والقانون (Tax & Legal).

الفرع الثاني: مكتب المراجعة برايس ووتر هاوس وكوبر (Price Water House & Coopers)

يعود إنشاء شركة برايس ووتر هاوس كوبر في سنة 1998 من خلال الاندماج العالمي للشركات برايس ووتر هاوس مع كوبر وليبراند،¹ وهي تقوم بجملة من الخدمات سواء في القطاع العام أو الخاص في ظل المجالات التالية:²

- ✓ الاستشارات (Advisory)؛
- ✓ خدمات المراجعة والتأكد (Audit and assurance services)؛
- ✓ الزبائن المقاولين والخواص (Entrepreneurial & private clients)؛
- ✓ خدمات الشركات العائلية (Family business services)؛
- ✓ المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)؛
- ✓ الخدمات القانونية (Legal services)؛
- ✓ الأفراد والمنظمات (People and Organization)؛
- ✓ الاستدامة وتغيير المناخ (Sustainability and climate change)؛
- ✓ الضرائب العالمية (Global tax).

الفرع الثالث: مكتب المراجعة إرنست ويونغ (Ernst & Young)

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لنشأة شركة إرنست ويونغ، بالإضافة لمهامها.

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.pwc.ch/en/about-pwc/our-history.html>، تاريخ الاطلاع عليه 2018/10/17 على الساعة السابعة مساءً.

² متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.pwc.com/gx/en/services.html>، تاريخ الاطلاع عليه 2018/10/19 على الساعة الرابعة مساءً.

أولاً: نشأة شركة إرنست ويونغ

تشكلت شركة إرنست ويونغ (أو اختصاراً E & Y)، بفعل سلسلة من الاندماجات لشركات سابقة، حيث تم تأسيس أقدم هذه المنظمات في سنة 1849 في إنجلترا، وسميت هاردنج آند بولين، كما قام خلال نفس السنة فريدريك ويني بالانضمام إلى الشركة، وبناءً على هذا أصبح شريكاً في سنة 1859، وبدخول أبنائه إلى الشركة تغير اسمها إلى ويني، ومن ثم في سنة 1894 أصبح اسمها سميث آند ويني، ليتم في بداية سنة 1924 اندماج هذه الشركات الأمريكية مع شركات بريطانية شهيرة، حيث اندمجت يونج مع برودس باتيرسون وشركائه، أما إرنست فاندمجت مع سميث وويني، الأمر الذي أدى إلى تأسيس الشركة الأنجلو-أمريكية التي أطلق عليها اسم إرنست آند ويني في سنة 1979، حيث اعتبرت رابع أكبر شركة محاسبية في العالم، ليتم في سنة 1989 اندماجها مع الشركة الخامسة على مستوى العالم مما أدى إلى تشكيل إرنست ويونغ.¹

ثانياً: مهام شركة إرنست ويونغ

تسعى شركة إرنست ويونغ جاهدة لبلوغ أهدافها من خلال تقديمها لسلسلة من الخدمات التالية:²

- الاستشارات (Advisory)؛
- التأكيد (Assurance)؛
- الخدمات الاستشارية للمعاملات (Transaction advisory services)؛
- الضريبة (Tax).

الفرع الرابع: مكتب المراجعة كيه بي إم جي (KPMG)

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لأصول شركة كيه بي إم جي، بالإضافة لمهامها.

أولاً: أصول شركة كيه بي إم جي

تم تأسيس كيه بي إم جي في سنة 1987 عندما اندمجت بيت مارويك الدولية مع كلينفد جوردرل الرئيسية (Peat Marwick International and Klynveld Main Goerdeler) جنباً إلى جنب مع الشركات

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.makalcloud.com/post/sdvwnctsx>، تاريخ الاطلاع عليه 2018/10/18 على الساعة الواحدة صباحاً.

² متاح على الموقع الإلكتروني: https://www.ey.com/en_gl/what-we-do، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/19 على الساعة الثامنة مساءً.

الأعضاء فيها، وعندما تجلت الحاجة في أواخر القرن الثامن عشر والتاسع عشر في ظل الثورة الصناعية على تحويل المحاسبة إلى مهنة، كان مؤسسو شركة كيه بي إم جي رائدين في هذه الصناعة، ويمكن تقديم نبذة عنهم كالتالي:

- **1891:** ويليام باركلي بيت (William Barclay Peat) الممثل للحرف بي (P) في تسمية الشركة، بدأ مسيرته المهنية في المحاسبة في السابع عشر من عمره فقط، حيث عمل في شركة روبرت فليتشر وشركائه (Robert Fletcher & Co)، وارتفع بسرعة في رتبة منصبه ليتولى في سنة 1891 قيادة الشركة، وبهذا أطلق عليها اسم ويليام باركلي بيت وشركائه (William Barclay Peat & Co)؛
- **1897:** بدأت شركة مارويك الأمريكية (Us Marwick) وشركة ميتشل وشركائه (Mitchell & Company) بدايتها في مدينة نيويورك، حيث تأسست هذه الأخيرة من طرف جيمس ماروك (James Marwick) الممثل للحرف الميم (M) في تسمية شركة KPMG، وروجر ميتشل (Roger Mitchell)، كما أنه في تلك الفترة لم يكن من السهل إنشاء شركة في المدينة كون أن الكثير اعتقد أنه لا حاجة أو مكان لوجود محاسبين؛

- **1917:** بيت كلينفلد (Piet Klynveld) الممثل للحرف الكاف (K) في تسمية شركة KPMG، قام بفتح شركة محاسبية صغيرة في أمستردام، ومن ثم انضم جاب كراينهوف (Jaap Kraayenhof) وأصبحت شركة كلينفلد كراينهوف وشركائه (Klynveld Kraayenhof & Company)، وبحلول الوقت الذي مر فيه كلينفلد سنة 1946 ترك وراءه أكبر شركة محاسبة في هولندا؛

- **1953:** آخر مؤسسي شركة KPMG، رنهارد جواردلر (Reinhard Goerdeler) الممثل للحرف الأخير جي (G) من تسمية الشركة، يأتي في نصف قرن تقريبا من تاريخ تأسيسها وذلك بمجرد انضمامه إلى شركة الضمان الألمانية (Deutsche Treuhand- Gesellschaft).¹

ثانيا: مهام شركة كيه بي إم جي

تجمع شركة كيه بي إم جي بين نهج متعدد التخصصات مع المعرفة الصناعية العميقة والعملية لمساعدة الزبائن على مواجهة التحديات والاستجابة للفرص، وذلك من خلال تقديمها لخدمات في المجالات الأربعة التالية:

- المراجعة والتأكد (Audit & Assurance)؛

- الضرائب والقانون (Tax & Legal)؛

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/about/who-we-are/our-history.html>، تاريخ الاطلاع عليه

2018/10/18 على الساعة الثانية صباحا.

- الاستشارات (Advisory)؛
- المؤسسة (Enterprise).¹

المطلب الثاني: ماهية معايير المراجعة الخارجية

تعد المعايير في مفهومها العام بمثابة قواعد أو مقاييس أو إرشادات أو نماذج تحظى بالقبول والاتفاق العام من طرف الأعضاء ذات الاختصاص بما فيها تلك الموضوعة لهذه الأخيرة، وفي هذا السياق نظرا للأهمية البالغة التي تولتها مهمة المراجعة الخارجية لذا قامت هيئات مهنية دولية بإصدار معايير خاصة بالمراجعة الخارجية، وذلك بهدف تحقيق توحيد أو على الأقل توافق على الصعيد العالمي بشأن مجال المراجعة وكذا بلوغ الأهداف المرجوة للمهنة بشكل فعال.

الفرع الأول: نشأة معايير المراجعة

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أعرق الدول التي عرفت مهنة المراجعة ومن أكثرها تقدما في هذا المجال، ولكل منهما تقاليد مهنية وطابع خاص وتجربة متميزة في مجال محاولات وضع معايير المراجعة، حيث كانت المحاولة الأولى في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1917 واستمرت حتى سنة 1940، وقد تميزت هذه المرحلة من بين مراحل تطور مهنة المراجعة بالتركيز على إجراءات المراجعة التفصيلية المكتوبة، ولقد أصدرت لجنة إجراءات المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA سنة 1947 كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير المراجعة، مغزاها العام المتفق عليه ومجالها"، حيث اعتمد أعضاء المجمع على هذه المقترحات سنة 1948، وفي سنة 1954 حل محلها كتيب آخر بعنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها"، ثم اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مجموعة من التوصيات في كتيب سنة 1973 بعنوان "معايير المراجعة وإجراءاتها".²

في سنة 1977 تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، باتفاق بين ثلاث وستين (63) منظمة تمثل تسعة وأربعين (49) قطرا آنذاك، وقد تحددت مهام لجنة المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد في تطوير وإصدار معايير المراجعة، يسترشد بها المراجعون في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها وتقييم شكل ومحتوى تقرير المراجعة،

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services.html>، تاريخ الاطلاع عليه 2018/10/19 على

الساعة الثانية مساء.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص 138.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

وذلك بقصد تحسين درجة التجانس في تطبيق قواعد وإجراءات المراجعة على المستوى العالمي من خلال توفير حوافز تساعد على القبول العالمي الطوعي لتلك المعايير.¹

الفرع الثاني: تعريف معايير المراجعة

تعرف معايير المراجعة بأنها نموذج أو مثال يوضح القواعد العامة لأداء عملية المراجعة، وهو موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة كأساس لما يجب إتباعه وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء.²

كما وردت في تعريف ألفين أرينز (ARENS ALVIN) أنها عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها اعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والاستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات.³

الفرع الثالث: أهمية معايير المراجعة

تتجلى أهمية معايير المراجعة فيما يلي:⁴

- تحدد المؤهلات والخبرة العلمية التي يجب أن تتوفر في المراجع ونوعية أدائه؛
- تعتبر مقاييس أو قواعد يلتزم بها المراجع لتحقيق أهداف مهمته وتنفيذ عمله على أفضل وجه ممكن؛
- تستخدم لتقييم عمل المراجع وتحديد ما إذا قام بالعمل في ضوء هذه المعايير المتعارف عليها أم لا؛
- تساعد في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل؛
- تعتبر مرشدا للمحاكم والقضاء في الحالات التي ينسب فيها تقصير إلى أحد المراجعين؛
- تتوفر للمشرف على عملية المراجعة معايير للتأكد من نوعية العمل الذي يقوم به الموظفون الذين يعملون تحت إشرافه وتقييم إمكاناتهم؛
- تمثل أهدافا للمستوى المهني الذي يجب الوصول إليه بالنسبة للطلبة الذين يرغبون في الانضمام للمهنة.

¹ حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق - الجزء الثاني، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 103-104.

² حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق - الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 68.

³ لقليطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014/2015، ص 15.

⁴ مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-70.

الفرع الرابع: طبيعة معايير المراجعة (علاقة المعايير بإجراءات المراجعة)

تختلف معايير المراجعة المتعارف عليها عن إجراءات عملية المراجعة ذاتها، حيث تتمثل الإجراءات في الطرق والوسائل والأساليب التي يستخدمها أو يقوم بها المراجع أثناء عملية المراجعة، وهي تختلف من مراجع لآخر، كما تختلف باختلاف ظروف عملية المراجعة ذاتها وفيما كانت تلك العملية شاملة أو جزئية، كما تختلف أيضا باختلاف نوع النشاط الخاضع لعملية المراجعة، في حين أن معايير المراجعة يقصد بها المفاهيم الأساسية أو الإرشادات أو القواعد التي يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من مدى نفوذ عمله في ضوء هذه المعايير التي تلقى قبولا عاما بين أعضاء المهنة، أي أن هذه المعايير تتعلق بقياس نوعية الأداء للإجراءات التي يستخدمها المراجع والأهداف التي تتحقق باستخدام هذه الإجراءات، وبصفة عامة تمثل معايير المراجعة أهمية كبيرة كونها تبين الأهداف العامة لكل مراجع وتعتبر بمثابة مقياس للحكم على نوعية أداء المراجع.¹

المطلب الثالث: الهيئات الدولية المشرفة على إصدار معايير المراجعة الخارجية

هناك عدة هيئات مهنية دولية تولت مهمة الإشراف على إصدار معايير المراجعة الخارجية، سواء على شكل مسودات مقترحة لصياغتها، أو معايير في صيغتها النهائية، أو على شكل نشرات كإيضاحات وتفسيرات لهذه الأخيرة، حيث تتجلى هذه الهيئات في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المنبثق عنه مجلس معايير المراجعة ولجنة خدمات المحاسبة والمراجعة، بالإضافة للاتحاد الدولي للمحاسبين المنبثق عنه لجنة ممارسة المراجعة الدولية التي تحولت إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، وكذا المعهد الدولي لتنظيم المراجعة المنبثق عن مجلس رقابة محاسبة الشركات العامة، وأخيرا أيوفي الصادرة لمعايير المراجعة الخاصة بالمؤسسات المالية الإسلامية.

الفرع الأول: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لتعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكذا الهيئات المنبثقة عنه القائمة على إصدار معايير المراجعة الخارجية.

أولا: تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

يرجع تاريخ تأسيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لسنة 1887م عندما تم تأسيس الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين (AAPA)، وفي سنة 1916م خلفت الجمعية الأمريكية من قبل معهد المحاسبين

¹ مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص 69.

العموميين لما توصلت عضويته إلى 1150 عضو، وفي سنة 1917م تم تغيير تسميته إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين ليستمر إلى غاية 1957م ليصبح كما هو سائد حاليا " المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين"، حيث بلغت عضويته حاليا أكثر من 431 ألف عضو في 137 إقليم ودولة.¹

يمثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين منظمة مهنة المحاسب القانوني المعتمد (CPA) على المستوى الوطني في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك فيما يتعلق بوضع القواعد والمعايير وتطوير معايير لمراجعة حسابات الشركات الخاصة والخدمات الأخرى من قبل المحاسبين القانونيين المعتمدين وتوفير مواد توجيهية تعليمية لأعضائه، بالإضافة لتطوير وتقييم الامتحان الموحد للمحاسب القانوني المعتمد وكذا مراقبة وفرض الامتثال للمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة.²

ثانيا: الهيئات المشرفة على إصدار معايير المراجعة الخارجية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

1- مجلس معايير المراجعة ASB

تأسس مجلس معايير المراجعة في أكتوبر 1978، باعتباره اللجنة العليا في الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والمعين من قبل هذا الأخير لخدمة المصلحة العامة.³ فباعتبار أن معايير المراجعة الأساسية التي يتم إصدارها لم تعد كافية لمواجهة كافة الظروف والمستجدات المحيطة بالمهنة، الأمر الذي أدى بمعهد المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) من خلال مجلس معايير المراجعة (ASB) بإصدار إرشادات المراجعة أو ما يعرف بنشرات عن معايير المراجعة (SAS)، والتي تعتبر بمثابة إيضاحات وتفسيرات لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، كما تعتبر بمثابة معايير للمراجعة على الرغم من أنها ليست جزءا من المعايير الأساسية، وبناء على هذا يقوم مجلس معايير المراجعة بإصدار إرشادات أو نشرات جديدة أولا بأول كلما دعت الحاجة إلى ذلك نتيجة لظهور مشاكل جديدة ذات أهمية جوهرية وتتطلب تفسيراً أو توضيحاً رسمياً.⁴

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-aicpa.html>، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/05 على الساعة التاسعة صباحا.

² متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/05 على الساعة العاشرة صباحا.

³ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/asb.html>، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/06 على الساعة العاشرة مساء.

⁴ مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 11.

2- لجنة خدمات المحاسبة والمراجعة ARSC

تمثل لجنة خدمات المحاسبة والمراجعة اللجنة العليا في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فيما يخص عمليات التجميع والمراجعة، حيث تم تعيينها لإصدار بيانات تتعلق بالكشوف المالية التي لم يتم مراجعتها أو غيرها من المعلومات المالية التي لم يتم مراجعتها للكيانات غير العامة، وهي تقوم بإصدار بيانات حول معايير المحاسبة وخدمات المراجعة (SSARS)، وكجزء من إجراءاتها القانونية، إذ تقوم بإصدار مسودات عرض لبيانات معايير المحاسبة وخدمات المراجعة المقترحة، في حين يقوم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار منشورات تفسيرية ومنشورات أخرى لمساعدة الممارسين في فهم وتطبيق المعايير.¹

الفرع الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لتعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين، وكذا الهيئات المنبثقة عنه القائمة على إصدار معايير المراجعة الخارجية.

أولاً: تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر 1977 بالمؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين المنعقد في ميونخ بألمانيا، فهو يمثل المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تطوير الاقتصاديات العالمية عن طريق وضع معايير دولية عالية الجودة في المراجعة والمحاسبة والأخلاق والتعليم للمحاسبين المحترفين ودعم اعتمادها، بالإضافة لتسهيل التعاون والتنسيق بين الهيئات الأعضاء فيها والمنظمات الدولية الأخرى، وقد تأسس في ظل 63 عضواً من 51 دولة، ليشمل حالياً أكثر من 175 أعضاء وشركاء في أكثر من 130 دولة في جميع أنحاء العالم، وهو ما يعادل حوالي 3 مليون محاسب.²

وبناءً على هذا فإن معايير المراجعة الدولية (ISA) التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تتفق مع معايير المراجعة المقبولة قبلاً عاماً (GAAS) المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وإن كان هذا الاتفاق لا ينفي وجود بعض الاختلافات الطفيفة، بالتالي معايير المراجعة الدولية لا تعني عدم الالتزام بالقواعد المطبقة في كل

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.aicpa.org/research/standards/compilationreview/arsc.html>، تاريخ الإطلاع عليه

2018/10/09 على الساعة الواحدة صباحاً.

² متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.ifac.org>، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/06 على الساعة الثانية زوالاً.

دولة والتي تحكم عملية مراجعة المعلومات المالية، فلكل دولة ظروفها الخاصة وقواعدها العامة التي تحكم تطبيقات عملية المراجعة والتي يتم إصدارها من خلال جهات حكومية رسمية أو المنظمات المهنية في الدولة.¹

ثانيا: الهيئات المشرفة على إصدار معايير المراجعة الخارجية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

1- لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC

تمثل اللجنة الدولية لممارسة المراجعة لجنة رئيسية ودائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، أعطيت لها صلاحيات ومسؤوليات محددة لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عنه، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات، ويكمن هدفها في تحسين جودة ووحدة ممارسة مهنة المراجعة في العالم وذلك من خلال:

- إصدار معايير دولية للمراجعة؛
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة؛
- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي كمعروض تتخطى الحدود؛
- تنمية دعم المعايير الدولية للمراجعة في التشريع وأسواق الأوراق المالية؛
- تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والمنظمات التنظيمية في العالم لاكتشاف احتياجات المستعملين لمعايير وإرشادات جديدة.²

تجدر الإشارة إلى أنه في بداية عام 2001م قد تغير اسم لجنة ممارسات المراجعة الدولية إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي التي عقدت أول اجتماعها في مدينة نيويورك عام 1978.³

2- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB

1-2- نشأة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB

تأسس مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في مارس 1978، وكان يعرف سابقا باسم لجنة ممارسة المراجعة الدولية والتي ركز عملها في البداية على ثلاثة مجالات متمثلة في هدف ونطاق مراجعة الكشف المالية، رسالات

¹ مراد حسين العلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.

² ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التدقيق، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدقيق، الجزائر، 2016/2017، ص ص 142-143.

³ أحمد حلمي جمعة، الريادة في المحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 184.

المهمة وإرشادات عامة للمراجعة، وفي سنة 1991م أعيد تبويب الإرشادات العامة إلى المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، وفي سنة 2001م تم إجراء مراجعة شاملة للجنة ممارسة المراجعة الدولية ليتم إعادة تشكيلها سنة 2002م إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)، وفي سنة 2003م وافق الاتحاد الدولي للمحاسبين على سلسلة من الإصلاحات المصممة، منها لزيادة تعزيز عمليات صياغة المعايير الخاصة به بما في ذلك عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بحيث تستجيب للمصلحة العامة.¹

2-2- تعريف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB

هو هيئة مستقلة لإعداد معايير تخدم المصلحة العامة من خلال صياغة معايير دولية عالية الجودة للمراجعة ومراقبة الجودة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات الصلة، وتسيير التقارب بين المعايير الدولية والوطنية، وبناء على هذا فهو يسعى لتعزيز جودة وتوحيد الممارسة في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة المراجعة والتأكد العالمية.²

وتجدر الإشارة أن هناك هيئات أخرى منبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ناشطة في مجالات أخرى غير المراجعة والمتمثلة أساساً في: IAESB، IESBA، IPSASB.

الفرع الثالث: المعهد الدولي لتنظيم المراجعة المنبثق عن PCAOB

هناك مصدران لمعايير المراجعة في الولايات المتحدة، أحدهما هو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) الذي يصدر معايير مراجعة الشركات غير المدرجة في البورصة وغيرها من المنظمات، والثاني يتمثل في مجلس رقابة محاسبة الشركات العامة (PCAOB) الذي يصدر معايير المراجعة للشركات المدرجة في البورصة.³ فعلى الصعيد الدولي، قام مجلس رقابة محاسبة الشركات العامة في سنة 2007 بإنشاء المعهد الدولي لتنظيم المراجعة لأجل تزويد المنظمين للمهنة من جميع أنحاء العالم بفرصة التعرف على أساليب مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الإشراف على المراجعين في إطار حماية مصالح المستثمرين وزيادة جودة عمليات المراجعة، وفي

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.iaasb.org/about-iaasb>، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/08 على الساعة التاسعة صباحاً.

² نفس المرجع أعلاه.

³ Asokan Anandarajan and Gary Kleinman, **International Auditing Standards in the United States: Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB**, Business Expert Press Financial Accounting and Auditing Collection, United States of America, First edition, 2015, p 83.

سنة 2015م وعلى ضوء تطوير الرقابة المستقلة حول العالم على مدى العقد الماضي، تم تغيير المعهد لتعزيز قيادة الفكر وتبادل الخبرات فيما يتعلق بالتطورات والقضايا الرئيسية في الإشراف العالمي على المراجعة.¹

الفرع الرابع: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية أيوفي (AAOIFI)

أيوفي هي إحدى أبرز المنظمات الدولية غير الربحية الداعمة للمؤسسات المالية الإسلامية، تأسست عام 1991م ومقرها الرئيسي مملكة البحرين، ولها منجزات مهنية بالغة الأثر على رأسها إصدار (100) معيارا حتى الآن في مجالات المحاسبة والمراجعة وأخلاقيات العمل والحوكمة بالإضافة إلى المعايير الشرعية التي اعتمدتها البنوك المركزية والسلطات المالية في مجموعة من الدول باعتبارها إلزامية أو إرشادية، كما تحظى الهيئة بدعم عدد من المؤسسات الأعضاء، من بينها المصارف المركزية والسلطات الرقابية والمؤسسات المالية وشركات المحاسبة والتدقيق والمكاتب القانونية من أكثر من (45) دولة، وتطبق معايير الهيئة حاليا على المؤسسات المالية الإسلامية الرائدة في مختلف أنحاء العالم، والتي وفرت درجة متقدمة من التجانس للممارسات المالية الإسلامية على مستوى العالم، وهي تصدر خمسة أنواع من المعايير، بلغ مجموع الصادر منها حتى الآن (98) معيارا، منها (02) معيار أخلاقي، (58) معيارا شرعيا، (07) معايير حوكمة، (26) معيارا محاسبيا و(05) معايير مراجعة.²

المطلب الرابع: أسلوب صياغة وتبني معايير المراجعة الخارجية

تعد المعايير الدولية للمراجعة (ISA) التي تم إصدارها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بمثابة معايير المراجعة الخارجية والتي تتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها، كما أن هذا المجلس يقوم أيضا بإصدار معايير أخرى متعلقة بالجودة والفحص والتأكيدات والخدمات ذات الصلة، لذا سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلا للمعايير الدولية للمراجعة، بالإشارة لموقعها ضمن هيكل إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، وكيفية إصدارها، بالإضافة لموقف دول العالم منها وكذا الأساليب المتبعة من قبلهم في تبنيها.

¹ متاح على الموقع الإلكتروني: <https://pcaobus.org/International/Pages/international-institute-audit-regulation.aspx>، تاريخ

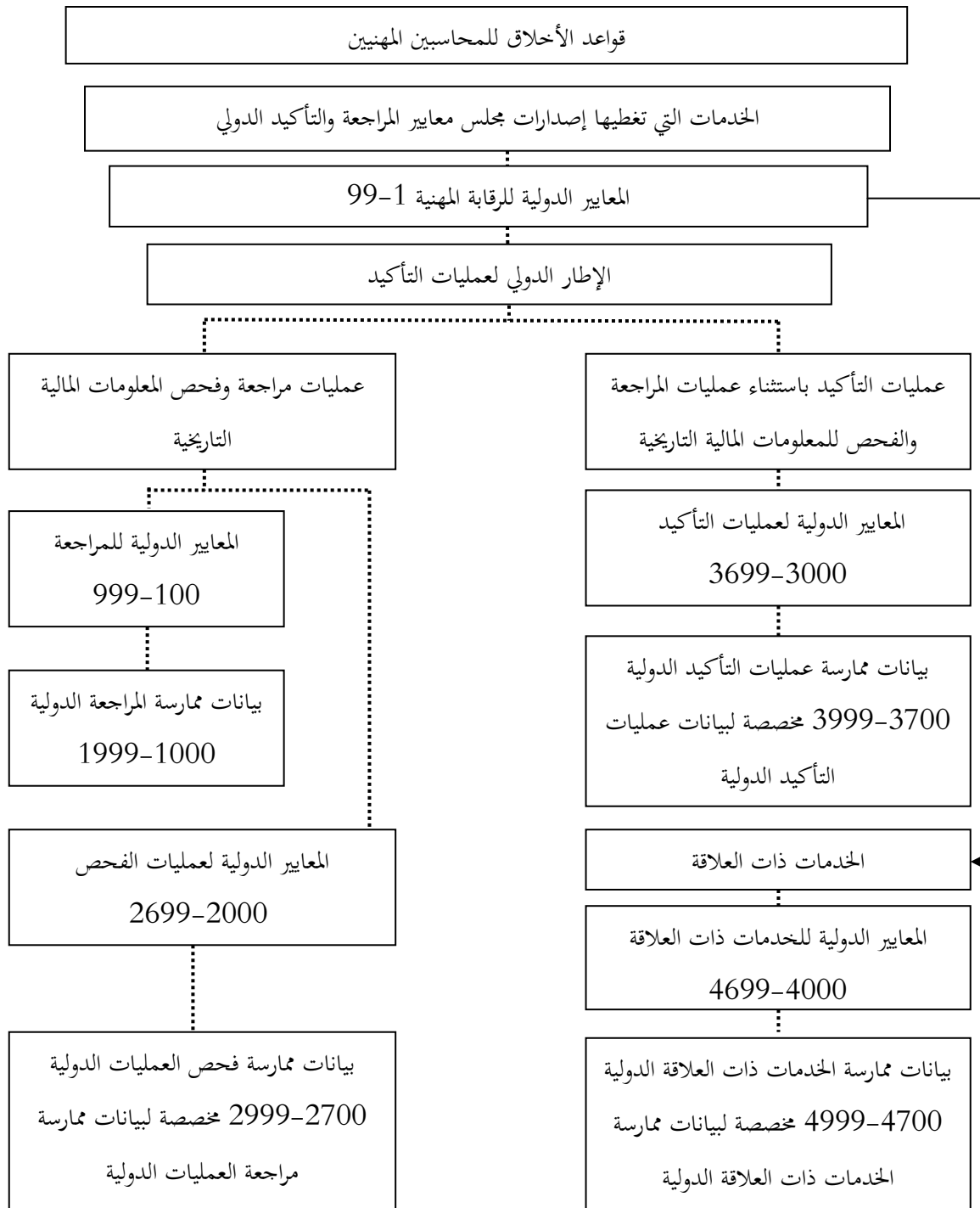
الإطلاع عليه 2018/10/09 على الساعة الثانية زوالا.

² متاح على الموقع الإلكتروني: <http://aaoifi.com>، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/05 على الساعة العاشرة صباحا.

الفرع الأول: هيكل إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي IAASB

سيتم من خلال هذا العنصر إدراك موقع المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي بالنسبة لمجمل إصدارات هذا الأخير.

الشكل رقم 01: الهيكل المتكامل لإصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي



المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التأكد المعقول وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

يتضح من الشكل أعلاه أن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي قام بإصدار هيكل متكامل متشكل من المعايير الدولية للرقابة المهنية ذات التقييم من 1 إلى 99، يليها بعد ذلك المعايير الدولية للمراجعة ذات التقييم من 100 إلى 999، يليه بيانات ممارسة المراجعة الدولية المرقمة من 1000 إلى 1999، يليه المعايير الدولية لعمليات الفحص الحاملة للأرقام من 2000 إلى 1999، يليه المعايير الدولية لعمليات الفحص ذات التقييم من 2000 إلى 2699، يليه بيانات ممارسة فحص العمليات الدولية المرقمة من 2700 إلى 2999، يليه المعايير الدولية لعمليات التأكيد ذات التقييم من 3000 إلى 3699، يليه بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية المرقمة من 3700 إلى 3999، يليه المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة الحاملة للأرقام من 4000 إلى 4699، وأخيرا بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية ذات التقييم من 4700 إلى 4999.

من ناحية أخرى يتضح أن من بين هذه الإصدارات ما يخضع لمقتضيات المعايير الدولية للرقابة المهنية، ومنها ما يخضع لمقتضيات الإطار الدولي لعمليات التأكيد، كما أن جزء منها يستخدم في عمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية، أما عن الجزء الآخر فيستخدم في عمليات مراجعة المعلومات الأخرى باستثناء هذه الأخيرة، وفي هذا السياق نشير إلى أن المعايير الدولية للمراجعة تخضع لمقتضيات الإطار الدولي لعمليات التأكيد، وتستخدم في مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية.

الفرع الثاني: كيفية إصدار المعايير الدولية للمراجعة

المهدف الأساسي في إصدار المعايير الدولية للمراجعة هو وجود مستويات مهنية للمراجعين وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا، وعادة يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي:

- ✓ يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- ✓ إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (التي أصبحت فيما بعد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي) مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛

- ✓ تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛

✓ يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.¹

الفرع الثالث: موقف دول العالم من المعايير الدولية للمراجعة

لاقت معايير المراجعة الدولية القبول الواسع من دول العالم المتقدمة سواء من الجهات الحكومية أو الهيئات المهنية المختصة، في حين تباين موقف الدول النامية من هذه المعايير حيث انقسم هذا الأخير إلى اتجاهين، حيث يدعو أصحاب الاتجاه الأول إلى تبني وتطبيق المعايير الدولية للمراجعة وذلك دون تحفظ وتطبيقها في جميع مجالات المهنة، باعتبارها محصلة ونتيجة لمجموعة من الدراسات المتعمقة التي قامت بها لجان فنية على درجة عالية من التخصص، وقابليتها للتطوير، وملائمتها للشركات الدولية، بالإضافة لاقتصادها في تكلفة وجهد إعداد معايير محلية، بينما يرى أصحاب الاتجاه الثاني عدم الحاجة لوجود معايير موحدة على مستوى العالم، ويدعو إلى إصدار وتطبيق معايير خاصة بكل قطر تكون أكثر ملائمة للظروف المحيطة والبيئة المحاسبية الخاصة بهذا القطر، باعتبار أن المنظمات التي شاركت في اللجان التي أعدت المعايير معظمها من الدول المتقدمة، واختلاف طبيعة واحتياجات مستخدمي الكشوف المالية في الدول النامية عما هي عليه في الدول المتقدمة، بالإضافة لعدم ملائمتها لخصوصيات الدول النامية، وعلى الرغم من الاختلاف والتباين في وجهات النظر هذين الاتجاهين، فقد قامت العديد من دول العالم بتبني وتطبيق معايير المراجعة الدولية في حين تقوم دول أخرى بدراستها في محاولة تطبيقها.²

الفرع الرابع: الأساليب المتبعة من قبل دول العالم في تبني المعايير الدولية للمراجعة

هناك أساليب مختلفة تنتهجها مختلف دول العالم الساعية لتبني المعايير الدولية للمراجعة، وهي يتجلى فيما يلي:

¹ سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2016/2017، ص ص 60-61.

² ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 135-136.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

الجدول رقم 01: الأساليب المتبعة في تبني المعايير الدولية للمراجعة

البيان / الأسلوب	الكامل	الجزئي في ظل عدم وجود اختلافات هامة	الجزئي في ظل وجود اختلافات هامة
مبرر الاختيار	عدم وجود جهات مختصة بصياغة معايير المراجعة	عدم وجود اختلافات مهمة بين المعايير الوطنية ومعايير المراجعة الدولية	وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير المراجعة الدولية، وتنبية المراجع بذلك
الفئة الأكثر انتهاجا	الدول النامية الراغبة لدخول الأسواق العالمية	الدول الساعية للقيام بمهمة المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة (ISA) بناء على تطوير معاييرها الوطنية للمراجعة	الدول الساعية للقيام بمهمة المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة (ISA) بناء على تطوير معاييرها الوطنية للمراجعة
المنهج أو الإجراءات المتبعة	تبني معايير المراجعة الدولية كليا بنسبة 100%، وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية	القيام بمراجعة دقيقة ومقارنة ما بين المعايير الوطنية ومعايير المراجعة الدولية لتحديد الاختلافات، ففي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار وطني	وضع ملاحظات في نهاية كل معيار متبني يحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي، مع تفسير لذلك الاختلاف

المصدر: عبدا لله أحمد عمر بامشوس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، مجلة دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، صنعاء — الجمهورية اليمنية، العدد (9)، مارس 2010، ص 8.

يتضح من الجدول أعلاه أنه يفتح المجال لثلاثة أساليب أمام الدول الراغبة في تبني المعايير الدولية للمراجعة، حيث يتجلى المنهج الأول في الأسلوب الكامل والذي يستمد كلياً مما ورد في المعايير الدولية للمراجعة مع إضافة بعض المتطلبات التشريعية أو الوطنية، وهو يستعمل خصوصاً في الدول النامية الراغبة لدخول الأسواق العالمية، في حين يتم تبني الأسلوبين المتبقين بصفة جزئية وخصوصاً في الدول الراغبة للقيام بمهمة المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة في ظل تطوير معاييرها الوطنية للمراجعة، وذلك بعد إجراء مقارنة بين معايير المراجعة الدولية والوطنية، ففي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم ملاحظة في نهاية كل معيار وطني، بينما في حالة وجودها يتم تدوين في ملاحظة كل معيار مدى تلك الاختلافات وتفسيرها.

المبحث الرابع: عرض معايير المراجعة الخارجية

قامت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فيما مضى بإصدار كتيب حل محله كتيب آخر بعنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها"، حيث بلغ عددها عشرة (10) معايير، وتم تقسيمها إلى ثلاثة (03) أقسام، حيث يتعلق القسم الأول بالسّمات الشخصية التي يجب توفرها في المراجع الخارجي والذي يتم تبويبه في بند المعايير العامة، في حين يتعلق القسم الثاني بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة والذي يتم تبويبه في بند معايير الفحص الميداني، بينما القسم الثالث فهو يعالج ومبوب في بند معايير إعداد التقرير.

المطلب الأول: المعايير العامة

يقصد بالمعايير العامة في المراجعة الخارجية تلك المعايير الخاصة بتكوين المراجع الخارجي وشخصيته، وهي تشمل ثلاثة معايير يجب أن يتصف بها هذا الأخير، حيث تتجلى في كل من معيار التدريب والكفاءة المعالج للمؤهل العلمي والعملي المطلوب من المراجع الخارجي، وكذا معيار الاستقلال أو الحياد على اعتباره أنه طرف خارجي ليس له علاقة أو ميول اتجاه المؤسسة محل المراجعة، وأخيراً معيار العناية المهنية اللازمة للمعالج للعناية المهنية الواجب بذلها من طرف المراجع الخارجي عند القيام بمهمته.

الفرع الأول: مفهوم المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة والتي يقصد بها أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية ضرورية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، كما تعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية

التي يتحلّى بها المراجع، وبصفة عامة يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهمية ومغزاه يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.¹

الفرع الثاني: معيار التدريب والكفاءة

يتطلب ممارسة مهنة المراجعة شخصاً ذو مؤهلات مهنية معينة وخبرة في ممارسة المهنة لمدة معينة، وليس المطلوب من المراجع أن يكون خبيراً أو ملماً بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة مثل القانون أو التأمين أو غيرها، حيث يستطيع أن يستعين بالخبرات المتخصصة في المجالات التي هو بحاجة إليها، ومن المتفق عليه أن تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية، فمن ناحية من يرغب أن يكون مراجعاً ينبغي أن يتوافر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين حديثي العهد وإتاحة الفرصة أمامهم للتعليم واكتساب الخبرة في مجال العمل من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم عن أعمالهم، كما تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دوراً كبيراً في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث وما إلى ذلك.² وفي هذا الصدد يمكن تلخيص أهم ما تناوله هذا المعيار فيما يلي:³

■ التأهيل العلمي (الفني)

وهو أن يكون لدى المراجع مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والمراجعة وكذا الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصيحة فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة؛

■ التأهيل العملي (الخبرة المهنية)

مهنة المراجعة كأى مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة، إذ يجب على الشخص الذي يرغب أن يصبح مراجعاً قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

¹ محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص ص 43-44.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

الفرع الثالث: معيار الاستقلال أو الحياد

على المراجع أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة له، فعبارة الاستقلال في التفكير لها مغزاها الخاص، وهذا الاستقلال هو في الأساس حالة فكرية، فعلى المراجع أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة والمصداقية على المعلومات المالية التي يبدي رأيه فيها خصوصا وأن مستخدمي المعلومات المالية يعتمدون على رأي المراجع بصفته خبيرا مستقلا محايدا، ولا يكفي أن يكون المراجع مستقلا ظاهريا بل يجب توفر الاستقلال الواقعي والذي يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي، وبصفة عامة يعتبر الاستقلال من أهم ما يجب توفره في المراجع، وهو جوهر عملية المراجعة والمميز لها.¹

الفرع الرابع: معيار العناية المهنية اللازمة

يتعلق مفهوم العناية المهنية اللازمة والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة من قبل الطرف الثالث بماذا يجب أن يعمل المراجع وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوفرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال، وإزاء ذلك فإن مفهوم هذا المعيار يفرض مستوى الأداء الذي يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، فالمراجع يجب أن يبذل العناية المهنية اللازمة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة من ناحية، أما من ناحية أخرى فإن مفهوم هذا المعيار يعترف أن المراجع وكأي إنسان آخر معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن، فالمراجع يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسؤول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء.²

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

يقصد بمعايير العمل الميداني في المراجعة الخارجية تلك القواعد التي يتعين على المراجع الخارجي الالتزام بها خلال مرحلة تنفيذ المهمة، انطلاقاً من التخطيط وصولاً إلى الجمع الكافي والملائم للعناصر المقنعة، وهي تشمل ثلاثة معايير تتجلى في معيار التخطيط والإشراف المعالج للإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي الالتزام بها

¹ مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص 71-72.

² محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 1، مرجع سبق ذكره، ص 41.

للتخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين، وكذا معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعالج للإجراءات الخاصة بتحديد قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلي المعتمد في المؤسسة محل المراجعة، والذي يبنى عليه امتداد الاختبارات التي يتعين إجراؤها، وأخيرا معيار ملائمة وكفاية أدلة وقرائن الإثبات المعالج للإجراءات الخاصة بجمع العناصر المقنعة ذات الطابع الملائم والكافي لدعم الخلاصة المتوصل إليها في التقرير.

الفرع الأول: مفهوم معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى المراجع غير كاف للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات، فمعايير العمل الميداني تمثل المقاييس التي يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته بشأن عملية المراجعة. ومن أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المراجع أن لا يكون كفء ومستقل فقط بل يجب أن تحقق أعماله مستوى مقبول من حيث انتظام ومصادقية الحسابات، حيث تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وهي تنحصر في ثلاثة معايير تتجلى في التخطيط المناسب والكاف لمهمة المراجعة والإشراف الدقيق على أعمال المساعدين، بالإضافة إلى الدراسة والتقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية، وأخيرا ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك.¹

الفرع الثاني: معيار التخطيط والإشراف

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لمجال المعالجة لمعيار التخطيط والإشراف، والذي ينحصر في التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين.

أولا: التخطيط السليم لعملية المراجعة

تمكن عملية التخطيط المراجع من تحديد ما يجب القيام به في عملية المراجعة ومن سيقوم به والزمن اللازم لتنفيذ مهام عملية المراجعة، حيث يحتوي هذا المعيار على القواعد التي يجب على المراجع الالتزام بها عند تصميم وتطوير خطة المراجعة وعند إعداد البرنامج الزمني لتنفيذها وعند تخصيص إمكانيات المراجعة على الأوجه التي تتميز بارتفاع مخاطرها، بما يمكن من رفع كفاءة وفعالية تنفيذ مهام المراجعة وتحقيق أهدافها، ويعد التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة، حيث يتم وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع ووضع برنامج

¹ محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 1، مرجع سبق ذكره، ص 42.

مراجعة، ويمكن تعديل الخطة العامة وبرنامج المراجعة في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة، علاوة على ذلك يجب على المراجع توثيق الخطة بالمستندات.¹

ثانيا: الإشراف الدقيق على المساعدين

إن الإشراف يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص والمراجعة، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا، ويعد وجود الإشراف الملائم أمرا ضروريا في المراجعة حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة.²

الفرع الثالث: معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يبحث هذا المعيار أن يجري المراجع دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في المؤسسة محل المراجعة، باعتباره الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المراجع كون أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، بالإضافة إلى تأثيره على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية المراجعة.³ وبصفة عامة يسعى هذا المعيار إلى تحقيق غرضين هما:⁴

- ✓ الاعتماد على النظام نفسه، حيث أن المراجع لا يستطيع إعادة إنشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات القائمة، إذ أنه عند وجود نظام رقابة داخلي يكلف تسجيل جميع العمليات بطريقة صحيحة، وإعداد كشوف مالية تعكس الوضع المالي الصحيح للمؤسسة، أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب بذل جهد كبير من المراجع وربما لا يمكنه تعويض ذلك الضعف؛
- ✓ دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها المراجع حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة الكشوف المالية.

¹ أحمد يحيى عياصرة، مرجع سبق ذكره، ص 93.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 54.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص ص 50-51.

الفرع الرابع: معيار كفاية وملائمة أدلة وقرائن الإثبات

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي في محايد حول مدى صحة المعلومات المالية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للمعلومات وعرضها، وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي في محايد حول الكشف المالية الختامية موضوع المراجعة، وبصفة عامة يجب أن تكون الأدلة التي يقوم المراجع بجمعها ملائمة من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الفحص.¹

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يقصد بمعايير إعداد التقرير في المراجعة الخارجية تلك المعايير المعالجة للعناصر التي يتعين على المراجع الخارجي الإشارة إليها عند تحريره للتقرير في المرحلة الأخيرة للمهمة، وهي تنحصر في أربعة معايير، حيث تتجلى في كل من معيار الإشارة لإعداد الكشف المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، معيار كفاية ومناسبة الإفصاح وأخيرا معيار إبداء الرأي.

الفرع الأول: معيار الإشارة لإعداد الكشف المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على ضرورة إشارة تقرير المراجع إلى أن الحسابات والكشف المالية قد أعدت وفق مبادئ المحاسبة المقبولة ولا يقتصر على التحقق من مدى قبول المبادئ المحاسبية المستخدمة، ولكنه يمد إلى التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، ولا يتطلب أن يعد المراجع قائمة بالمبادئ والطرق المستخدمة، ولكنه يتطلب إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية والميزانية تعتبر مبادئ مقبولة من عدمه، وإذا لم يتمكن المراجع من الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء ذلك الرأي فينبغي أن يشير إلى ذلك صراحة في تقريره، كما يتطلب هذا المعيار من المراجع الوقوف على ما يعتبره أعضاء المهنة مبادئ مقبولة، ولا يكفي بوجهة نظره في هذا المجال، حيث تلعب الجمعيات العلمية والجمعيات المهنية وما

¹ طواهرير محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 52.

تشكله من لجان فرعية دورا كبيرا في سبيل الوصول إلى المبادئ والإجراءات والطرق المقبولة وتوضيح التغيرات التي تطرأ عليها باستمرار وإخطار أعضاء المهنة بها.¹

الفرع الثاني: معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يقتضي هذا المعيار بأن يبين المراجع في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة، وفي حالة تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من المراجع بيان طبيعة هذه التغيرات وأثرها على الكشف المالية، كون أن عدم الثبات يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات والمصروفات للفترات المالية المختلفة مما يؤدي إلى إظهار نتائج مظللة، ومن ثم يتضح أن التطبيق السليم لهذا المعيار يستلزم فهما واضحا من المراجع للعلاقة بين الثبات والقابلية للمقارنة.²

الفرع الثالث: معيار كفاية ومناسبة الإفصاح

يقوم هذا المعيار على أساس أنه يفترض أن الكشف المالية تفصح بدرجة كافية عما تضمنته من معلومات جوهرية وما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك، وعليه فهو يفترض أن الإفصاح المحاسبي يكفي في حد ذاته كي تعبر الكشف المالية عما أعدت من أجله، وهو أمر منطقي ولكنه لا يتحقق دائما، ومن ثم فإن عدم تناول تقرير المراجع لمدى الإفصاح المحاسبي يتم تفسيره على أساس أن المراجع لم يجد ما يستدعي إضافة المزيد من الإفصاح لما هو موجود في الكشف المالية فعلا من معلومات جوهرية، فإذا لم يكن الأمر كذلك من وجهة نظره فإنه يجب أن يتضمن تقريره ما يراه لازما في هذا الشأن وإلا اعتبر عمله محل مساءلة.³

وبصفة عامة يجب أن يقرر المراجع مدى كفاية المعلومات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدئ رأيه فيها، وإذا رأى أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح وجب الإشارة على ذلك في تقريره.⁴

الفرع الرابع: معيار إبداء الرأي

يطبق هذا المعيار على الرأي المهني الذي يبديه المراجع في تقريره بشأن الكشف المالية ككل أو كوحدة، حيث يكمن الهدف الأساسي منه في حماية مستخدمي الكشف المالية من حالات سوء الفهم التي قد تحدث بشأن رؤيتهم حول دور المراجع ومدى مسؤوليته، لذلك فإن الالتزام بهذا الأخير يتطلب من المراجع أن يذكر صراحة

¹ خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 101.

² محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 88-89.

³ حامد طلبة محمد أبوهيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 160.

⁴ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 129.

مدى المسؤولية التي يتحملها وذلك في جميع الحالات التي يقترن فيها اسمه بكشف مالية لإحدى الوحدات الاقتصادية.¹

المطلب الرابع: المعايير الدولية للمراجعة

إن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي IAASB المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، هو الهيئة المشرفة على إصدار المعايير الدولية للمراجعة (ISA) إلى جانب إصداره للمعايير الدولية لرقابة الجودة (ISQC)، المعايير الدولية لارتباطات الفحص (ISRE)، المعايير الدولية لارتباطات التأكد (ISAE)، مذكرات ممارسة المراجعة الدولية (IAPN) ومعايير الخدمات ذات العلاقة (ISRS)، كما أنه تطوراً على هذه الأخيرة عدة تعديلات وذلك بما يتواءم مع متطلبات بيئة المراجعة الخارجية للدول الأعضاء، نظراً للانسجام الوارد بين هذه المعايير فتعديل أحدها قد يؤدي إلى تعديل بعض أحكام معيار أو معايير أخرى ذات الصلة. وفي هذا السياق سيتم عرض المعايير الدولية للمراجعة وفق لأحدث الإصدارات البالغ عددها (37) معيار، حيث تم تبويبها في شكل مجموعات تخص كل مجموعة مجال معين من المستويات الثلاثة لمعايير المراجعة المتعارف عليها، المذكورة أنفاً.

الفرع الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ العامة الواجب تطبيقها من قبل المراجع الخارجي بالإضافة للمسؤوليات التي تقع على عاتقه عند مراجعة الكشوف المالية، يبلغ عددها (08) ثمانية معايير، ويمكن أن نوجزها من خلال الجدول الموالي.

¹ وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2010، ص

الجدول رقم 02: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)

الرقم	اسم المعيار	تاريخ السريان	ملاحظات
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة طبقاً للمعايير الدولية للمراجعة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
210	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
220	رقابة الجودة لمراجعة الكشوف المالية	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
230	توثيق أعمال المراجعة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
240	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة الكشوف المالية	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
250	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة الكشوف المالية	في أو بعد 15 ديسمبر 2017	معدل
260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل
265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)

المصدر: اعتماداً على:

- إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، المراجعة، الفحص، التأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي لطبعة 2016/2017؛
- ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذه الأخيرة.

تجدر الإشارة هنا أن التعديلات التي طرأت على معيار المراجعة الدولي رقم 250 أدت إلى تغيير في بعض أحكام وقواعد معايير المراجعة الدولية الحاملة للأرقام 210، 220، 240، 260 (المعدل)، 450، 500، وذلك تماشياً مع تاريخ بداية سريانه.¹

¹ International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Auditing 250 (Revised) Consideration of an Audit of Financial Statements Including Related Conforming Amendments to Other International Standards, Final Pronouncement October 2016, p p 21-25.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

الفرع الثاني: معايير تقييم الخطر والاستجابة للمخاطر المقيمة (300-499)

تتعلق هذه المعايير بمسؤولية المراجع الخارجي عند التخطيط لمراجعة الكشف المالية بالإضافة لتطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند هذه الأخيرة، كما تعالج مسؤوليته بشأن تقييمه لمخاطر التحريفات الجوهرية والاستجابة لها، حيث يبلغ عددها (06) ستة معايير، والتي يمكن أن نوجزها من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم 03: معايير تقييم الخطر والاستجابة للمخاطر المقيمة (300-499)

الرقم	اسم المعيار	تاريخ السريان	ملاحظات
300	التخطيط لمراجعة الكشف المالية	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
315	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها	في أو بعد 15 ديسمبر 2021	معدل
320	الأهمية النسبية عند التخطيط وتنفيذ المراجعة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
330	استجابات المراجع للمخاطر المقدرة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
402	اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
450	تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال المراجعة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)

المصدر: اعتمادا على:

- إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، المراجعة، الفحص، التأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي لطبعة 2016/2017؛
- ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذه الأخيرة؛
- معيار المراجعة الدولي رقم 315 (المعدل 2019)، المنشور في 19 ديسمبر 2019.

الفرع الثالث: معايير أدلة المراجعة (500-599)

تتعلق هذه المعايير بالواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بشأن حصوله على أدلة الإثبات، حيث يبلغ عددها (11) إحدى عشر معيار، ويمكن أن نوجزها من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم 04: معايير أدلة المراجعة (500-599)

الرقم	اسم المعيار	تاريخ السريان	ملاحظات
500	أدلة المراجعة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
501	أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
505	المصادقات الخارجية	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
510	ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
520	الإجراءات التحليلية	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
530	العينات في المراجعة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
540	مراجعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة	في أو بعد 15 ديسمبر 2019	معدل
550	الأطراف ذات العلاقة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
560	الأحداث اللاحقة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
570	الاستمرارية	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل
580	الإفادات المكتوبة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)

المصدر: اعتمادا على:

- إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، المراجعة، الفحص، التأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي لطبعة 2016/2017؛
- ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذه الأخيرة؛
- معيار المراجعة الدولي رقم 540 (المعدل)، المنشور في 03 أكتوبر 2018.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

تجدر الإشارة هنا أن التعديلات التي طرأت على معيار المراجعة الدولي رقم 540 ستؤدي إلى تغيير في بعض أحكام وقواعد معايير المراجعة الدولية الحاملة للأرقام 200، 230، 240، 260 (المعدل)، 500، 580، 700 (المعدل) و 701 وذلك تماشياً مع تاريخ بداية سريانه.¹

الفرع الرابع: معايير استخدام عمل الآخرين (600-699)

تتعلق هذه المعايير بالواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بشأن الحالات التي تتطلب استفادته لأعمال مراجعين خارجيين، أو مراجعين داخليين، أو خبراء في مجالات أخرى غير المحاسبة والمراجعة، وذلك في إطار مراجعته للكشوف المالية، ويبلغ عددها (03) معايير، يمكن أن نوجزها من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم 05: معايير استخدام عمل الآخرين (600-699)

الرقم	اسم المعيار	تاريخ السريان	ملاحظات
600	اعتبارات خاصة- عمليات مراجعة الكشوف المالية للمجموعة (بما في ذلك عمليات مراجعي مكونات المجموعة)	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
610	استخدام عمل المراجعين الداخليين	في أو بعد 15 ديسمبر 2014	معدل في 2013
620	استخدام عمل خبير المراجع	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)

المصدر: اعتماداً على:

■ إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، المراجعة، الفحص، التأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي لطبعة 2016/2017؛

■ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذه الأخيرة.

الفرع الخامس: معايير استنتاجات المراجعة وإعداد التقارير (700-799)

تتعلق هذه المعايير بالواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بشأن إبداء الرأي والتعبير عنه في التقرير بناءً على الاستنتاجات التي توصل إليها، حيث يبلغ عددها (06) معايير، والتي يمكن أن نوجزها من خلال الجدول الموالي.

¹ International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 540 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 540 (Revised), Final Pronouncement October 2018, p p 62-93.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

جدول رقم 06: معايير استنتاجات المراجعة وإعداد التقارير (700-799)

الرقم	اسم المعيار	تاريخ السريان	ملاحظات
700	تكوين الرأي والتقرير عن الكشف المالية	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل
701	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	جديد
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل
706	فقرات لفت انتباهه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل
710	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	في أو بعد 15 ديسمبر 2009	دون تعديل (نسخة 2009)
720	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل

المصدر: اعتمادا على:

- إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، المراجعة، الفحص، التأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي لطبعة 2017/2016؛
- ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذه الأخيرة.

تجدر الإشارة هنا أن التعديلات التي طرأت على معيار المراجعة الدولي رقم 720 أدت إلى تغيير في بعض أحكام وقواعد معايير المراجعة الدولية الحاملة للأرقام 210، 230، 260 (المعدل)، 450، 500، 510، 560، 570 (المعدل)، 580، 600، 700 (المعدل)، 701، 705 (المعدل)، 706 (المعدل)، 710، 810 وذلك تماشيا مع تاريخ بداية سريانه.¹

¹ International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information and Conforming Amendments, Final Pronouncement April 2015, p p 46-100.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

الفرع السادس: معايير المجالات المتخصصة (800-899)

تتعلق هذه المعايير بالواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي في إطار مراجعة القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، حيث يبلغ عددها (03) ثلاثة معايير، ويمكن أن نوجزها من خلال الجدول التالي.

جدول رقم 07: معايير المجالات المتخصصة (800-899)

الرقم	اسم المعيار	تاريخ السريان	ملاحظات
800	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة الكشف المالية المعدة طبقاً لأطر ذات غرض خاص	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل
805	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل
810	ارتباطات لإعداد تقرير عن الكشف المالية الملخصة	في أو بعد 15 ديسمبر 2016	معدل

المصدر: - إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، المراجعة، الفحص، التأكيدات الأخرى والخدمات ذات

العلاقة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي لطبعة 2017/2016

- ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذه الأخيرة.

تجدر الإشارة هنا أن التعديلات التي طرأت على معيار المراجعة الدولي رقم 805 أدت إلى تغيير في بعض أحكام وقواعد معيار المراجعة الدولي رقم 701 وذلك تماشياً مع تاريخ بداية سريانه.¹

كما أن التعديلات التي طرأت على معيار المراجعة الدولي رقم 800 أدت إلى تغيير في بعض أحكام وقواعد معيار المراجعة الدولي رقم 700 (المعدل)، وذلك تماشياً مع تاريخ بداية سريانه.²

¹ International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 805 (Revised), Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement and Conforming Amendments to ISA700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, Final Pronouncement January 2016, p 29.

² International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Auditing (ISA), ISA 800 (Revised), Special Considerations-Audits of Single Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks and Conforming Amendments to ISA700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, Final Pronouncement January 2016, p 24.

الخاتمة

على ضوء ما تم تناوله خلال هذا الفصل، اتضح أن مهنة المراجعة تعد كغيرها من المهن التي نشأت وتطورت مع مرور الزمن، حيث تعود أصولها سائدة منذ العصر القديم، ومن ثم تطورت مع توسع بيئة الأعمال الاقتصادية إلى غاية أن أصبحت ما هي عليه الآن، ولعل أهم الأحداث التي ميزت المراحل التي مرت بها والتي ساهمت بدورها في تطورها تتجلى في ظهور قانون هامورابي، نظام القيد المزدوج، الثورة الصناعية بما فيها تأسيس منظمة روكسوناتي، نظرية الوكالة، الشركات المساهمة وصدور قانون الشركات البريطاني، وأخيرا اتساع نطاقها الذي شمل الشرق العربي.

تنقسم المراجعة إلى عدة أنواع يمكن تصنيفها حسب معايير معينة، حيث تعد المراجعة الخارجية بمثابة أحد أنواعها، وهي تعني في مفهومها الحديث مهمة يقوم بها شخص مهني يتمتع بالاستقلال والحياد، يهدف إلى تأسيس رأي فني مدعم بأدلة حول نوعية المعلومات المالية الممنوحة من طرف المؤسسة محل المراجعة لخدمة طرف ثالث، متبعا بذلك خطوات منهجية متمثلة في اكتساب معرفة عامة عن المؤسسة والاتفاق على شروط المهمة بمجرد تلقي اتصال من طرف العميل، يليه تقييم نظام الرقابة الداخلية والتخطيط للمهمة، ومن ثم الشروع في عملية مراجعة الكشوف المالية والدفاتر والسجلات وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، ليتم أخيرا تنفيذ الإجراءات الختامية وإعداد تقرير متضمن للرأي المعبر عن الخلاصة المتوصل إليها.

وكنتيجة لاتساع نطاق ممارسة المهنة على الساحة الدولية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، تولت بعض الشركات بصفة مكاتب كبرى للممارسة المهنية على الصعيد العالمي، حيث قدرت بشمانية مكاتب وتقلص عددها إلى أربعة، وفي ذات السياق، وسعيا لتحقيق توافق دولي في هذا المجال، قامت بعض الهيئات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم الممارسة المهنية، وحظيت الولايات المتحدة الأمريكية الأولوية في هذا المجال، ومن أهمها معايير المراجعة المتعارف عليها التي تم تقسيمها إلى ثلاثة مستويات، حيث تتعلق الثلاث معايير الأولى بالسمات الشخصية للقائم بالمهمة، أما عن الثلاث الموالية تتعلق بالعمل الميداني، والأربعة الأخيرة تتعلق بإعداد التقرير.

كما تجدر الإشارة أن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين قام بصياغة معايير على شكل مجموعات، كل مجموعة تتضمن سلسلة من المعايير التي تخص مجال معين من المستويات الثلاث لمعايير المراجعة المتعارف عليها، حيث بلغ عددها وفق أحدث الإصدارات سبعة وثلاثون تحت مسمى المعايير الدولية للمراجعة، وقد قامت عدة دول من أنحاء العالم بتبني هذه الأخيرة وبأساليب مختلفة، ومنها الجزائر عن طريق إصدارها للمعايير الجزائرية للمراجعة، والتي سيتم التطرق إليها بالتفصيل في الفصول الموالية.

الفصل الثاني : تنظيم

مهنة المراجعة

الخارجية في بيئة

المعلومات المالية

بالجزائر

تمهيد

تعد الجزائر من بين الدول المحتلة والسائرة في طريق النمو، والتي خضعت معظم قطاعاتها قبل الاستقلال للأحكام الصادرة من قبل المستعمر الفرنسي، ومنها مهنة المراجعة الخارجية، التي نشأت منذ الفترة الاستعمارية وتطورت غداة الاستقلال تزامنا مع توسع القطاع الاقتصادي، في ظل سلسلة من النصوص التشريعية الجزائرية المنظمة لها، إلى غاية أن أصبحت ما هي عليه الآن.

وفي ظل تغيير المرجع المحاسبي الذي تُعد وتُعالج من خلاله مدخلات مهمة المراجعة الخارجية، وذلك بموجب دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق محل المخطط الوطني للمحاسبة، لجأت الحاجة إلى ضرورة تغيير النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية بما يتماشى وهذا الأخير، إضافة لذلك قد تم إصدار معايير جزائرية للمراجعة مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، كمحاولة لتحقيق التقارب في ممارسة المهنة في ظل الانفتاح على العالم الخارجي. وفي ذات السياق، تعد المعلومات المالية بمثابة المخرجات المنتجة عن المنظومة المحاسبية والتي قد تتعرض للتحريفات من طرف معديها، فمن هذا المنطلق قد تنبثق مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من هذه التحريفات لخدمة طرف ثالث.

وفي هذا الصدد، سيتم من خلال هذا الفصل عرض التطور التنظيمي للمراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بالإشارة لحمل النصوص المنظمة للمهنة التي سبق وأن تم إلغاؤها في ظل الإصلاحات الأخيرة التي شهدتها الجانب المحاسبي، بالإضافة لعرض الواقع التنظيمي للمهنة من خلال الإشارة للنصوص الصادرة بعد تلك الإصلاحات، والتي لازالت سارية المفعول إلى يومنا هذا، وكذا الإشارة للهيئات الحالية المشرفة على تنظيم المهنة، شروط مزاولتها وعناصر تنظيمها الحالية، ليتم بعد ذلك عرض مجال معالجة كل معيار من المعايير الجزائرية للمراجعة والهدف الذي يسعى المراجع الخارجي تحقيقه من خلال كل معيار، وأخيرا التطرق إلى ماهية المعلومة المالية وخصائصها وآلية عمل النظام المنتج لها ومن ثم مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من تحريفاتها بالبيئة الجزائرية، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: نشأة وتطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

المبحث الثاني: الواقع التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر

المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للمراجعة

المبحث الرابع: مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من تحريفات المعلومة المالية بالبيئة الجزائرية

المبحث الأول: نشأة وتطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

إن ظهور المراجعة الخارجية في الجزائر يعود إلى الفترة الاستعمارية، كون أن المهنة كانت خاضعة للنصوص التي فرضتها الدولة الفرنسية، غير أنه بعد الاستقلال طرأ على المهنة عدة استحداثات، تم من خلالها إصدار نصوص تشريعية جزائرية منظمة للمهنة سواء في القطاع العمومي أو الخاص، حيث تم تكليف ممارستها في مرحلة أولى من قبل هيئات تابعة للدولة ليتم بعدها تعيين أشخاص مستقلين خاصة بعد إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية، وفي هذا الصدد سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لمختلف المراحل التي مرت بها هذه المهنة.

المطلب الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر قبل سنة 1980

نتيجة للظروف السائدة في البيئة الجزائرية غداة الاستقلال وغياب مجمل النصوص التي شكلت فراغ قانوني على مستوى التنظيم وانعدام القطاع الخاص، تم في مجال المراجعة الخارجية تمديد آجال تطبيق التشريع الفرنسي، ليتم بعدها تكليف سلطة الوصاية ومراقبي المالية ومفتشي وزارة المالية والتخطيط وموظفين لدى الدولة يتم تعيينهم من قبل وزير المالية للقيام بالمهمة، يليه بعد ذلك تحديد شروط وكيفيات واختصاصات جديدة لممارسة مهنة المحاسب والخير المحاسب باعتباره مهني مستقل، إضافة لتشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة تحت إشراف وزير المالية أو ممثله.

الفرع الأول: فترة خضوع المهنة للتشريع الفرنسي

إن مهنة المراجعة الخارجية خلال الفترة ما قبل الاستقلال كانت خاضعة للنصوص التشريعية الفرنسية، غير أنه غداة الاستقلال، نظرا لمجمل الفراغات التنظيمية الملزم سدها سواء في مجال المراجعة أو غيرها من المجالات، لذا تم التمديد في آجال تطبيق التنظيم المعمول به.

أولا: تنظيم المهنة قبل الاستقلال

إن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر قبل الاستقلال كانت خاضعة للنصوص المستمدة من قوانين المستعمر الفرنسي، خاصة بعد ظهور في فرنسا المكتب المهني لمنظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين سنة 1945 والذي كان له فرع في الجزائر، بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 بالجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية المتضمن تسوية الإدارة العمومية المتعلقة بالنظام المالي في الجزائر، المعدل بالمرسوم رقم 57-680 المؤرخ في 8 جوان 1957 وكذا المرسوم رقم 58-586 المؤرخ في 12 جويلية 1958 الصادرين بالجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية.

ثانيا: تنظيم المهنة غداة الاستقلال

نتيجة للظروف السائدة آنذاك في البيئة الجزائرية والآثار التي تركها المستعمر الفرنسي، شهدت مهنة المراجعة الخارجية فراغ كبير على مستوى التنظيم، نظرا لعدم إعطاء غداة الاستقلال أولوية لهذا المجال بالنظر إلى مجمل الفراغات القانونية التي تطلب تغطيتها خلال تلك الفترة، حيث تم تمديد آجال تطبيق التشريع المعمول به في شتى الميادين وذلك بموجب القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة والصادرة في 11 جانفي 1963، العدد 02، والذي يرمي إلى تمديد مفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962 باستثناء مقتضياته المخالفة للسيادة الوطنية الجزائرية وذلك لغاية صدور أمر آخر من طرف الجمعية الوطنية.

الفرع الثاني: تنظيم المهنة خلال الفترة 1964 - 1968

في سنة 1964 تم صدور المرسوم رقم 64-57 المؤرخ في 10 فيفري 1964 المتعلق بتعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، حيث تم بموجبه إلغاء أحكام المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتضمن تسوية الإدارة العمومية المتعلقة بالنظام المالي في الجزائر لاسيما المواد 50، 174 و 176.¹

كما تم الإشارة خلال نفس السنة على ضرورة تطبيق المؤسسات الصناعية المسيرة ذاتيا للتخطيط الحسابي لإعداد مستنداتها الخاصة، وذلك بمقتضى المادة 49 من المرسوم رقم 64-175 المؤرخ في 08 جوان 1964 المتضمن تحديد نظام القطاع الصناعي الاشتراكي الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 26 جوان 1964، العدد التاسع، وفي نفس السياق تم الإشارة في المادة 25 من نفس المرسوم إلى أن عملية مراقبة حسابات المؤسسة تتولاها سلطة الوصاية كما تحرص على مشروعيتها إزاء التعليمات المتعلقة بالتسيير، وأيضا إزاء التخطيط الحسابي. في سنة 1967 تم صدور منشور يلزم أمرو الصرف ومحاسبو الجماعات والمنظمات ذات الصالح العام بتمكين مراقبي المالية ومفتشي وزارة المالية والتخطيط من الاطلاع على دفاترهم الخاصة بالمحاسبة وجميع الوثائق الثبوتية والدفاتر التجارية اللازمة لمراجعة الحسابات العمومية، كما يؤهل المراقبين للمطالبة بالاطلاع على جميع الوثائق ولإجراء في مكاتب المصالح لجميع التفتيشات التي تفيد في التحقق من أن العمليات قد أجريت تماما طبقا لبيانات

¹ Journal officiel de la république Algérienne publié le 14 février 1964, N° 14, Décret n° 64-57 du 10 février 1964 modifiant la compétence du contrôle financier de l'Etat, article 3, p 204.

المحاسبة، بالإضافة إلى إمكان الأعوان المكلفين بالرقابة أن يقوموا بتحقيقات على عين المكان لضبط الخدمات المنجزة ومطابقتها مع بيانات المحررات والمستندات الإدارية.¹

في سنة 1968 تم صدور مرسومين مؤرخين في 30 ماي 1968، وذلك بموجب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 31 ماي 1968، العدد 44، كالآتي:

- مرسوم رقم 68-238 يتضمن القانون الأساسي الخاص للمراقبين العامين للمالية؛
- مرسوم رقم 68-239 يتضمن القانون الأساسي الخاص لسلك مراقبي المالية.

الفرع الثالث: تنظيم المهنة خلال الفترة 1969 – 1970

تم خلال الفترة الممتدة بين سنتي 1969 و 1970 صدور النصوص التنظيمية الخاصة بتعديل توزيع الاختصاصات بشأن المراقبة المالية، وكذا تعيين المراجعين الخارجيين بصفة موظفين لدى الدولة.

أولاً: التعديل في توزيع الاختصاصات بشأن المراقبة المالية

في بداية سنة 1969 تم صدور مرسوم رقم 69-28 مؤرخ في 21 فيفري 1969 يتضمن تعديل توزيع اختصاصات وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يتعلق بالمراقبة المالية، حيث تم بموجبه تحويل بعض الاختصاصات التي كانت تمارسها مديرية الميزانية والمراقبة إلى المراقبة المالية للدولة من جهة وكذا نقلت بعض الاختصاصات التي كانت تمارسها المراقبة المالية للدولة إلى مديرية الميزانية والمراقبة من جهة أخرى،² كما تم تحديد كفاءات تطبيق هذا المرسوم بموجب منشور مؤرخ في 30 أفريل من نفس السنة، وذلك راجع إلى الوضعية الناتجة مباشرة من التنظيم الذي رسمته السلطة الاستعمارية والتي لم تدخل عليها التكييفات التي أصبحت لازمة بعد استرجاع الاستقلال الوطني.³ حيث نص ذلك المنشور إلى أن المراقبة المالية للدولة المكلفة بالمراقبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري هي التي تتولى القيام بأعباء مندوبيه للحسابات الخاصة بالشركات الوطنية، وهي بذلك تمارس مراقبة منظمة على نتائج الحسابات النهائية للتسيير التي تقوم بها هذه المؤسسات.⁴

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 6 جوان 1967، العدد 46، منشور مؤرخ في 24 ماي 1967 يتعلق بالتدخلات الخارجية لمراقبي المالية ومفتشي وزارة المالية والتخطيط واستعمال حق المراجعة والاطلاع على الوثائق الثبوتية ودفاتر المحاسبة، ص 623-624.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 20 فيفري 1969، العدد 18، مرسوم رقم 69-28 مؤرخ في 21 فيفري 1969 يتضمن تعديل توزيع اختصاصات وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يتعلق بالمراقبة المالية، المواد: 2 و 3، ص 193.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 24 ماي 1969، العدد 45، منشور مؤرخ في 30 أفريل 1969 يتعلق بتوزيع الاختصاصات التي يمارسها وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يخص المراقبة المالية وبكفاءات تطبيق المرسوم رقم 69-28 المؤرخ في 21 فيفري 1969، ص 556.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص 557.

ثانيا: تعيين المراجعين الخارجيين كموظفين لدى الدولة

في أواخر سنة 1969 وتحديدًا بواسطة قانون المالية لسنة 1970، تم تعيين مندوبي الحسابات من طرف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط في الشركات الوطنية والشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بغية تأمين مشروعية وصحة حسابات هذه الأخيرة وتحليل وضعيتها أصولها وخصومها، كما تمت الإشارة إلى تحديد مهام والتزامات مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية أو شبه العمومية بموجب مرسوم بناء على اقتراح الوزير المكلف بالمالية والتخطيط.¹

وفي هذا الصدد تم صدور في آخر سنة 1970 مرسوم رقم 70-173 المتضمن لهذه المهام والواجبات، والتي تتلخص في المراقبة البعدية لشروط التحقيق والعمليات التي يمكن أن يكون لها تأثيرات اقتصادية أو مالية بصفة مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة محل المراجعة، بالإضافة إلى متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة وفحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية، وكذا التأكد من صحة إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية لكل مؤسسة، أيضا تتجلى في امتلاكهم لإمكانية البحث ومراجعة كل الوثائق والدفاتر المحاسبية، ومن ثم تقييد ملاحظاتهم المتعلقة بمظهر خاص لتسيير المؤسسة محل المراجعة في تقارير خاصة.²

وتجدر الإشارة هنا أنه تم اعتبار المراجعين الخارجيين كموظفين لدى الدولة، حيث يتم تعيينهم من طرف وزير المالية من بين المراقبين العاملين للمالية، مراقبي المالية، مفتشي المالية وبصفة استثنائية عند الحاجة موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.³

الفرع الرابع: تنظيم المهنة خلال الفترة 1971 – 1979

تم خلال الفترة الممتدة بين سنتي 1971 و1979 صدور النصوص التنظيمية الخاصة بتحديد اختصاصات، شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب، وتشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة، بالإضافة لصدور المخطط الوطني للمحاسبة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969، العدد 110، أمر رقم 69-107 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، المادة 39، ص 1805.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 1970، العدد 97، مرسوم 70-173 الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المادة 2، ص 1439.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة الأولى، نفس الصفحة.

أولاً: تحديد اختصاصات، شروط وكفايات ممارسة المهنة وتشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة

في سنة 1971 تم صدور الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، حيث تم بموجبه تحديد اختصاص كل من مهنة الخبير المحاسب والمحاسب وشروط الدخول للمهنة وكفايات ممارستها، بالإضافة إلى نصوصه أنه يجوز للخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين ممارسة مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات طبقاً للتشريع المعمول به في تلك الفترة.¹ كما تناول هذا الأمر تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة الذي يضم 18 عضواً دائماً ويرأسه وزير المالية أو مثله.² وقد ألغيت كافة الأحكام المخالفة لهذا الأمر لاسيما الأمر رقم 45-2138 المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 والمتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين وضبط الشهادات وضبط مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين، وكذا المادة 27 من الأمر رقم 70-93 المؤرخ في 31 ديسمبر 1970 المتضمن قانون المالية لسنة 1971.³ حيث نصت هذه المادة على إلزامية تقديم الأشخاص الذين يمارسون تحت أي شكل من الأشكال مهنة المحاسبين أو الخبراء المحاسبين بصفة خاصة أو فردية أو ضمن شركة، لطلب ترخيص مؤقت بممارسة هذه المهنة.⁴

إضافة إلى ذلك تم في سنة 1972 صدور مرسومين بالجريدة الرسمية المؤرخة في 25 أبريل 1972، العدد 31، متعلقين بالتكوين الأكاديمي والمهني للمراجع كالتالي:

- مرسوم رقم 72-83 المؤرخ في 18 أبريل 1972 المتضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية، والتي تعد إحدى الشروط التي تسمح بمنح دبلوم الخبير المحاسب، المشار إليه في المادة 10 من الأمر رقم 71-82 المذكور سلفاً، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب؛
- مرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 18 أبريل 1972 المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، حيث تم من خلاله شرح الشروط الواجب توفرها بخصوص الحصول على دبلوم الخبير المحاسب.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 1971، العدد 107، أمر رقم 71-82، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1971، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، المادة 6، ص 1852.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 22، ص 1854.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 60، ص 1858.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1970، العدد 109، أمر رقم 70-93، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1970، المتضمن قانون المالية لسنة 1971، المادة 27، ص 1692.

ثانيا: صدور المخطط الوطني للمحاسبة

في سنة 1975 تم صدور الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة على شكل قائمة حسابات مشكلية من ثمانية أصناف حسابات رئيسية وأخرى فرعية، حيث أجبر تطبيقه ابتداء من الفاتح جانفي 1976 على كل الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وشركات الاقتصاد المختلط وكذا المؤسسات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.¹ وهو ما أثر على المادة الخام للمهمة المتولدة عن المخطط المحاسبي، باعتبار أن مخرجات وظيفة المحاسبة تمثل مدخلات وظيفة المراجعة الخارجية.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خلال الفترة 1980 - 1990

شهدت هذه الفترة تعديلات هامة تجسدت في إنشاء مجلس المحاسبة وتكليفه بوظيفة المراقبة، وتعديل القواعد المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، كما تم إحداث المفتشية العامة للمالية.

الفرع الأول: تنظيم المهنة خلال سنة 1980

تم خلال سنة 1980 صدور النصوص التنظيمية الخاصة بتغيير المكلفين بممارسة وظيفة المراقبة وانسائها إلى مجلس المحاسبة، كما تم إحداث المفتشية العامة للمالية.

أولا: ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة

أدى صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في أول مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، إلى إلغاء أحكام المادة 39 من الأمر رقم 69-107 المشار إليها سابقا،² فبذلك تم تكليف وظيفة المراقبة التي كانت تمارس من قبل المراجعين الخارجيين المعيّنين من طرف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط إلى مجلس المحاسبة. حيث يوضع هذا الأخير تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية، وهو هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والحزب والمؤسسات المنتخبة والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها، بالإضافة إلى إمكانية مراقبته لجميع أنواع المؤسسات التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات.³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 9 ماي 1975، العدد 37، أمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أبريل 1975 متضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المادة الأولى، ص 502.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980، العدد 10، قانون رقم 80-05 مؤرخ في 01 مارس 1980 متعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المادة 57، ص 349.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 3، ص 338.

ثانيا: إحداث المفتشية العامة للمالية (IGF)

تم خلال سنة 1980 أيضا صدور المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980 المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية، حيث تمارس هذه الأخيرة وظيفة المراقبة والمتمثلة في مهام المراجعة أو التحقيق، وذلك بواسطة مفتشين عامين للمالية ومفتشين للمالية ومفتشين مساعدين،¹ وتجرى بناء على الوثائق وفي عين المكان بصورة فجائية بالنسبة للمراجعات والتحقيقات، وتبلغ مسبقا بالنسبة للمهام المتعلقة بالدراسات أو الخبرات المحتملة.²

الفرع الثاني: تنظيم المهنة خلال الفترة 1981 - 1983

تم خلال هذه الفترة التعديل في النظام الداخلي لمجلس المحاسبة بموجب صدور المرسوم رقم 81-112 المؤرخ في 30 ماي 1981 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، حيث تم بموجبه إلغاء الأحكام المنصوص عليها في المرسوم رقم 80-185 المؤرخ في 1 جويلية 1980،³ ونص بذلك أنه بإمكان موظفو الأقسام التقنية المشاركة في عمليات التدقيق والتحقيق في عين المكان وفي كل وثيقة بناء على طلب التشكيلات وتحت إدارة القضاة.⁴ إضافة إلى صدور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 27 أكتوبر 1981، العدد 43، أمر رقم 81-03 مؤرخ في 26 سبتمبر 1981 يعدل ويتمم القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة، حيث تمت المصادقة على هذا الأمر بموجب القانون رقم 81-12 المؤرخ في 5 ديسمبر 1981 بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 8 ديسمبر 1981، العدد 49. كما تم صدور مرسومين مؤرخين في 21 نوفمبر 1981 بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 24 نوفمبر 1981، العدد 47، كالآتي:

- مرسوم رقم 81-312 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالمراجعين التابعين لمجلس المحاسبة؛
- مرسوم رقم 81-313 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين التابعين لمجلس المحاسبة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980، العدد 10، مرسوم رقم 80-53 مؤرخ في 01 مارس 1980 متضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، المادة 4، ص 350.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 5، نفس الصفحة.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 جوان 1981، العدد 22، مرسوم رقم 81-112 مؤرخ في 30 ماي 1981 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، المادة 71، ص 752.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادة 32، ص 747.

ويكمن الاختلاف بين المراجعين والمدققين الماليين في إطار المهام المخولة لهم إلى جانب شروط توظيفهم ونظام الأجور المطبق عليهم، أنه يقدم المراجعون مساعدتهم التقنية إلى تشكيلات المجلس والنظارة العامة.¹ بينما يشارك المدققين الماليين في أشغال تشكيلات المجلس وكذا تحت إدارة قاض مقرر أو مراجع في عمليات التدقيق في صحة الحسابات وسلامتها بناء على كل وثيقة وفي عين المكان.²

الفرع الثالث: تنظيم المهنة خلال الفترة 1984 – 1987

تم خلال سنة 1984 صدور مرسوم رقم 84-83 مؤرخ في 7 أفريل 1984 يعدل ويتمم المرسوم رقم 81-112 المؤرخ في 30 ماي 1981 والمتضمن تحديد القانون الداخلي لمجلس المحاسبة، وبذلك أصبحت كل غرفة في مجلس المحاسبة تختص بمراقبة كامل القطاع أو القطاعات المسندة إليها والتي تشمل المؤسسات الوطنية والوزارات والجماعات المحلية والهيئات والمقاولات والمؤسسات العمومية الموضوعة تحت سلطتها أو وصايتها، باستثناء حالتان، تتمثلان في ممارسة كل غرفة مختصة مراقبة المؤسسات العمومية المحلية لحساب قطاع النشاط الاقتصادي الذي يطابق هدفها، أيضا تتولى الغرفة المكلفة بالمالية مراجعة حسابات تسيير محاسبي الخزينة والصناديق المالية المباشرة في إطار تنفيذ ميزانية الدولة.³

تجدر الإشارة هنا أن التعديلات القانونية التي طرأت على تنظيم المهمة منذ سنة 1980 من حيث تكليف مجلس المحاسبة بوظيفة المراقبة وإلغاء المادة 39 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، أدت إلى خلق غياب قانوني فيما يتعلق بمهام والتزامات مندوبي الحسابات. ومنه تجلت الحاجة في آخر سنة 1984 إلى إعادة النظر في هذا المجال، لذا تم النصوص على تعيين مندوبين للحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام ولدى الشركات التي تملك الدولة أو أي هيئة عمومية حصة من أموالها.⁴

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 1981، العدد 47، مرسوم رقم 81-312 مؤرخ في 21 نوفمبر 1981 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالمراجعين التابعين لمجلس المحاسبة، المادة 3، ص 1647.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 1981، العدد 47، مرسوم رقم 81-313 مؤرخ في 21 نوفمبر 1981 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين التابعين لمجلس المحاسبة، المادة 3، ص 1650-1651.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 10 أفريل 1984، العدد 15، مرسوم رقم 84-83 مؤرخ في 7 أفريل 1984 يعدل ويتمم المرسوم رقم 81-112 المؤرخ في 30 ماي 1981 والمتضمن تحديد القانون الداخلي لمجلس المحاسبة، المادة 2، ص 500.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1984، العدد 72، قانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985، المادة 196، ص 2575.

الفرع الرابع: تنظيم المهنة خلال الفترة 1988 – 1990

تم خلال الفترة الممتدة بين سنتي 1988 و 1990 صدور النصوص التنظيمية الخاصة بإخضاع المؤسسات العمومية الاقتصادية لأحكام القانون التجاري، وكذا انتهاء خضوعها لمراقبة مجلس المحاسبة.

أولاً: خضوع المؤسسات العمومية الاقتصادية لأحكام القانون التجاري

شهدت سنة 1988 تغيير جذري على مستوى القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية،¹ حيث أصبحت هذه الأخيرة تتمتع بالشخصية المعنوية التي تسري عليها قواعد القانون التجاري إلا إذا نص صراحة على أحكام قانونية خاصة،² وهي تأخذ شكل شركات مساهمة أو شركات محدودة المسؤولية التي تمتلك الدولة و/أو الجماعات المحلية فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة جميع الأسهم و/أو الحصص،³ الأمر الذي أدى إلى إعادة تنظيم جانب المراقبة لهذه المؤسسات، حيث تعين عليها تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها،⁴ إلى جانب خضوعها للمراجعة الخارجية.

ثانياً: انتهاء خضوع المؤسسات العمومية الاقتصادية لمراقبة مجلس المحاسبة

عرفت سنة 1990 تغيير جذري آخر على مستوى مجلس المحاسبة كنتيجة للتغيرات التي طرأت على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث تم إلغاء أحكام القانون رقم 80-05 المؤرخ في أول مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، بمجرد صدور القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره،⁵ وبذلك أصبح مجلس المحاسبة هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة طبقاً لأحكام الدستور.⁶ وتنحصر المهمة العامة له في القيام بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، بالتالي لم تعد تخضع

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988، العدد 2، قانون رقم 88-04 مؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ويحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، المادة الأولى، ص 48.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988، العدد 2، قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، المادة 3، ص 31.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 5، نفس الصفحة.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادة 40، ص 36.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 5 ديسمبر 1990، العدد 53، قانون رقم 90-32 مؤرخ في 4 ديسمبر 1990 متعلق بمجلس المحاسبة وسيره، المادة 74، ص 1697.

⁶ نفس المرجع أعلاه، المادة الأولى، ص 1691.

لاختصاص مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأموال التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري.¹

كما تم خلال نفس السنة المنصرمة إجبار كل البنوك والمؤسسات المالية على تعيين على الأقل اثنين مراجعين للحسابات.²

المطلب الثالث: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خلال الفترة 1991 – 1998

عرفت هذه الفترة إصلاحات عميقة تجسدت في صدور قانون جديد محدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وملغيا بذلك الشروط والكيفيات الواردة في الأمر رقم 71-82، كما تم إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتشكيل مجلس النقابة الوطنية الخاص بهذه المنظمة، وغيرها من التعديلات التي طرأت على أحكام القانون التجاري وتنظيم مجلس المحاسبة تماشيا مع هذه الإصلاحات، إضافة لإحداث المجلس الوطني للمحاسبة.

الفرع الأول: تنظيم المهنة خلال سنة 1991

شهدت هذه السنة منعرج حاسم على مستوى تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، وذلك بموجب صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل من سنة 1991 المحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال طبقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات،³ وفي هذا الصدد تم إلغاء أحكام الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب.⁴

كما تم بموجب هذا القانون إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والتي تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب الشروط المحددة في هذا القانون، وهي تعتبر جهاز مهني يكلف في إطار

¹ قانون رقم 90-32 مؤرخ في 4 ديسمبر 1990 متعلق بمجلس المحاسبة وسيره، مرجع سابق ذكره، المادتين 3 و4، ص 1691.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 18 أفريل 1990، العدد 16، قانون رقم 90-10 مؤرخ في 14 أفريل 1990 متعلق بالنقد والقرض، المادة 162، ص 539.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 1 ماي 1991، العدد 20، قانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 متعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة الأولى، ص 651.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادة 70، ص 658.

القانون بالسهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها والدفاع على كرامة أعضاء المنظمة واستقلاليتهم وكذا إعداد النظام الداخلي المحدد على الخصوص لشروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.¹ كما أن هذا القانون لا يخالف الأحكام الواردة في القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أبريل 1990 المتعلق بالنقد والعرض فيما يخص ممارسة مهنة محافظ الحسابات لدى البنوك والمؤسسات المالية، بل يجب فضلا عن ذلك أن تتوفر فيهم الشروط الواردة في القانون رقم 91-08،² إضافة لذلك فإن تواجد جهاز المراجعة الداخلية في المؤسسة بمفهوم المادة 40 من القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المشار إليه سابقا، لا يعني من الالتزام القانوني بتعيين محافظ الحسابات أو الاستعانة بمحاسب معتمد عند فقدان محاسب مأجور.³

الفرع الثاني: تنظيم المهنة خلال الفترة 1992 – 1994

تم خلال هذه الفترة صدور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 15 جانفي 1992، العدد 3، المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله. تلاه بعد سنة من ذلك صدور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 27 أبريل 1993، العدد 27، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، وذلك في جملة من المواد المتعلقة بالمراجع الخارجي.

كما تم خلال نفس السنة صدور قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1993 يتعلق بتحديد الأتعاب على كل مهمة المندوبية للحسابات بأكملها مهما يكن عدد الأشخاص القائمين بها والمسجلين في المنظمة،⁴ وكذا مرسوم تنفيذي رقم 93-301 مؤرخ في 8 ديسمبر 1993 يحدد انتقاليا الأحكام التي تتعلق بآجال تقديم الحسابات وأشكالها إلى مجلس المحاسبة، الصادر بالجريدة الرسمية المؤرخة في 12 ديسمبر 1993، العدد 82.

يليه بعد سنة من ذلك صدور مقرر رقم 103/SPM/94 مؤرخ في 2 فيفري 1994 من طرف وزارة الاقتصاد يتعلق بالواجبات المهنية لمحافظ الحسابات. أيضا قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المحدد لسلم الأتعاب التي تمنح

¹ قانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أبريل 1991، مرجع سبق ذكره، المادتين 5 و9، ص 652.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 60، ص 657.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 48، ص 656.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 15 ماي 1994، العدد 30، قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1993 يتعلق بتحديد أتعاب المندوبين للحسابات، المادة 4، ص 8.

لمحافظي الحسابات في إطار مهامهم العادية التي يحددها القانون باتفاق مشترك مع المساهمين أو الطرف المعني، باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين.¹

حيث تم بموجب هذا القرار إلغاء أحكام القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1993 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات المشار إليه سابقاً،² وبذلك أصبح سلم الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات يحدد على أساس عناصر أخرى.

الفرع الثالث: تنظيم المهنة خلال الفترة 1995 – 1996

تم من خلال هذه الفترة صدور الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتضمن التنظيم العام وصلاحيات مجلس المحاسبة وسيره وكذا كفاءات المراقبة التي يمارسها وجزاءات تحرياته.³ حيث يراجع حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاماً بشأنها، كما يدقق في مجال مراجعة حسابات التسيير صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها.⁴ تلاه بعد ذلك صدور قانون المالية لسنة 1996، الذي نص من خلال مادته 177 على ضرورة تعيين محافظ أو عدة محافظين للحسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا لدى المؤسسات العمومية غير المستقلة، من أجل التصديق على قانونية حساباتها السنوية وصحتها وكذلك التحقق من المعلومات التي تتضمنها تقاريرها المتعلقة بالتسيير.⁵ إضافة لذلك تم صدور مرسوم تنفيذي رقم 96-56 مؤرخ في 22 جانفي 1996 المحدد انتقالياً للأحكام المتعلقة بتقديم حسابات مصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية إلى مجلس المحاسبة،⁶ حيث تم بموجبه إلغاء أحكام المرسوم التنفيذي رقم 93-301 المؤرخ في 8 ديسمبر 1993 المشار إليه سابقاً.⁷ كما تم خلال نفس السنة صدور ثلاث مراسيم تنفيذية كالتالي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 12 مارس 1995، العدد 14، قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، المادة 3، ص 33.

² قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994، مرجع سبق ذكره، المادة 13، ص 34.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 23 جويلية 1995، العدد 39، أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جويلية 1995 متعلق بمجلس المحاسبة، المادة الأولى، ص 3.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادتين 74 و75، ص 12.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1995، العدد 82، أمر رقم 95-27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995 يتضمن قانون المالية لسنة 1996، المادة 177، ص 75.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 24 جانفي 1996، العدد 6، مرسوم تنفيذي رقم 96-56 مؤرخ في 22 جانفي 1996 يحدد انتقالياً الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، المادة 2، ص 19.

⁷ نفس المرجع أعلاه، المادة 8، نفس الصفحة.

✓ مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أفريل 1996 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 17 أفريل 1996، العدد 24، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

✓ مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 29 سبتمبر 1996، العدد 56، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه؛

✓ مرسوم تنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1 ديسمبر 1996، العدد 74، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

الفرع الرابع: تنظيم المهنة خلال الفترة 1997 – 1998

تم خلال هذه الفترة صدور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 7 ديسمبر 1997، العدد 80، مرسومين تنفيذيين مؤرخين في 1 ديسمبر 1997، كالتالي:

- مرسوم تنفيذي رقم 97-457 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المشار إليه سابقا، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- مرسوم تنفيذي رقم 97-458 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المشار إليه سابقا، المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

كما تم خلال هذه الفترة صدور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 13 ماي 1998، العدد 30، قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المطلب الرابع: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خلال الفترة 1999 – 2009

شهدت هذه الفترة بعض النصوص التشريعية المعدلة والمتمة للأحكام الخاصة بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة، وكذا مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والموافقة على الإجازات

والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة، وسلم أتعاب محافضي الحسابات، بالإضافة لنصوص أخرى متعلقة بكيفيات تعيين محافضي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

الفرع الأول: تنظيم المهنة خلال الفترة 1999 – 2000

تم من خلال هذه الفترة صدور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2 ماي 1999، العدد 32، مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. كما تم صدور قانون رقم 99-11 مؤرخ في 23 ديسمبر 1999 يتضمن قانون المالية لسنة 2000، والذي ينص على ضرورة مراقبة وتأشير العمليات الحسابية من طرف محافظ الحسابات للجمعيات والمنظمات التي استفادت من الإعانات المقررة من الدولة أو الجماعات المحلية وذلك قصد منحها إعانات أخرى.¹

الفرع الثاني: تنظيم المهنة خلال الفترة 2001 – 2002

تم خلال هذه الفترة تحديد كيفيات تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 وذلك بموجب مرسوم تنفيذي رقم 01-351 مؤرخ في 10 نوفمبر 2001، والذي تضمن لشكل ومضمون التقرير الكتابي الذي يستوجب على محافظ الحسابات إعدادة عند نهاية أشغاله بشأن مراجعة حسابات الجمعيات والمنظمات.² كما تم خلال نفس السنة صدور مرسومين تنفيذيين كالتالي:

- مرسوم تنفيذي رقم 01-420 مؤرخ في 20 ديسمبر 2001 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة، والذي تم بموجبه إلغاء أحكام المرسوم رقم 81-313 المؤرخ في 21 نوفمبر 1981 المتضمن للقانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين التابعين لمجلس المحاسبة؛³
- مرسوم تنفيذي رقم 01-421 مؤرخ في 20 ديسمبر 2001 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 26 ديسمبر 2001، العدد 80، الذي يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 1999، العدد 92، قانون رقم 99-11 مؤرخ في 23 ديسمبر 1999 يتضمن قانون المالية لسنة 2000، المادة 101، ص 79.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 نوفمبر 2001، العدد 67، مرسوم تنفيذي رقم 01-351 مؤرخ في 10 نوفمبر 2001 يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، المادة 11، ص 16.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 2001، العدد 80، مرسوم تنفيذي رقم 01-420 مؤرخ في 20 ديسمبر 2001 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة، المادة 17، ص 25.

في 13 جانفي 1992 المعدل والمتمم الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

الفرع الثالث: تنظيم المهنة خلال الفترة 2003 – 2004

تم من خلال هذه الفترة صدور أمر رقم 03-11 مؤرخ في 26 أوت 2003 يتعلق بالنقد والقرض، والذي تناول لبعض الالتزامات الإضافية التي يتعين على محافظي حسابات البنوك والمؤسسات المالية القيام بها.¹ كما تم صدور قرارات وزاريتين مشتركين بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 5 ماي 2004، العدد 28، كالتالي:

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 19 جانفي 2004، يحدد إطار تنظيم التكوين المتخصص للالتحاق برتبة المدققين الماليين لمجلس المحاسبة؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 18 جانفي 2004، يحدد برنامج التكوين المتخصص للالتحاق برتبة المدققين الماليين لمجلس المحاسبة.
- إضافة إلى ذلك تم صدور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 8 سبتمبر 2004، العدد 57، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 26 جويلية 2004 يحدد كفايات تنظيم المسابقة على أساس الاختبارات والامتحان المهني للالتحاق بالسلك والرتب الخاصة بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة، وقرارين وزاريتين مشتركين مؤرخين في 15 ديسمبر 2004، صادريين بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2 مارس 2005، العدد 16، كالتالي:
- قرار وزاري مشترك يحدد قائمة المؤسسات العمومية للتكوين المتخصص المؤهلة لتنظيم إجراء المسابقة على أساس الاختبارات والامتحان المهني للالتحاق بالسلك والرتب الخاصة بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة؛
- قرار وزاري مشترك يحدد برامج المسابقة على أساس الاختبارات والامتحان المهني للالتحاق بالسلك والرتب الخاصة بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة.

الفرع الرابع: تنظيم المهنة خلال الفترة 2005 – 2009

شهدت هذه الفترة صدور أمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005 متضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، المتعلق بالمراجعة الخارجية القانونية للشركات ذات المسؤولية المحدودة، إذ ألزم الجمعيات العامة لهذا

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 27 أوت 2003، العدد 52، أمر رقم 03-11 مؤرخ في 26 أوت 2003 يتعلق بالنقد والقرض، المادة 101، ص 16.

الشكل من الشركات على تعيين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.¹

تلاه بعد سنة من ذلك صدور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 21 جوان 2006، العدد 41، مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. إضافة إلى صدور خلال نفس السنة بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 11 أكتوبر 2006، العدد 64، مرسوم تنفيذي رقم 06-354 مؤرخ في 9 أكتوبر 2006 يحدد كفاءات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وكذا قرار مؤرخ في 6 ديسمبر 2006 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 14 جانفي 2007، العدد 04، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

تجدر الإشارة هنا أن هذه الفترة شهدت تغيير جذري على مستوى المجال المحاسبي بمجرد صدور القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون، وكذا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وصدور التعليمية الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة لأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، مما نتج عنه إلغاء أحكام الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، ومنه تجلت الحاجة إلى ضرورة تغيير النصوص المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية بما يتماشى مع مخرجات النظام المحاسبي، وفي هذا السياق قام المشرع الجزائري بإصدار نصوص تتلاءم مع التعديلات التي طرأت على المنظومة المحاسبية والتي أدت إلى إلغاء معظم النصوص التي خضعت لها المهمة منذ نشأتها، لذا سيتم من خلال العنصر اللاحق التطرق إلى هذه الأخيرة باعتبارها الإطار الحديث لممارسة المهنة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005، العدد 52، أمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، المادة 12، ص 5.

المبحث الثاني: الواقع التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر

شهدت مهنة المراجعة الخارجية ابتداء من سنة 2010 استحداثات هامة على مستوى القواعد والأحكام المنظمة للمهنة، والتي لازالت سارية التطبيق إلى يومنا هذا، حيث تم صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما تبعه من نصوص تشريعية معدلة ومتممة له، وذلك كنتيجة لدخول القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ في الفاتح جانفي 2010، وفي هذا السياق وباعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية لذا تم صدور مجموعة من المعايير الجزائرية للمراجعة المستمدة من المعايير الدولية للمراجعة.

المطلب الأول: النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية

سيتم من خلال هذا العنصر عرض مختلف النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية السارية المفعول، والتي تم إصدارها منذ الإصلاحات الأخيرة التي شهدتها المهنة انطلاقا من سنة 2010 إلى يومنا هذا.

الفرع الأول: النصوص التشريعية المنظمة للمهنة الصادرة خلال سنة 2010

أهم ما ميز الإطار التنظيمي للمراجعة الخارجية في ظل الإصلاحات الحديثة التي طرأت على المهنة هو صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذ تم بموجبه:

- تحديد شروط وكيفيات ممارسة جديدة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،¹ بالإضافة إلى المسؤوليات التي تقع على عاتقهم وكذا الحالات التي تعتبر منافية وموانعة من ممارسة المهنة؛
- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، والذي يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية؛²
- إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، والتي تتمتع كل منها بالشخصية المعنوية؛³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، العدد 42، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة الأولى، ص 4.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 4، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 14، ص 6.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في بيئة المعلومات المالية بالجزائر

- منح للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يحملون جميعهم الجنسية الجزائرية إمكانية تشكيل شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة، والتي تأخذ شكل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، وذلك لممارسة مهنتهم كل على حدة؛¹
- إلغاء جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون ابتداء من تاريخ نشر النصوص التطبيقية له، لاسيما القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا النصوص اللاحقة به المشار إليها سابقا والمتعلقة بشروط الالتحاق بهذه المهن.²

كما تم خلال نفس السنة صدور جملة من الأوامر كما يلي:

- أمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 أوت 2010 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1 سبتمبر 2010، العدد 50، يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة؛
- أمر رقم 10-04 مؤرخ في 26 أوت 2010 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1 سبتمبر 2010، العدد 50، يعدل ويتمم الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 والمتعلق بالنقد والقرض، خاصة في مادته الثامنة؛
- أمر رقم 10-08 مؤرخ في 27 أكتوبر 2010 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 3 نوفمبر 2010، العدد 66، يتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

الفرع الثاني: النصوص التشريعية المنظمة للمهنة الصادرة خلال سنة 2011

شهدت سنة 2011 سلسلة من المراسيم التنفيذية المؤرخة في 27 جانفي 2011 والصادرة بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد 07، كالآتي:

✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-24 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 46، ص 9.

² نفس المرجع أعلاه، المادتين 81 و83، ص 13.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في بيئة المعلومات المالية بالجزائر

- ✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-29 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-30 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-31 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-32 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- كما تم صدور خلال نفس السنة ثلاث مراسيم تنفيذية مؤرخة في 16 فيفري 2011 بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 20 فيفري 2011، العدد 11، كالآتي:
- مرسوم تنفيذي رقم 11-72 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-73 يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-74 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
- إضافة لذلك، تم صدور ثلاث مراسيم تنفيذية أخرى كما يلي:

✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011، يهدف إلى تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات، بالإضافة إلى تحديد أشكال وآجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل وكذا الأطراف المعنية؛¹

✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-286 مؤرخ في 15 أوت 2011 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة، ومنها سلك المدققين الماليين، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من الفاتح جانفي 2008،² وبذلك ألغيت أحكام المرسوم التنفيذي رقم 01-420 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 المشار إليه سابقا؛³

✓ مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 30 نوفمبر 2011، العدد 65، يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

الفرع الثالث: النصوص التشريعية المنظمة للمهنة الصادرة خلال الفترة 2012-2015

تم خلال سنة 2012 صدور مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012 بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 جويلية 2012، العدد 43، متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، أما عن سنتي 2013 و2014 فقد تم صدور ما يلي:

✓ مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 16 جانفي 2013، العدد 03، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها؛

✓ مرسوم تنفيذي رقم 13-171 مؤرخ في 23 أفريل 2013 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 5 ماي 2013، العدد 24، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 1 جوان 2011، العدد 30، مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، المادة الأولى، ص 19.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 17 أوت 2011، العدد 46، مرسوم تنفيذي رقم 11-286 مؤرخ في 15 أوت 2011 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة، المادة 60، ص 17.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 59، نفس الصفحة.

✓ قرار مؤرخ في 26 مارس 2013 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 29 سبتمبر 2013، العدد 48، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

✓ قراراتين صادرين بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 30 أبريل 2014، العدد 24، كالتالي:

- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، البالغ عددها خمسة عشر معيار؛

- قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات؛

✓ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 17 نوفمبر 2013 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 23 سبتمبر 2014، العدد 55، يحدد كفاءات تنظيم التكوين المتخصص للالتحاق برتبة المدققين الماليين لمجلس المحاسبة ومحتوى برنامجه.

الفرع الرابع: النصوص التشريعية المنظمة للمهنة الصادرة خلال الفترة 2016-2019

تم خلال هذه الفترة صدور سلسلة من المعايير الجزائرية للمراجعة وغيرها من القرارات الوزارية والبيانات كما يلي:

✓ مقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 صادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية، يتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق؛

✓ مقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 صادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية، يتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق؛

✓ مقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017 صادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية يتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق؛

✓ ثلاثة قرارات وزارية مشتركة مؤرخة في 17 مارس 2017 صادرة بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 30 جويلية 2017، العدد 45، كالتالي:

- قرار وزاري مشترك يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

- قرار وزاري مشترك يحدد عدد وطبيعة معامل وبرامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

- قرار وزاري مشترك يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛
- ✓ مقرر رقم 77 مؤرخ في 24 سبتمبر 2018 صادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية يتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق؛
- ✓ بيان منشور بتاريخ 05 أوت 2019 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية، يتضمن فتح معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب (I.E.S.P.C)؛
- ✓ بيان منشور بتاريخ 04 ديسمبر 2019 من طرف لجنة مراقبة النوعية في المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية، يتضمن ملف العمل النموذجي لمحافظ الحسابات.

المطلب الثاني: الهيئات الحديثة المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية

تنص المادة 70 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1 ماي 1991، العدد 20، على إلغاء أحكام الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والذي نص على إحداث المجلس الأعلى للمحاسبة، كما تنص المادة 5 من نفس القانون رقم 91-08 على إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما يتم تشكيل مجلس يدير هذه الأخيرة.

وفي هذا الصدد تم تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضبط اختصاصاته وقواعد عمله بموجب مرسوم تنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 13 جانفي 1992 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 15 جانفي 1992، العدد 3، ليتم بعدها تعديله بموجب مرسوم تنفيذي رقم 97-458 صادر في 1 ديسمبر 1997 بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 7 ديسمبر 1997، العدد 80، ومرسوم تنفيذي رقم 01-421 مؤرخ في 20 ديسمبر 2001 صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 26 ديسمبر 2001، العدد 80.

في حين أدى صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، بموجب المادتين 81 و 83 منه، إلغاء جميع الأحكام المخالفة له خاصة القانون 91-08 المشار إليه، لذا سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للهيئات المشرفة على المهنة السارية المفعول تماشيا مع متطلبات القانون رقم 10-01 في إطار الإصلاحات التي شهدتها المهنة منذ سنة 2010، بما في ذلك الهيئات المشرفة على مراجعة المالية العمومية.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

تمت الإشارة عن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، باعتباره جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك مكلف بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، حيث يمكن أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشير لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.¹ غير أنه في ظل الإصلاحات الأخيرة التي طرأت على مهنة المراجعة الخارجية بموجب صدور القانون رقم 10-01، والذي تم من خلاله الإشارة عن إنشاء مجلس وطني للمحاسبة بما يتماشى مع التنظيم الجديد للمهنة،² الأمر الذي أدى إلى إلغاء أحكام المرسوم التنفيذي رقم 96-318 بموجب صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-24،³ الهادف إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره وكذا تشكيلة وصلاحيات لجانه المتساوية الأعضاء،⁴ وفي هذا السياق أصبح المجلس يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.⁵

الفرع الثاني: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، باعتباره جهاز مهني يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، وهو يكلف بالسهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها واحترام قواعدها وأعرافها، وكذا الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم، بالإضافة لإعداد أنظمتها الداخلية ومدونة لأخلاقيات المهنة، وإبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.⁶

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 1996، العدد 56، مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، المادتين 1 و2، ص 18.

² قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 4، ص 4.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 25، ص 7.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادة الأولى، ص 4.

⁵ نفس المرجع أعلاه، المادة 9، ص 5.

⁶ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادتين 14 و15، ص 6.

تجدر الإشارة هنا أن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين يسيره مجلس وطني ينتخبه مهنيون،¹ لذا تم الإشارة عن إنشاء لجنة خاصة تكلف بتحضير انتخابات هذا الأخير والموسوم بالمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين،² والذي تم تحديد تشكيلته وصلاحياته وقواعد سيره بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011،³ وفي هذا السياق تم تشكيل اللجنة الخاصة لتحضير انتخابات المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليتيم بعدها حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بمجرد تنصيب اللجنة وتسليمها للمهام والوثائق الإدارية وتدوينها قانونا في محضر الاجتماع.⁴

الفرع الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

مثلما هو الحال بالنسبة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، فلقد تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، باعتبارها جهاز مهني يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، كما خولت لها نفس المهام المشار إليها سابقا وذلك في إطار مهنة محافظ الحسابات، والمتمثلة أساسا في السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها واحترام قواعدها وأعرافها، وكذا الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم، وإعداد أنظمتها الداخلية ومدونة لأخلاقيات المهنة، وإبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بالمهنة وحسن سيرها.⁵ كما أن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يسيرها مجلس وطني ينتخبه مهنيون،⁶ حيث تم تحديد تشكيلته وصلاحياته وقواعد سيره بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011،⁷ الأمر الذي أدى إلى تشكيل نفس اللجنة الخاصة السابقة والمكلفة أيضا بتحضير انتخابات هذا المجلس، وذلك بموجب المرسوم

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 14، ص 6.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 80، ص 12-13.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، المادة الأولى، ص 8.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، المادتين 1 و5، ص 17.

⁵ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادتين 14 و15، ص 6.

⁶ نفس المرجع أعلاه، المادة 14، نفس الصفحة.

⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، المادة الأولى، ص 11.

التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليتم بعدها حل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمجرد تنصيب اللجنة وتسليمها للمهام والوثائق الإدارية وتدوينها قانونا في محضر الاجتماع.¹

الفرع الرابع: الهيئات الأخرى المشرفة على المراجعة الخارجية للمالية العمومية

تتجلى الهيئات الأخرى المشرفة على المراجعة الخارجية للمالية العمومية في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

أولا: مجلس المحاسبة

تم إنشاء مجلس المحاسبة بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في أول مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 04 مارس 1980، العدد 10، ومن ثم طرأت عليه عدة تعديلات بموجب جملة من النصوص التشريعية، والتي تم الإشارة لبعضها سابقا.

وفي هذا السياق يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية.² وهو يراجع في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.³

ويشمل نطاق رقابته كل من مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية بمختلف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، وكذا المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.⁴ إضافة لذلك يمارس رقابته على تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني، التي تمتلك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات أو الشركات أو الهيئات العمومية الأخرى، بصفة مشتركة أو فردية، مساهمة بأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة.⁵

ثانيا: المفتشية العامة للمالية

تعتبر المفتشية العامة للمالية الهيئة الرقابية الدائمة المنشأة بالمرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1 مارس 1980، المشار إليه سابقا، ومن ثم تلقت عدة تعديلات بموجب جملة من النصوص التشريعية، حيث تمارس رقابتها على

¹ مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره، المادتين 1 و5، ص 17.

² الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، مرجع سبق ذكره، المادة 2، ص 3.

³ الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 2، ص 4.

⁴ الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، مرجع سبق ذكره، المادتين 7 و8، ص 4.

⁵ الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 4، ص 4.

التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، بالإضافة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري، والهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، وغيرها من المؤسسات العمومية مهما كان نظامها القانوني.¹ وبهذه الصفة تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي يجريها محاسبو المؤسسات العمومية الاقتصادية.²

المطلب الثالث: شروط مزاوله مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

يتم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من قبل المراجع الخارجي بصفته شخص طبيعي أو معنوي مستوفيا بذلك لشروط معينة، وفي هذا الصدد سيتم التطرق في المقام الأول لهذه الشروط بشكل عام، ومن ثم يتم عرض في العناصر الموالية الإجراءات التي يتطلب على المراجع الخارجي القيام بها لأجل تلبية هذه الشروط.

الفرع الأول: الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة الخارجية

يعد كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الأشخاص الذين يحق لهم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، سواء بصفة فردية على شكل شخص طبيعي أو جماعية على شكل شخص معنوي. حيث يعد الخبير المحاسب من منظور المشرع الجزائري كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويعد المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، وتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، كما يؤهل أيضا لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، والذي تم تعريفه في نظر المشرع الجزائري أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 7 سبتمبر 2008، العدد 50، مرسوم تنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، المادتين 1 و2، ص 9.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 4 مارس 2009، العدد 14، مرسوم تنفيذي رقم 09-96 مؤرخ في 22 فيفري 2009 يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، المادة 5، ص 20.

³ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المواد: 18، 19 و22، ص 6-7.

أولاً: شروط ممارسة مهنة المراجعة الخارجية للأشخاص الطبيعيين

قام المشرع الجزائري بتحديد جملة من الشروط الواجب توافرها في كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وبصفة فردية لأجل القيام بالمهمة، حيث تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:¹

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزاً على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أو شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، حيث تمنح هذه الشهادات والإجازات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلاً في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً محل تواجد مكاتبهم، وذلك بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية.

وتجدر الإشارة هنا أنه تم حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات محل المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.²

أما عن معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب فقد تم الإعلان عن إنشائه في سنة 2012، باعتباره مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويخضع للقواعد المطبقة على الإدارة في علاقاته مع الدولة وللقواعد التجارية في علاقاته مع الغير، ويوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، وهو يكلف بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ الحسابات.³

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادتين 6 و8، ص 5.

² مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره، المادة 5، ص 17.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 جويلية 2012، العدد 43، مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012 متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسييره، المواد: 1، 2، 3 و5، ص 10.

وفي ذات السياق تم في منتصف سنة 2019 صدور بيان من طرف المجلس الوطني للمحاسبة يتضمن افتتاح معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، حيث نص هذا الأخير أن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي أتاحت لوزارة المالية مباني مخصصة لهذا المعهد بجامعة لونيسي علي - البليدة 2 - العفرون، وأن الافتتاح الفعلي للمعهد سيكون وفق خارطة الطريق الآتية:

- تعيين المدير العام للمعهد (إجراء جاري)؛
- تعيين رئيس المشروع المكلف بانطلاق المعهد (جاري)؛
- إنشاء مجلس الإدارة ومجلس التوجيه العلمي الذي يجب أن يستوفي أعضاؤه معايير القبول الجاري إعدادها؛
- دعوى للترشيحات لتحديد الأساتذة الذين يتطلب عليهم استقاء الشروط التي ستحدد وتطبق من قبل لجنة الترشيحات؛
- تنظيم مسابقة الدخول للمعهد، وفقا لأحكام القرارات الوزارية المشتركة المؤرخة في 7 مارس 2017، المحددة لشروط التسجيل في المسابقة وشروط قبول المترشحين.¹

ثانيا: شروط ممارسة مهنة المراجعة الخارجية للأشخاص المعنويين

إضافة للشروط العامة المشار إليها أعلاه، يحق لهؤلاء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدة، شريطة أن يتمتع جميع الشركاء بالجنسية الجزائرية، حيث تؤهل هذه الشركات أو التجمعات لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصنف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين، ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويملكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، ويشكلون بذلك شركات الخبرة المحاسبية، كما تؤهل تلك الشركات أو التجمعات لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويملكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، ويشكلون بذلك شركات محافظة الحسابات، في حين يشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول بالنسبة لشركات الخبرة المحاسبية

¹ Ministère des finances, Conseil national de la comptabilité, Communiqué portant sur l'ouverture de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable I.E.S.P.C.
Disponible sur : http://www.cnc.dz/fichier_regle/1305.pdf, consulté le 17/03/2020 à 9h.

وشركات محافظة الحسابات أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.¹

الفرع الثاني: إجراءات الحصول على الشهادات التي يمنحها المعهد المتخصص لمهنة المحاسب
سيتم من خلال هذا العنصر عرض إجراءات الحصول على الشهادات التي يمنحها المعهد المتخصص لمهنة المحاسب، من خلال الإشارة للشروط الواجب استيفائها من قبل المترشحين وذلك للالتحاق بالمعهد المتخصص لمهنة المحاسب، ومن ثم مسار التكوين في هذا الأخير، وذلك لأجل الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق أو شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية أو كلاهما.

أولاً: شروط الالتحاق بالمعهد المتخصص لمهنة المحاسب

يجب على المترشحين للتكوين الراغبين للحصول على شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أن يكونوا حائزين على شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها، قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين.²

وفي هذا السياق يمنح الحق في الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب للحاصلين على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها، التي تم الحصول عليها على الأقل بـ 3 سنوات في تخصص المحاسبة، أو المحاسبة والمالية، أو المالية، أو التدقيق.³ في حين تتضمن مسابقة الالتحاق بالمعهد اختبارات كتابية للقبول في مقاييس المالية والمحاسبة، التدقيق، القانون والحماية، الاقتصاد العام، تكنولوجيا الإعلام والإحصاء واللغات، ليتم بعدها قبول المترشحين الحاصلين على معدل عام يعادل أو يفوق عشرة (10) من عشرين (20) لأجل اجتياز الاختبارات الشفوية للقبول النهائي، والتي تكون على شكل مقابلة تدور حول محاور مرتبطة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث تحتسب على كل مترشح خضع

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المواد: 46، 47، 48 و 50، ص 9.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 20 فيفري 2011، العدد 11، مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المادة 2، ص 5.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017، العدد 45، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المادة 2، ص 12.

للاختبارين علامة على مائتين وأربعين (240) نقطة في الكتابي وثمانين (80) نقطة في الشفوي، كما تحدد عدد المقاعد البيداغوجية المفتوحة للمسابقة كل سنة من طرف وزير المالية.¹

تجدر الإشارة هنا بالنسبة للمترشحين لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات الحاصلون على إجازة أو شهادة غير تلك التي يسلمها المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة، أنهم ملزمون بتقديم طلب المعادلة لدى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.²

ثانيا: شروط التخرج من المعهد المتخصص لمهنة المحاسب

يتابع الطلبة دورة تكوينية أولى متخصصة لمدة سنتين، تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة، وفي هذا المستوى يمكنهم الاختيار بين شهادة محافظ الحسابات أو شهادة الخبير المحاسب، غير أنه يتابع الطلبة الذين اختاروا مهنة الخبير المحاسب دورة تكوينية ثانية من التكوين المتخصص لمدة سنة تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية.³

تكون المواد المطلوبة على شكل دروس محاضرات وأعمال موجهة، مرفوقة بتربص ميداني لمدة أربعة (4) أسابيع في السنة في شركة أو مكتب الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، أو المصالح المحاسبية والمالية لكيان اقتصادي عمومي أو خاص ينشط في القطاع الاقتصادي، مع إعداد تقرير التربص، ويقدر عدد المواد المطلوبة خلال الدورة التكوينية الأولى بإحدى عشرة (11) مقياس في السنة الأولى ذو حجم ساعي قدره 850 ساعة، واثنا عشر (12) مقياس بحجم ساعي قدره 810 ساعة في السنة الثانية، أما عن الدورة التكوينية الثانية فتقدر بإحدى عشرة (11) مقياس ذو حجم ساعي قدرة 540 ساعة خلال سنة واحدة.⁴ كما تتوج دورات التكوين المتواصل باختبارات تقييمية تتعلق بموضوع التكوين وتسمح بالحصول على شهادة يمنحها المعهد في حالة النجاح.⁵

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017، العدد 45، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المادتين 4 و5، ص 13.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد شروط وكفايات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 9، ص 22.

³ مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012، مرجع سبق ذكره، المواد: 23، 24 و26، ص 14.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017، العدد 45، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، الملحق، ص 17-20.

⁵ مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012، مرجع سبق ذكره، المادة 30، ص 14.

الفرع الثالث: خطوات إجراء التربص التطبيقي النظامي واجتياز الامتحان النهائي

يمنح الوزير المكلف بالمالية شهادات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات للطلبة الخبراء المحاسبين والطلبة محافظي الحسابات، الذين:

- ✓ تحصلوا على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظي الحسابات، مضافا إليها شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة للخبراء المحاسبين؛
- ✓ أكملوا التربص التطبيقي النظامي المتوج بشهادة نهاية التربص؛
- ✓ نجحوا في الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية و/أو محافظة الحسابات وتحصلوا على معدل عام 20/10، على أن لا تقل أي من النقطتين عن 20/8.¹

أولا - إجراء التربص التطبيقي النظامي

لا يقبل لإجراء التربص المهني للخبير المحاسب إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، كما لا يقبل إجراء التربص المهني لمحافظ الحسابات إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، وتحدد مدة التربص بسنتين لكل صنف على مستوى مكتب أو شركة مهنية مسجلين في الجدول منذ سنتين على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص، ويمكن تمديد هذه المدة بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.²

إذ يقوم المجلس الوطني للمحاسبة عند نهاية التربص بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته، حيث يقرر إما تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، أو رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للتربص أو لمدة محددة من التربص، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص، كما يمكن أن يقرر فترة تربص جديدة لمدة سنة (1) واحدة يستدعى خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.³

¹ مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012، مرجع سبق ذكره، المادة 29، ص 14.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 نوفمبر 2011، العدد 65، مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011 يحدد شروط وكيفية سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، المواد: 2، 3، 5، 8 و 9، ص 18.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 18، ص 20.

ثانيا - اجتياز الامتحان النهائي

يقبل لإجراء الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات، الطلبة الخبراء المحاسبون والطلبة محافظو الحسابات الذين أتموا بنجاح التكوين المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، والحاصلون على التوالي على شهادة نهاية تربص الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.¹ ويتضمن الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب والامتحان النهائي للحصول على شهادة محافظ الحسابات على اختبارات كتابية وشفوية.²

تجدر الإشارة هنا أنه يعفى من إجراء تربص جديد، الطلبة الخبراء المحاسبون الحائزون على شهادة نهاية تربص الخبرة المحاسبية قبل تاريخ نشر القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولم ينجحوا في الامتحان الانتقالي، غير أنهم ملزمون بإجراء الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية بعد أن يتموا بنجاح التكوين المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.³

كما يرخص للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المتربصين الحائزين على وثيقة ثبوتية تؤكد تسجيلهم في التربص النظامي عند تاريخ نشر المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المشار إليه سابقا، بمواصلة تربصاتهم بعد موافقة المجلس الوطني للمحاسبة.⁴

إضافة إلى ذلك يتم قبول الخبراء المحاسبين المتربصين الحاصلين على شهادة نهاية التربص الممنوحة من طرف مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أو من طرف المجلس الوطني للمحاسبة لإجراء اختبارات الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب.⁵

الفرع الرابع: إجراءات الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول

بعد حصول المترشحين لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات على الشهادة اللازمة، إثر اجتيازهم بنجاح للامتحان النهائي، يتطلب عليهم كآخر إجراء الحصول على الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني

¹ مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، مرجع سبق ذكره، المادة 24، ص 20.

² مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012، مرجع سبق ذكره، المادة 28، ص 14.

³ مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، مرجع سبق ذكره، المادة 26، ص 20.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادة 27، ص 21.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 5 ماي 2013، العدد 24، مرسوم تنفيذي رقم 13-171 مؤرخ في 23 أفريل 2013 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، المادة 2، ص 10.

للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لذا سيتم من خلال هذا العنصر التطرق بالتفصيل لهذا الخصوص.

أولا - إجراءات الحصول على الاعتماد

يلزم الشخص الطبيعي أو المعنوي المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بوثائق معينة، حيث تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، باعتباره مودعا ابتداء من ذلك التاريخ، حيث يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.¹ تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين، وتحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد، وترسل عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة محضر الاجتماع مرفقا بالاعتمادات قصد إمضاءها من الوزير المكلف بالمالية، ومن ثم يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض المعلل للطلب.² كما أن هذا التبليغ يكون في ظرف أربعة (4) أشهر، وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن لطالب الاعتماد تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول.³

ثانيا - التسجيل في الجدول

يلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المترشحون لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات التسجيل في الجدول عن طريق إرسال وثائق معينة إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، فبالنسبة لتلك المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين تتجلى في نسخة مصادق عليها من الاعتماد والشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة، ووثيقة إثبات وجود محل مهني وكذا الشروط المادية لممارسة المهنة، أيضا عقد من أداء اليمين، وغيرها من الصور الشمسية والوثائق الإدارية، أما تلك المتعلقة بالأشخاص المعنويين فيتم إرسال إضافة لهذه الوثائق، والتي تخص كل شريك، نسخة من اعتماد الشخص المعنوي، التصريح بالاكتتاب ودفع رأس مال الشركة قيد التكوين، مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي، الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول، مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية، القوانين الأساسية، بطاقة

¹ مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره، المواد: 2، 3 و4، ص 21.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 5، نفس الصفحة.

³ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 9، ص 5.

القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي ووثيقة متعلقة بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء، ومن ثم يسجل المترشح في الجدول، وتمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب والاسم أو عنوان الشركة والمهنة أو المهن التي رخص بممارستها.¹

المطلب الرابع: عناصر تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تمارس مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر إما بصفة اختيارية على شكل تعاقدية موسومة بالخبرة المحاسبية والتي يمارسها الخبير المحاسب، أو بصفة إجبارية التي يفرضها القانون الموسومة بمحاسبة الحسابات والتي يمارسها المراجع الخارجي بصفته محافظ حسابات أو أيضا خبير محاسب كون أنه مؤهل للقيام بوظيفة هذا الأخير.

وفي ذات السياق قد ركز المشرع الجزائري بشكل خاص بموجب القانون رقم 10-01 على مهنة المراجعة الخارجية القانونية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر التركيز أكثر على هذا الجانب من خلال تحديد كفاءات تعيين واستقالة المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، بالإضافة للحقوق والواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتقه في إطار ممارسة مهمة المراجعة الخارجية القانونية.

الفرع الأول: تعيين واستقالة المراجع الخارجي وتحديد أتعابه

سيتم من خلال هذا العنصر عرض الإجراءات الخاصة بتعيين المراجع الخارجي للقيام بمهمته، بالإضافة لتلك الإجراءات المتعلقة باستقالته، وأخيرا الإشارة لكفاءات تحديد أتعابه.

أولا - تعيين واستقالة المراجع الخارجي

خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة للهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر، إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة، حيث يجب أن يتضمن هذا الأخير كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والمالي لأجل اختيار محافظ الحسابات، كما يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي، الأمر الذي يتطلب على هذه الهيئات والمؤسسات تشكيل لجنة تقوم بتقييم العروض التي يجب أن تعادل على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظ الحسابات المزمع تعيينهم، ومن ثم تعرضها حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقن مسبقا، ليتم بعد ذلك إرسال محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام بعد تاريخ وصل

¹ مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره، المادتين 7 و8، ص ص 21-22.

استلام تبليغ تعيينه، في حين تجدر الإشارة هنا أن هذه الإجراءات لا تخص تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة.¹

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي (3) سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.² كما أنه إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يتم تعيينه بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.³

أما عن استقالة محافظ الحسابات، فبإمكانه أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، شريطة التزامه بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر وتقديم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.⁴

أما عن مهمة الخبير المحاسب فهي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة، حيث تحدد أتعابه مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.⁵

ثانيا - تحديد أتعاب المراجع الخارجي

تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكنه أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المتفق عليها في إطار مهمته، إضافة لذلك لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.⁶ أما عن مهمة الخبير المحاسب، كما تم الإشارة إليها فيما سبق، فقد تحدد أتعابه مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات، ولا يمكن احتسابها بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.⁷

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المواد: 2، 3، 11، 12، 13 و 14، ص ص 23-24.

² قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 27، ص ص 7-8.

³ مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره، المادة 15، ص 24.

⁴ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 38، ص 8.

⁵ نفس المرجع أعلاه، المادتين 20 و 21، ص 7.

⁶ نفس المرجع أعلاه، المادة 37، ص 8.

⁷ نفس المرجع أعلاه، المادة 21، ص 7.

الفرع الثاني: حقوق المراجع الخارجي

يتمتع محافظ الحسابات بجملة من الحقوق تسمح له بتنفيذ مهمته بكل جدية، وهي تتمثل أساسا فيما يلي:¹

- ✓ حق الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- ✓ حق طلبه من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة لكل التوضيحات والمعلومات، وقيامه بكل التفتيشات التي يراها مناسبة؛
- ✓ حق طلبه من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- ✓ حق حصوله كل ستة (6) أشهر على الأقل من طرف القائمون بالإدارة في الشركات، كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- ✓ حق إعلامه لهيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة ممارسته مهمته، قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- ✓ حق حضوره الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، وتدخله في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

أما عن مهمة الخبير المحاسب كما تم الإشارة إليها فيما سبق، فمع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.²

الفرع الثالث: واجبات المراجع الخارجي

يضطلع محافظ الحسابات بمهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخله في التسيير، وتتمثل هذه المهام أساسا فيما يلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المدير؛

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المواد: 31، 32، 33، 34 و36، ص 8.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 21، ص 7.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.¹

إضافة لذلك يصادق بالنسبة للشركة أو الهيئة المعدة لحسابات مدججة أو حسابات مدعمة على صحة وانتظام هذه الحسابات وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار، كما يترتب عليه إعداد التقارير المنصوص عليها في المادة 25 من القانون رقم 01-10.² وتصدر الإشارة هنا أنه تم تحديد محتوى معايير هذه التقارير وأشكال وآجال إرسالها بموجب القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، وكذا القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات الصادرين بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24.

أيضا مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورورها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه، كما يتعين عليه الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.³

أما عن الخبر المحاسب، إلى جانب تأهيله للقيام بوظيفة محافظ الحسابات، فقد يقوم أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، كما يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.⁴

كما قد يتطلب أيضا على المراجع الخارجي سواء الخبر المحاسب أو محافظ الحسابات، كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات باستثناء الحالات التي لا يتقيد بها بالسر المهني المنصوص عليها في القانون، أيضا يتعين عليهم اكتتاب عقد التأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من

¹ قانون رقم 01-10 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص 7.

² نفس المرجع أعلاه، المادتين 24 و25، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع أعلاه، المادتين 35 و40، ص 8.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادتين 18 و20، ص ص 6-7.

الممكن أن يتحملونها أثناء ممارسة مهنتهم، وكذا استقباليهم ومنحهم أجرة للمتريبين وتنظيمهم التريص المهني حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.¹

وتخص هذه الواجبات تلك التي تم النصوص عليها بمقتضى القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المتممة والمعدلة له، أما عن الواجبات المطلوبة على ضوء المعايير الجزائرية للمراجعة فسيتم تناولها في عنصر لاحق.

الفرع الرابع: مسؤوليات المراجع الخارجي

يتحمل المراجع الخارجي في الجزائر ثلاث أنواع من المسؤوليات، والمتمثلة في المسؤولية المدنية، الجزائية والانضباطية أو التأديبية.²

أولاً: المسؤولية المدنية

تأخذ المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي بصفته محافظ الحسابات شكلين، حيث يمكن أن تكون تعاقدية تجاه المؤسسة محل المراجعة بمقتضى عقد توكيله بأداء مهام رقابة ومراجعة الحسابات، وعلى العكس تعتبر مسؤولية جنحية تجاه الأطراف الأخرى المستخدمة لتقرير المراجع والكشوف المالية للمؤسسة، كما لا يلتزم بهذه المسؤولية إلا في حالة توفر كل من عنصر الخطأ، الضرر، والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر.³

وفي هذا الصدد يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون رقم 10-01، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.⁴

أما عن الخبير المحاسب، فيعد أثناء ممارسة مهامه مسؤولاً مدنياً تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية.⁵

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المواد: 71، 72، 75 و78، ص ص 11-12.

² بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي -دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه المسار الثالث في علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2016/2017، ص 146.

³ لقلبي الأضر، مرجع سبق ذكره، ص 109.

⁴ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص 10.

⁵ نفس المرجع أعلاه، المادة 60، نفس الصفحة.

ثانيا: المسؤولية الجزائية

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.¹ وتمثل هذه المسؤولية في ارتكاب المراجع جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها القانون، وتكون في الحالات التالية:

- ✓ الممارسة الغير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات؛
- ✓ تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛
- ✓ المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- ✓ عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافها؛
- ✓ عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.²

ثالثا: المسؤولية التأديبية أو الانضباطية

يشكل خطأ مهنيًا يعرض لعقوبة تأديبية، كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن المراجع الخارجي بصفة شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.³ حيث يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهمته، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته، وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر، الشطب من الجدول، غير أنه يمكن للمراجع الخارجي تقديم طعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.⁴

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 62، ص 10.

² أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 87-88.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 16 جانفي 2013، العدد 03، مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، المادة 2، ص 18.

⁴ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 63، ص 10.

كما أنه فيما يتعلق بالغلق المؤقت أو الشطب يفرض المجلس الوطني للمحاسبة على المراجعين الخارجيين المعاقبين تسليم الختم الرطب وشهادة التسجيل وكذا البطاقة المهنية، وهذا بعد أن يتم تبليغهم بالعقوبات.¹

المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للمراجعة

في إطار سعي الدولة الجزائرية للانفتاح الاقتصادي على المستوى العالمي بموجب محاولة انضمامها للمنظمة العالمية للتجارة، اضطرت الحاجة لدعم التوافق على الصعيد الدولي في النظام المحاسبي باعتباره العنصر الأساسي المعبر لنتائج الأعمال، الأمر الذي أدى بالمشروع الجزائري بتغيير المنظومة المحاسبية والتي نتج عنها أيضا إصلاحات هامة في مهمة المراجعة، وذلك لأجل أداء هذه المهمة تماشيا مع مخرجات النظام المحاسبي، حيث تجسدت في صدور القانون رقم 10-01 وما تبعه من نصوص تشريعية متممة ومعدلة له، وفي هذا الصدد فباعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية، لذا تم صدور مجموعة من معايير المراجعة الوطنية المستمدة بأسلوب شبه كامل من معايير المراجعة الدولية، من خلال سلسلة من المقررات صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يبلغ عددها (16) ستة عشرة معيار وهي في تزايد مستمر كون أنه تم الإشارة على البعض منها على متن المقررات، غير أنه لم يتم صدور بعد أي نص تشريعي يفرض تطبيق هذه الأخيرة.

المطلب الأول: المعايير المتضمنة في المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016

تناول المقرر رقم 002 المؤرخ في 2 فيفري من سنة 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية أربعة معايير جزائرية لمهمة المراجعة القانونية أو التعاقدية للكشوف المالية، حيث عالج كل معيار مجال معين، محددًا بذلك لجملة من الواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي لأجل تحقيق أهدافه بشأن ذلك المجال، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض نطاق معالجة كل معيار والهدف الذي يسعى المراجع الخارجي تحقيقه في ظله.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للمراجعة 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

يعالج هذا المعيار واجبات المراجع الخارجي لاتفاقه مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة المراجعة، ويشمل نطاق تطبيقه كل مهام مراجعة الكشوف المالية التاريخية الكلية

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي مدعم بأسئلة ودراسة حالات مع الحلول ومواضيع للبحث والمناقشة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الجزء الثاني، 2018، ص 273.

أو الجزئية وكذا المهام الملحقه، بالإضافة إلى بعض الخصائص المتعلقة بالمراجعات المتكررة أو مراجعة الكيانات الصغيرة.¹

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في قبول ومتابعة مهمة المراجعة الخارجية فقط في حالات الاتفاق على الشروط التي ستجرى المراجعة على أساسها، والمتمثلة فيما يلي:

- ضمان أن الشروط المسبقة لعملية المراجعة مجتمعة؛
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع الخارجي والإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة المراجعة.²

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للمراجعة 505: التأكيدات الخارجية

يعالج هذا المعيار استعمال المراجع الخارجي لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، والتي قد يواجه من خلالها الحالات التالية:

- حالة الرد السليم لطلب التأكيد المستعجل أو الضمني؛
- حالة رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب التأكيد؛
- حالة وجود عوامل تثير لدى المراجع شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد؛
- حالة عدم تلقي الرد من حيث غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال الطلب نظرا لعدم تسليمه إلى المرسل إليه؛
- حالة الرد الضروري على طلب التأكيد المستعجل؛
- حالة وجود فارق بين المعلومات التي طلب المراجع تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للكيان والمعلومات المتحصل عليها من الطرف الخارجي.³

يهدف المراجع الخارجي بشأن لجوئه لإجراءات التأكيد الخارجية في تصوره ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية، حيث يتمثل التأكيد الخارجي في دليل مثبت يتم التحصل

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، الفقرتين 1 و 2.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 5.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 505: التأكيدات الخارجية، الفقرات: 1، 6، 8، 9، 11 و 12، ص ص 2-5.

عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المراجع الخارجي من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.¹

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للمراجعة 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة

يعالج هذا المعيار التزامات المراجع الخارجي اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعته للكشوف المالية، حيث يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقريره، وتلك الأحداث الواقعة بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ المصادقة على الكشوف المالية من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المداولة.² في حين أنه غير ملزم بأي إجراء بشأن أحداث علم بها بعد نشر الكشوف المالية.³

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق، بالإضافة لمعالجته للملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.⁴

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للمراجعة 580: التصريحات الكتابية

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المراجع الخارجي على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة أو المسيرين الاجتماعيين في إطار مراجعة الكشوف المالية، غير أنه لا تقيد تطبيق هذا المعيار الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للمراجعة الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية.⁵

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في حصوله على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة على شكل رسالة تأكيد، تؤكد فيها أنها قد قامت بكامل مسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 2 و3، ص 2.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، الفقرتين 1 و2، ص 2.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 12، ص 5.

⁴ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 3، ص 2.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية، الفقرتين 1 و2، ص 2.

الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة له، بالإضافة لتعزيزه للعناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، في حالة ما إذا اعتبره ضروريا أو إذا كان في إطار معايير مراجعة أخرى، كما يهدف المراجع الخارجي في الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرفه.¹

المطلب الثاني: المعايير المتضمنة في المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

تناول المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية أربعة معايير جزائية لمهمة المراجعة القانونية أو التعاقدية للكشوف المالية، حيث عالج كل معيار مجال معين، محددًا بذلك لجملة من الواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي لأجل تحقيق أهدافه بشأن ذلك المجال، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض نطاق معالجة كل معيار والهدف الذي يسعى المراجع الخارجي تحقيقه في ظله.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للمراجعة 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يعالج هذا المعيار التزامات المراجع الخارجي في التخطيط لإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة كيفية للمهمة وعرض برنامج العمل في سياق المراجعات المتكررة، في حين تعالج على حدة المسائل الإضافية التي يتطلب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة المراجعة الأولية.²

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في تخطيط مراجعة الكشوف المالية لانجاز المهمة بفعالية، وذلك من خلال صياغة إستراتيجية عامة كيفية للمهمة تصف المنهج العام للأعمال، وإعداد برنامج عمل وفقا لحجم الكيان وحجم الأعمال التي يتعين إنجازها، محددًا بذلك بشكل مفصل لطبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر المراجعة إلى مستوى ضعيف ومقبول، كما يستوجب على المراجع خلال مهمة المراجعة تحيين وتغيير الإستراتيجية العامة وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك.³

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 5 و12، ص ص 2-4.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية، ص 3.

³ نفس المرجع أعلاه، ص ص 3-4.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للمراجعة 500: العناصر المقنعة

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار مراجعة الكشف المالية، كما يعالج واجبات المراجع الخارجي فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، حيث يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء المراجعة، كما أن هناك معايير جزائرية أخرى للمراجعة تعالج جوانب خاصة متعلقة بالعناصر المقنعة والمتمثلة فيما يلي:

- جوانب معينة للمراجعة، التي يعالجها المعيارين الجزائريين للمراجعة رقم 315 و 501؛
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570؛
- إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520؛
- تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة، التي يعالجها المعيارين الجزائريين للمراجعة رقم 200 و 330.¹

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في تصويره ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تمكنه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة، وذلك لغرض استخلاص نتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه.²

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للمراجعة 510: مهام التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية-

يعالج هذا المعيار الواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي فيما يتعلق بالأرصد الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية، والتي يقصد بها تلك المهمة التي تتسم فيها الكشف المالية للفترة السابقة أنها لم تكن موضوع مراجعة أو تم مراجعتها من طرف المراجع السابق، حيث تتضمن الأرصد الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشف المالية، والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة وكذا الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية، كما يضاف إلى مجال المعالجة لهذا المعيار تلك الواجبات المذكورة في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 الموسوم بتخطيط

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، الفقرتين 1 و 2، ص 3.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 3، نفس الصفحة.

تدقيق الكشوف المالية وكذا المعيار الجزائري للمراجعة رقم 710 الموسوم بالمعطيات المقارنة- الأرقام الموافقة والكشوف المالية المقارنة.¹

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة في إطار مهمة المراجعة الأولية التي تسمح له بضمان أنه:

- قد تم نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح عند إعادة الافتتاح، كما أن هذه الأرصدة لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
- قد تم تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق المحاسبية بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح، ويكون موضوع معلومة دالة في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.²

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للمراجعة 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

يعالج هذا المعيار التزام المراجع الخارجي بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومضمون تقريره في حالة ما إذا قام بمهمته وفق المعايير الجزائرية للمراجعة ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل، حيث يقصد بهذا الأخير ذلك الرأي الخالي من التحفظات، أي يعبر عنه المراجع الخارجي إذا استخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.³

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في تشكيل الرأي حول الكشوف المالية، القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، وكذا التعبير عنه بوضوح في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.⁴

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-، الفقرات 1، 2 و3، ص 3.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 4، نفس الصفحة.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية، الفقرة 1، ص 3.

⁴ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 2، نفس الصفحة.

المطلب الثالث: المعايير المتضمنة في المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

تناول المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية أربعة معايير جزائرية لمهمة المراجعة القانونية أو التعاقدية للكشوف المالية، حيث عالج كل معيار مجال معين، محددا بذلك لجملة من الواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي لأجل تحقيق أهدافه بشأن ذلك المجال، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض نطاق معالجة كل معيار والهدف الذي يسعى المراجع الخارجي تحقيقه في ظله.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للمراجعة 520: الإجراءات التحليلية

يعالج هذا المعيار استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أدائه لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية المراجعة الخارجية، حيث تعتبر الإجراءات التحليلية تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وهي بذلك تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات متشابهة من خلال استخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها، قصد تحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة، حيث تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.¹

يكمّن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في وضع الإجراءات التحليلية المادية بغية جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة، بالإضافة إلى تصوره وأدائه لإجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال المراجعة للتأكد من التناسق في الجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.²

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للمراجعة 570: استمرارية الاستغلال

يعالج هذا المعيار واجبات المراجع الخارجي في مراجعة الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، حيث يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه أو لم يتاح لها أي حل بديل واقعي

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 520: الإجراءات التحليلية، الفقرات: 1، 2 و 3، ص 3.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 4، نفس الصفحة.

آخر، كما أن استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.¹

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، واستخلاص النتائج بناء على العناصر المقنعة التي تم جمعها حول وجود عدم يقين معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، مع تحديد تأثير ذلك على تقريره.²

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للمراجعة 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للمراجعة رقم 315 الموسوم بالتعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه، أن وظيفة المراجعة الداخلية بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، غير أنه يستثنى من مجال التطبيق الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفردين للمراجعة الداخلية المساعدة المباشرة للمراجع الخارجي في أداء إجراءات المراجعة الخارجية.³

إذا توفرت المؤسسة على وظيفة المراجعة الداخلية وخلص المراجع الخارجي إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات المراجعة الخارجية، فيمكن هدفه من خلال هذا المعيار في تحديده لإمكانية وامتداد استخدام الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين، وكذا تحديده لمدى ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجاته في حالة استخدامهما.⁴

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للمراجعة 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار واجبات المراجع الخارجي عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في مجال آخر غير المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات ذلك الخبير، غير أنه يستثنى من مجال معالجته أو تطبيقه الحالة التي يتكون فيها الفريق المكلف بالمهمة من عضو أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، أو في حالة استخدام المراجع الخارجي لأعمال

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 570: استمرارية الاستغلال، الفقرات: 1، 2 و3، ص 3.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 8، ص 4.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين، الفقرتين 1 و2، ص 3.

⁴ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 6، نفس الصفحة.

شخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو المراجعة والتي تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية.¹

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في تحديده للحالات أين يقدر فيها ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، وتحديد إقرار استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المراجعة الخارجية.²

المطلب الرابع: المعايير المتضمنة في المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

تناول المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية أربعة معايير جزائرية لمهمة المراجعة القانونية أو التعاقدية للكشوف المالية، حيث عالج كل معيار مجال معين، محددا بذلك لجملة من الواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي لأجل تحقيق أهدافه بشأن ذلك المجال، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض نطاق معالجة كل معيار والهدف الذي يسعى المراجع الخارجي تحقيقه في ظله.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للمراجعة 230: وثائق التدقيق

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي لإعداد وثائق مراجعة الكشوف المالية، كما أن تطبيق هذا المعيار لا يبطل واجبات التوثيق الخاصة المنصوص عليها في المعايير الجزائرية للمراجعة الأخرى، إضافة لذلك فهو يفتح المجال لإمكانية فرض واجبات توثيق إضافية بموجب النصوص التشريعية والقانونية.³

يكن هدف المراجع الخارجي على ضوء هذا المعيار في تحضير الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، وتؤكد أنه قد تم التخطيط وأداء المراجعة وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة، أيضا تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام المراجعة المستقبلية، كما تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، الفقرتين 1 و2، ص 3.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 5، نفس الصفحة.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 230: وثائق التدقيق، الفقرة 1، ص 3.

تطبيقا للنصوص القانونية والتنظيمية أو للمعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام المراجعة أو فحص الكشوف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة.¹

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للمراجعة 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المراجع الخارجي عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 330 الموسوم بـردود المدقق في تقييم المخاطر، والمعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 الموسوم بالعناصر المقنعة، وكذا المعايير الجزائرية للمراجعة الأخرى المعنية، وذلك بشأن جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار مراجعة الكشوف المالية.²

يسعى المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود المخزونات وحالتها، واكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة، وكذا تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.³

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للمراجعة 530: السبر في التدقيق

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المراجع الخارجي استخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة، حيث يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، كما يتم أحكام المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 الذي يعالج واجبات المراجع الخارجي في إطار تحديد وإنجاز إجراءات المراجعة الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة يؤسس عليها رأيه، كون أن المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 يضع في متناول المراجع الخارجي كفاءات التطبيق على الوسائل والتي يعد السبر في المراجعة جزءا منها، وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.⁴

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5، ص 3-4.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة، الفقرة 1، ص 3.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 2، نفس الصفحة.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 530: السبر في التدقيق، الفقرتين 1 و 2، ص 3.

يكن هدف المراجع الخارجي عند استعانتة بالسبر في المراجعة إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.¹

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للمراجعة 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

يعالج هذا المعيار واجبات المراجع الخارجي المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار مراجعة الكشف المالية، كما يتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية ويقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، إضافة لذلك يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها يطبق التقديرات المحاسبية كل من المعيار الجزائري للمراجعة رقم 315 الموسوم بالتعرف على مخاطر الاختلالات المعتمدة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه، والمعيار الجزائري للمراجعة رقم 330 الموسوم برد المدقق على المخاطر المقيمة، وغيرها من المعايير.²

يكن هدف المراجع الخارجي من خلال هذا المعيار في جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة أنها معقولة، وأن المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.³

المبحث الرابع: مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من تحريفات المعلومة المالية بالبيئة الجزائرية

تتمثل المعلومات المالية في كل البيانات الواردة في الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة التي تتم معالجتها بواسطة أنظمة معلومات المحاسبة المالية اليدوية أو الالكترونية ليتم التعبير عنها وعرضها في الكشف والتقارير المالية، غير أنه قد تتعرض هذه الأخيرة لبعض العناصر المخرفة لها بطريقة عمدية أو غير عمدية والتي تؤدي إلى فقدان خصائصها النوعية، وفي هذا الصدد تقع على المراجع الخارجي مسؤولية فحص هذه الأخيرة للتقرير عن مدى حلوها من العناصر المخرفة لها ومطابقتها للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وكذا لأحكام التشريع المعمول به.

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 530: السبر في التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3، ص 3.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، الفقرة 1، ص 3.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 5، ص 3-4.

المطلب الأول: ماهية المعلومة المالية

تعد البيانات بمثابة المادة الخام التي تتم معالجتها بواسطة نظام المعلومات لإنتاج معلومات مفيدة لمستخدميها، حيث تعد المعلومة المالية بمثابة تلك البيانات التي تم إنتاجها بعد معالجتها بواسطة نظام معلومات المحاسبة المالية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة في مقام أول للفرق بين مصطلح البيانات والمعلومات وكذا المعرفة، ليتم بعد ذلك التطرق لتعريف المعلومات المالية وأنواعها، وأخيرا مستخدميها وحاجاتهم منها.

الفرع الأول: التفرقة بين مصطلح البيانات والمعلومات والمعرفة

غالبا ما يتم إدراج كلمة بيانات مكان كلمة معلومات أو العكس، كما لا يتم التفرقة بين المصطلحين ومصطلح المعرفة، فالبيانات عبارة عن مجموعة من الحقائق والرموز والأرقام ذات دلالات معينة غير مبوبة لا يستفيد منها متخذ القرار إلا بعد معالجتها بغرض إنتاج معلومات، أما عن المعرفة فإنها تمثل الرصيد المتراكم من الخبرة والمعلومات والدراسات الطويلة في مجال معين، ومن الطبيعي أنه عند تجميع هذا الرصيد يختفي الكثير من التفاصيل وتتصاعد درجة التجديد والترابط في عناصر المعلومات المكونة لرصيد المعرفة، لذا فإن البيانات تعبر عن حقائق خام أولية بينما تمثل المعلومات بيانات مشككة بطريقة تصلح للاستخدام في موقف معين أما المعرفة فهي تمثل معلومات عامة ومجردة تصلح للاستخدام بشكل عام.¹

الفرع الثاني: تعريف المعلومة المالية

هناك عدة تعاريف منحت للمعلومة المالية، يمكن ذكر بعضها فيما يلي:

المعلومة المالية هي تلك البيانات ذات المصادر المختلفة والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا وشرحا ووصفا لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات، كما تمثل ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل كشوف مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المالية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة.²

¹ أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العريبد، زياد أحمد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2016، ص ص 18-21.

² زغدار أحمد، مخلوقي نعيمة، أثر تكيف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة، مقال منشور في مجلة المؤسسة، مجلة علمية دورية محكمة في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير تصدر عن مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر 3، العدد 4، 2015، ص 108.

كما تعرف المعلومة المالية أنها مجموعة البيانات ذات الطبيعة المالية التي تمت معالجتها والتي تمثل صلة الوصل بين معديها ومستخدميها، وهي رسالة ذات معنى ومحتوى إخباري مهم تتعلق بالأحداث والعمليات الخاصة بالمؤسسة، تفيد مستخدمي الكشوف المالية في تقييم أداء الإدارة وتترتب عليها قرارات ونتائج اقتصادية مستقبلية.¹

الفرع الثالث: أنواع المعلومات المالية

يختلف تصنيف المعلومات المالية باختلاف الزاوية التي ينظر منها، فمن الزاوية القانونية نجد:²

- **معلومات مالية إجبارية:** وهي تتجلى في تلك المعلومات المطلوبة بقوة القانون، متمثلة في إلزام المؤسسات الاقتصادية بمسك الدفاتر وحفظ السجلات وإنتاج التقارير المالية والمحاسبة التحليلية، بالإضافة لتلك التي تستلزمها طبيعة العمل مثل المعلومات المالية عن الأجور والمرتبات والعملاء والموردين؛
- **معلومات مالية اختيارية:** مثل أنظمة الموازنات وأنظمة محاسبة المسؤولية والتقارير الخاصة للإدارة الداخلية والمحاسبة.

الفرع الرابع: مستخدمو المعلومات المالية وحاجتهم من المعلومات

ينقسم مستخدمي المعلومات المالية إلى الفئات التالية:

- **المستثمرون:** إن اهتمام المستثمرين الأساسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة باستثماراتهم، والمعلومات التي تساعد على اتخاذ قرارات الشراء أو البيع، وكذا المعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم؛
- **الموظفون:** يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار الشركة وربحياتها، وقدرة الشركة على دفع رواتبهم وتعويضاتهم المختلفة في الوقت المناسب؛
- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة الشركة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب؛

¹ طلال محمد علي الججاوي، عبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مراقب الحسابات ودوره في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص ص 12-13.

² إيمان لعماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2016/2017، ص 36.

- **الموردون والدائنون التجاريون والعملاء الآخرون:** يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها في الوقت المناسب، ويهتم الزبائن أو العملاء بالمعلومات حول استمرار الشركة ومنتجاتها أو خدماتها؛
- **الجهات الحكومية:** تطلب الجهات الحكومية معلومات بهدف ضبط نشاطات الشركة وتحديد السياسات الضريبية؛
- **الجمهور:** تؤثر الشركة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة بتقديم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين وسواها، بالتالي الجمهور مصلحة بمعرفة الوضع المالي للشركة.¹

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية

تم وضع إطار تصوري من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية سابقا، وصادق عليه وتبناه مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في سنة 2001، حيث خصص هذا الأخير لوضع المصطلحات، القواعد، المبادئ الأساسية والكشوف المالية، أهدافها ومستعملاتها، تحضيرها وإظهارها حسب المعايير (IFRS)، كما خصص الإطار التصوري إلى المعلومة المالية وليس المعلومة المحاسبية، الجانب الأوفر، حيث يؤكد على مميزاتها النوعية وشروط توافرها، حيث تتجلى هذه المميزات في كل من سهولة فهم المعلومة، الملاءمة، المصدقية وقابلية المقارنة.²

وتجدر الإشارة هنا أن هذا الإطار أدى إلى صياغة الإطار العلمي للمحاسبة المالية، كما اصطدم هذا الإطار الجديد بجدار عولمة المحاسبة الأمريكية أو النموذج الأمريكي للمحاسبة، مما ترتب عليه اختلاف النموذج الدولي للمحاسبة المالية عن مكونات النموذج الأمريكي بشأن الخصائص والفرضيات والمبادئ والقيود ومفاهيم الاعتراف والقياس، حيث تتجلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية في ظل النموذج الأمريكي في خاصيتين رئيسيتين تتمثلان في الملائمة والمصدقية والتي تتضمن بدورها خصائص فرعية، وخاصيتين ثانويتين تتمثلان في القابلية للمقارنة والثبات، إلى جانب توفر قيود معينة، في حين نموذج مجلس المعايير المحاسبية الدولية يشترط توفر أربعة خصائص رئيسية متمثلة في كل من القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة، وخصائص فرعية متمثلة

¹ حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية الدولية - الجزء الأول -

عرض البيانات المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص ص 71-72.

² لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012، ص ص 33-

في المادية، التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحيادية، الحذر والاكتمال، بالإضافة لتوفر قيد التوقيت المناسب، الموازنة بين المنفعة والتكلفة، الموازنة بين الخصائص النوعية والصورة الصحيحة والعادلة.¹

وفي هذا السياق أشار المشرع الجزائري إلى الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المالية الواردة في الكشف المالية، والمتضمنة في الإطار التصوري للمحاسبة المالية المنصوص عليه في القانون رقم 07-11، وهي تتجلى في كل من الملاءمة، الدقة، قابلية المقارنة والوضوح.²

الفرع الأول: الملاءمة

توصف الملاءمة بأنها الخاصية الأساسية الأولى للمعلومات المالية، فالمعلومات تكون ملائمة إذا كانت تلبي احتياجات المستخدمين، وهناك ثلاثة مقاييس يجب توفرها في المعلومة لكي تكون ملائمة، والمتمثلة فيما يلي:

✓ **القدرة على التنبؤ:** أي أن تكون لها ارتباط بالمستقبل؛

✓ **التغذية العكسية:** أي أن يكون لها تأثير في القرار التالي؛

✓ **التوقيت المناسب:** أي أن تتاح للمستفيد منها في التوقيت المناسب.³

كما أن المعلومة الملائمة أي ذات الفائدة تؤثر في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون، إذ تساعدهم في تقييم أحداث الماضي، الحاضر والمستقبل، أو تؤكد أو تصحح لهم تقييمات ماضية، إضافة لذلك فإن هذا المصطلح له علاقة مباشرة بمبدأ الأهمية النسبية، أي حسب هذا المبدأ فإن المعلومة تكون ذات أهمية إذا كان غيابها أو عدم صحتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشف المالية.⁴

الفرع الثاني: المصدقية (الدقة)

تعتبر خاصية الموثوقية أو المصدقية من الخواص الأساسية للمعلومات المالية، فهي تمثل ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات الكشف المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم، حيث تتسم

¹ أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص ص 420-422.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المادتين 2 و8، ص ص 11-12.

³ أحمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل معاصر)، دار المريح للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية، 2011، ص 47.

⁴ محمد بوتي، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS: دروس وتطبيقات، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، مارس 2010، ص 53.

المعلومات المالية بالموثوقية بمقدار خلو المعلومات التي يتم نشرها في الكشوف المالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، إذ تعتمد الثقة في مقياس معين على أنه يعبر بصدق عن هذا الشيء، فالثقة ليست مقياس محدد لكنها تمثل مدى معين يمكنها من التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن الصفقات والأحداث المالية وسلامة القياس، فبصفة عامة حتى تكون المعلومات المالية موثوقا بها يتعين أن تكون خالية من الأخطاء والتحيز وتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة.¹

كما يطلق على هذه الخاصية بالمعولية، والتي ترتبط بمدى صدق القياس في تمثيل ما يدعي أنه يمثل، وبصفة عامة تتطلب هذه الخاصية ثلاثة عناصر أساسية تتصف بها المعلومات المالية، والمتمثلة فيما يلي:

■ **القابلية للتحقق:** يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طريقة القياس إلى نتائج مختلفة فإن الكشوف المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين الخارجيين إبداء الرأي فيها؛

■ **التمثيل الصادق:** هو العنصر الأكثر أهمية ويتعلق بمسألة التماثل أو التطابق بين قياس أو وصف ما والحدث أو الشيء الاقتصادي الذي يدعي القياس أو الوصف على أنه يمثل، ويشير إلى التناظر بين المعلومات المالية والأحداث التي تستهدف من أن هذه المعلومات المعروضة أن تمثلها، وإذا كانت نتيجة القياس تمثل أو تصور ما تنوي أن تمثله أو تصوره حقيقة فالقياس في هذه الحالة يخلو من التحيز في القياس ويخلو من يقوم بعملية تقديم خدمة القياس؛

■ **الحيادية:** يقصد بمفهوم الحيادية أنه لا يمكن انتقاء المعلومات المالية بشكل يتضمن تفضيل أحد الأطراف المستفيدة منها على الأخرى، إذ أن المعلومات الحقيقية والصادقة ينبغي أن تمثل محل الاهتمام الأول لمعدي الكشوف المالية، وتشير الحيادية إلى غياب التحيز عند عرض التقارير أو المعلومات المالية، فالمعلومات المحايدة تتمتع بخاصية الخلو من التحيز عند تحقيق نتيجة مفضلة، ولا يعني هذا بأي شكل من

¹ الأخضر عزي، رابح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) "دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر"، مقال منشور في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسينة بن بوعلي بالشلف - الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 259.

- الأشكال بأنه ليس لمعدي المعلومات المالية غرض في عقولهم عند إعدادهم للكشوف المالية، فالحيادية تعني فقط بأن هذا الغرض ينبغي أن لا يؤثر أو يؤدي إلى نتيجة تم تحديدها مسبقاً.¹
- فباستثناء ميزة القابلية للتحقيق، يلاحظ أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أضاف مميزات أخرى إلى جانب المميزات العامة الواجب توافرها لتحقيق موثوقية المعلومة المالية، والتي نلخصها فيما يلي:²
- **تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:** أي إظهار العمليات والأحداث وتسجيلها حسب حقيقتها الاقتصادية وليس حسب شكلها القانوني فقط؛
 - **الحيطة والحذر:** ويقصد بذلك أخذ الاحتياطات اللازمة عند إعداد تقديرات في حالات اللابيقين وعدم المبالغة بالزيادة والنقصان في قيم الأصول والإيرادات وفي قيم الخصوم والأعباء؛
 - **الشمولية أو الاكتمال:** حسب هذه الميزة ينبغي أن تكون المعلومة المالية الظاهرة في الكشوف المالية شاملة ووافية ما أمكن، أخذاً في الحسبان مبدأ الأهمية النسبية والتكلفة.

الفرع الثالث: القابلية للمقارنة

يقصد بالقابلية للمقارنة إمكانية مقارنة الكشوف المالية للمؤسسة مع الكشوف المالية للمؤسسة أخرى، وكذا إمكانية مقارنة الكشوف المالية لنفس المؤسسة عبر الزمن، وذلك لهدف تمكين المستخدمين من القيام بعملية المفاضلة وفهم الاختلافات والتشابهات بين مختلف المؤسسات فيما بينها أو داخل المؤسسة الواحدة خصوصاً فيما يتعلق بقراراتهم الاستثمارية والتمويلية، ولنجاح هذه الخاصية يتطلب على المؤسسة استخدام نفس السياسات المحاسبية والثبات في استخدامها من فترة لأخرى وتوحيد المعالجات المحاسبية، وإعلام المستخدمين عن مختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة الظواهر الاقتصادية، وكذا إعلامهم بأي تغيرات في هذه السياسات وآثارها على وضعية المؤسسة.³

الفرع الرابع: القابلية للفهم أو الوضوح

إن إحدى خصائص المعلومات المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يتوافر لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة الاقتصادي، وقدر من

¹ طلال محمد علي الججاوي، عبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 88-94.

² لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

³ حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012/2013، ص 70-71.

المعرفة بأصول المحاسبة، وإن لديهم الرغبة في دراسة وتحليل المعلومات بقدر ملائم من العناية، ورغم ذلك يجب ألا تستبعد المعلومات الخاصة بالعمليات المعقدة التي يجب إدراجها في الكشوف المالية، طالما أنها ضرورية لمستخدمي الكشوف المالية، وبناء عليه فإن حكم من يستخدم المعلومات على منفعتها بالنسبة له يتأثر بشكل مباشر بمدى قدرة هؤلاء المستخدمين على فهم تلك المعلومات، حيث أن اتخاذ القرارات المثلى يعتمد بالدرجة الأولى على فهم المعلومات وما تعنيه بصورة صحيحة.¹

المطلب الثالث: آلية عمل نظام معلومات المحاسبة المالية

يعد نظام معلومات المحاسبة المالية بمثابة أحد أنظمة المعلومات المحاسبية، وهو يتكون كغيره من الأنظمة من المدخلات، التشغيل والمخرجات، ففي البيئة الجزائية تمثل مدخلات نظام معلومات المحاسبة المالية تلك البيانات المالية الداخلية والخارجية للمؤسسة، أما عن عملية التشغيل فهي تتجلى في المعالجة وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي، في حين المخرجات تشمل الكشوف المالية الخمس وكذا التقارير المالية التي ينتجها هذا النظام. وفي هذا الصدد سيتم من خلال هذا العنصر التطرق في مقام أول للنظام المحاسبي المالي، الموسوم بالمحاسبة المالية، باعتبارها نظام لتنظيم المعلومة المالية، ليتم بعد ذلك عرض آلية عمل نظام معلومات المحاسبة المالية.

الفرع الأول: المحاسبة المالية كنظام لتنظيم المعلومة المالية

إن العلاقة بين البيانات والمعلومات هي العلاقة بين المادة الخام والمنتج التام، فنظام المعلومات يقوم بتشغيل البيانات غير المجهزة للاستخدام ويحولها إلى بيانات قابلة للاستخدام أي إلى معلومات.² حيث يمكن تعريف النظام بأنه مجموعة من عنصرين أو أكثر أو نظم فرعية مرتبطة ببعضها البعض تهدف إلى تحقيق غرض معين،³ أما نظم المعلومات فهي تتمثل في مجموعة من المكونات المرتبطة التي تجمع وتعالج وتخزن وتوزع المعلومات لدعم صنع القرار

¹ فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة: مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، الأباي للنشر والتوزيع، الخرطوم- السودان، 2011، ص 38.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم المعلومات المحاسبية مدخل رقابي، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية- مصر، الطبعة الأولى، 2012، ص 13.

³ سمير كامل عيسى، شحاته السيد شحاته، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات مدخل تحليل وتصميم النظم (الأخلاقيات والغش والرقابة الداخلية في نظم المعلومات - أمن وسلامة المعلومات - نظام المعلومات المحاسبي ودورة المعاملات - الإيرادات - المتحصلات - المشتريات - المدفوعات - الأجور - الأصول الثابتة - نظم المعلومات القائمة على الحاسبات الإلكترونية المتقدمة)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية- مصر، 2010، ص 10.

والسيطرة والرقابة على المؤسسة.¹ كما تعرف نظم المعلومات أنها استخدام الموارد المادية والبشرية والبرمجية والمعلوماتية بإدخال البيانات وتخزينها ومعالجتها واسترجاعها وإخراج المعلومات وتوصيلها إلى الجهات المستخدمة والمستفيدة منها لمساعدتها في ممارسة أنشطتها الرئيسية واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.²

وفي هذا الصدد يعرف نظام المعلومات المحاسبية أنه أحد النظم الفرعية في المؤسسة، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهتمها أمر المؤسسة وبما يخدم تحقيق أهدافها.³

تنقسم نظم المعلومات المحاسبية بشكل عام إلى نظامين رئيسيين كالتالي:

❖ **نظام معلومات المحاسبة المالية:** تعتبر أساس علم المحاسبة، ويتجلى هدفها بصفة رئيسية في تزويد

الجهات الخارجية المختلفة بالمعلومات المالية النافعة لتساعدتهم في ترشيد قراراتهم، وذلك بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، بالإضافة لإمكانية الاستخدام الداخلي لهذه التقارير في اتخاذ القرارات الإدارية؛

❖ **نظام معلومات المحاسبة الإدارية:** يتجلى هدفها في توفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات داخل

المؤسسات لمساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة، حيث تشمل على معلومات مالية وغير مالية، وتعد بصفة اختيارية طبقا لرغبة المستفيد ودون الالتزام بالمعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.⁴

كما يقال عن المحاسبة المالية والإدارية كنظم معلومات ينطبق إلى حد كبير على الفروع الأخرى للمحاسبة، وهذا أيضا ينطبق على علم المراجعة كعلم ممتد من علم المحاسبة، لذا بات من الضروري على المراجع أن يكون على إلمام تام بكيفية تصميم نظام معلومات المحاسبة المالية وتقييمها، والتعرف على نقاط الضعف والقوة فيها، وكيفية مراجعة هذه النظم في بيئة الحاسب الآلي.⁵

ففي الجزائر تم بموجب القانون رقم 07-11 صدور النظام المحاسبي المالي والموسوم بالمحاسبة المالية، حيث تعتبر هذه الأخيرة نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها،

¹ دميثان عبد الكريم المجالي، موضوعات متقدمة في نظم المعلومات، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة العربية الأولى، 2015، ص 24.

² محمد عمر أحمد الدياش، المراجعة والرقابة في النظم المحاسبية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2019، ص 11.

³ زياد هاشم السقا، نظام المعلومات المحاسبية، دار الطارق للنشر والتوزيع، الموصل - العراق، الطبعة الثانية، 2011، ص 44.

⁴ أحمد زكريا زكي عصيمي، مرجع سبق ذكره، ص 37-39.

⁵ نفس المرجع أعلاه، ص 38-39.

وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.¹

وفي هذا الصدد يتضح أن نظام معلومات المحاسبة المالية يتكون من ثلاثة عناصر رئيسية وهي المدخلات والتشغيل والمخرجات، حيث تتمثل المدخلات في بيانات عن الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة، أي تعتبر بمثابة حقائق تعبر عن الواقع الذي حدث فعلا، في حين يتم تشغيل تلك البيانات أو المدخلات من خلال التسجيل في الدفاتر والذي يتم من إجراء تسجيل تلك الأحداث المالية أولا بأول أو يوم بيوم في دفتر اليومية العامة ثم تصنيف تلك الأحداث من خلال الترحيل لحسابات دفتر الأستاذ العام ثم إيجاد أرصدة الحسابات في نهاية الفترة وإعداد ميزان المراجعة، وكذلك إجراء التسويات والجرد بغرض القياس السليم لصافي ربح المؤسسة ومركزها المالي، وأخيرا يتم إعداد التقارير والكشوف المالية التي تعتبر بمثابة مخرجات هذا النظام.²

وفي هذا السياق سيتم من خلال العناصر الموالية عرض بشكل مفصل لآلية سير نظام معلومات المحاسبة المالية، بالتطرق لمدخلاته وكيفية تشغيلها وكذا المخرجات التي يفرزها.

الفرع الثاني: مدخلات نظام معلومات المحاسبة المالية

تمثل البيانات عن الأحداث الاقتصادية المعبر عنها بشكل نقدي المادة الخام التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبية، والتي تنشأ من خلال ممارسة المؤسسة لفعاليتها، وتتكون من أحداث اقتصادية تحصل داخل المؤسسة أو خارجها، وتشتمل على البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تؤدي إلى تغيير في قيم الأصول أو الخصوم أو حقوق الملكية أو إيرادات أو أعباء المؤسسة مجتمعة أو منفردة، ويتم توثيق البيانات عن هذه الأحداث من خلال الوثائق والمستندات التي تعد الأساس من عملية التسجيل المحاسبي وأيضا بمثابة الدليل على حدوث هذه العمليات، وعلى الرغم من صعوبة تعداد وحصر هذه الوثائق والمستندات نظرا لارتباطها بعوامل خاصة بكل مؤسسة، إلا أنه وبشكل عام تتجلى في كل من مستند البيع أو الشراء، وثيقة طلب الشراء، مستند أمر الشراء، مستند الاستلام، مذكرة الإدخال المخزني، مستند الوقت، مستند الشحن ومستند الدفع.³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، العدد 74، قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادتين 1 و3، ص 3.

² شحاته السيد شحاته، المحاسبة لغير الماليين (قراءة وفهم وتفسير وتحليل القوائم والتقارير المالية، دور المعلومات المحاسبية في خدمة المديرين التنفيذيين)، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2013، ص 20-21.

³ محمد عبد حسين آل فرج الطائي، رأفت سلامة محمود سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 53-55.

الفرع الثالث: تشغيل نظام معلومات المحاسبة المالية

عملية تشغيل البيانات في نظام المحاسبة المالية تبدأ بمجرد دخول البيانات المحاسبية إلى النظام من خلال المستندات الأساسية الموثقة لوقوع أحداث المعاملات المالية التي تمت، ثم يتم حفظ هذه المستندات في ملفات خاصة لاستخدامها عند الحاجة إليها في المستقبل لغرض إعداد الكشوف المالية وعمليات المراجعة الداخلية والخارجية، ويشتمل تشغيل البيانات المالية في نظام المحاسبة المالية اليدوي على عمليات التسجيل بإجراء القيود الملائمة في دفاتر اليومية من واقع المستندات المؤيدة، ثم عمليات الترحيل لهذه القيود إلى الحسابات الخاصة بها في دفاتر الأستاذ العام والفرعي على مدار الفترة المحاسبية، وفي نهاية الفترة يتم إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة قبل التسويات، ثم إجراء قيود التسوية لآخر الفترة، ثم إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات، والذي يستخدم كأساس لإعداد التقارير المالية المحاسبية آخر الفترة، كما تجدر الإشارة هنا إلى أن دورة تشغيل البيانات في النظام المحاسبي اليدوي لا تختلف كثيرا عن النظام المحاسبي القائم على استخدام الحاسبات الالكترونية، حيث يكمن الفرق الأساسي بين النظامين فقط في وسيلة تشغيل البيانات المحاسبية.¹

ومن هذا المنطلق فقد نص المشرع الجزائري من خلال قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 لقواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات،² وكذا لشروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي من خلال المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009.³

الفرع الرابع: مخرجات نظام معلومات المحاسبة المالية

من خلال ما سبق، يتضح أن المخرجات التي يفرزها نظام معلومات المحاسبة المالية المنبثق عن نظام المعلومات المحاسبية، تكون ذات طبيعة مالية ومعالجة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، حيث تتجلى هذه الأخيرة في البيئة الجزائرية في الكشوف المالية وكذا التقارير المالية.

¹ فياض حمزة رملي، مرجع سبق ذكره، ص ص 74-75.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المادة 2، ص 3.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 8 أفريل 2009، العدد 21، مرسوم تنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 7 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، المادة الأولى، ص 4.

أولاً: الكشف المالي

1- ماهية الكشف المالي

الكشف المالي تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشف المالي في شكل فصول ومجاميع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذا مدى التوازن بين المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل والتكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله، وتضبط الكشف المالي تحت مسؤولية مسيري المؤسسة وتقدم إجباريا بالعملة الوطنية، حيث يمكن القيام بجبر المبالغ الواردة فيها إلى ألف وحدة، وتوفر المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، كما يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشف المالي، ويتم تبيان المعلومات التالية بطريقة دقيقة:

✓ تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم التسجيل التجاري للمؤسسة المقدمة للكشف المالي؛

✓ طبيعة الكشف المالي (حسابات فردية أو حسابات مدججة أو حسابات مركبة)؛

✓ تاريخ الإقفال، والعملة التي تقدم بها والمستوى المجبور؛

✓ معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة؛

✓ عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛

✓ الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛

✓ اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛

✓ معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.¹

2- عناصر الكشف المالي

تخضع المؤسسات الصغيرة التي تستجيب لشروط النشاط ورقم الأعمال وعدد المستخدمين إلى محاسبة مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، إلا إذا وقع اختيارها على طريقة أخرى، وتخضع إلى إعداد كشف مالي خاصة تتشكل من:

✓ وضعية نهاية السنة المالية؛

✓ حساب نتائج السنة المالية؛

✓ جدول تغير الخزينة خلال السنة المالية.¹

¹ قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الملحق الأول، ص ص 22-23.

وتجدر الإشارة هنا أنه من الناحية الجبائية قد تم بموجب قانون المالية لسنة 2015 في مادته السادسة (6)، إلغاء أحكام المواد من 20 مكرر إلى 20 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تم إحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2008 في مادته الثالثة (3)، والمتعلقة بفرض الضريبة حسب النظام المبسط.

أما بالنسبة للمؤسسات غير الصغيرة، تشمل الكشوف المالية على ما يلي:

- **الميزانية:** تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم؛
- **حساب النتائج:** هو بيان ملخص للأعباء والمنتهجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة؛
- **جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة):** يتجلى الهدف منه في إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، حيث يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها، والمتمثلة في التدفقات المتولدة عن الأنشطة العملية، والتدفقات المالية المتولدة عن أنشطة الاستثمار، والتدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل، كما أن تدفقات أموال متأتبة من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل؛
- **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية؛
- **ملحق الكشوف المالية:** يشتمل هذا الملحق على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:
 - ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛
 - ✓ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛

¹ مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سبق ذكره، المادة 43، ص 15.

- ✓ المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيرتها؛
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.¹

ومن خلال إجراء مقارنة نظرية بين نصوص النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، لوحظ أنه تم محاولة تكييف المنظومة المحاسبية وتبني نسبيًا بعض فقرات من المعايير المحاسبية الدولية، فبالنسبة لعرض الكشف المالية تم أخذ بعين الاعتبار المعيار المحاسبي الدولي الأول الذي يتناول عرض وتقديم الكشف المالية، بالإضافة للمعيار المحاسبي الدولي السابع الذي يتناول جدول تدفقات الخزينة.² حيث تتجلى عناصر الكشف المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول في كل من الميزانية، بيان النتيجة الإجمالية للفترة (حساب النتائج)، بيان تدفقات الخزينة، بيان تغيرات الأموال الخاصة والملحق.³ كما أن هدف المعيار المحاسبي الدولي السابع يتجلى في توفير معلومة حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل للمؤسسة باستخدام جدول تدفقات الخزينة، وتصنيف تدفقات الخزينة للفترة إلى أنشطة تشغيلية، استثمارية وتمويلية.⁴ غير أن المعيارين المحاسبين الدوليين رقم 1 و 7 لا يقدمان نموذج للكشف المالية، بل يحددان ببساطة المعلومات الواجب عرضها.⁵

ثانيا: التقارير المالية

تعد التقارير الرسائل التي تمثل المنتج النهائي لنظام المعلومات مهما كان نوعه، بحيث تقوم مراكز المعلومات عادة بإعداد التقارير لمستهلكي المعلومات في البيئة الخارجية ومراكز القرارات للمؤسسة، وهناك أنواع عديدة للتقارير، وبصفة عامة تصنف التقارير المتولدة عن نظام المعلومات المحاسبية حسب عدة معايير يمكن تلخيصها كالآتي:

- **حسب معيار الوظائف الإدارية:** تصنف إلى تقارير تخطيطية وتقارير رقابية وتقارير تشغيلية، حيث تتجلى الأولى في الموازنات التقديرية التي تستخدم بكافة المستويات الإدارية كموازنة المبيعات، المشتريات، الإنفاق وغيرها، أما الثانية فتهدف إلى التأكد من أن التنفيذ الفعلي للأنشطة والمهام يتم بطريقة تحقق

¹ قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الملحق الأول، ص ص 22-27.

² شعيب شوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS & النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص ص 25-26.

³ Eric TORT, Lionel ESCAFFRE, **Améliorer l'information financière en IFRS - Politique comptable et communication financière**, DUNOD, Paris- France, 2012, p 3.

⁴ Collectif EPBI, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS Fondements et Principes**, Pages Bleues Internationales, Algérie, Mai 2010, p 23.

⁵ Robert Obert, **Le Petit IFRS Les notions clés en 22 fiches**, Dunod, Paris- France, 2014, p 9.

أهداف المؤسسة بأقل كلفة وأحسن كفاءة إنتاجية مثل تقرير انحراف الإنتاج اليومي، تقرير استهلاك المواد... الخ، في حين يمثل الصنف الأخير التقارير التي تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات بالمؤسسة لمساعدة الإدارة التشغيلية في التحكم والسيطرة على نظام العمليات يوم بيوم كتقرير أرصدة المخازن، أوامر الشراء أو البيع.. الخ؛

■ **حسب معيار درجة تفصيل التقرير:** تصنف إلى تقارير موجزة وتقارير مفصلة، حيث تتضمن الأولى بعض الإحصائيات والنسب التي يستخدمها المدراء لتقدير مدى صحة سير العمل، وتعد حسب الطلب أو بشكل دوري مثل معدل دوران المخزون، تقرير المبيعات الشهري أو الفصلي وغيرها، في حين التقارير المفصلة تعد بشكل دوري وهي منتظمة من حيث الشكل، مثل كشف أوامر البيع، كشف أوامر الشراء، كشف تسليمات المخازن.. الخ؛

■ **حسب معيار اتجاه سير التقرير:** تصنف إلى تقارير عمودية وتقارير أفقية، فبالنسبة للأولى يتم من خلالها تبادل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة، أما الثانية فهي تلك التي تتحرك من قسم إلى آخر ضمن نفس المستوى الإداري، ويتم من خلالها تبادل معلومات تتعلق بتنفيذ العمليات التشغيلية في المؤسسة كإرسال نسخة من أمر البيع من قسم المبيعات إلى قسم الشحن لشحن البضاعة للزبون.¹

المطلب الرابع: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه العناصر المحرفة للمعلومة المالية بالبيئة الجزائرية

لعل الهدف الرئيسي من وراء مهمة المراجعة الخارجية هو إضافة تأكيد معقول عن مدى خلو المعلومة المالية من التحريفات، والمتمثلة في كل من الأخطاء والغش والتلاعب وغيرها من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بهدف خدمة طرف ثالث، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض في مقام أول للعناصر المحرفة للمعلومة المالية ليتم بعد ذلك التطرق لمسؤولية المراجع الخارجي اتجاه هذه الأخيرة.

¹ علون محمد أمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2016/2015، ص ص 107-108.

الفرع الأول: الأخطاء

يقصد بها تلك الأخطاء العفوية غير المقصودة، والتي يمكن تصنيفها إلى أخطاء حذف أو أخطاء ارتكابية مثل الأخطاء الحسابية أو أخطاء تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الناتجة عن التفسير الخاطئ للحقائق سواء في تقديرات مبالغ معينة أو وصف عمليات معينة أو الإفصاح عنها في الكشوف المالية.¹ وتصنف الأخطاء إلى ما يلي:²

- **أخطاء الحذف أو السهو:** ويقصد بها تلك الأخطاء الناتجة عن عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها بدفتر اليومية، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو أحدهما إلى حساباتها الخاصة بدفتر الأستاذ كليا أو جزئيا، والسهو أو الحذف الكامل للقيد لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة مما يجعل اكتشافه صعبا، أما عن الحذف الجزئي فمن الطبيعي أن يكون اكتشافه سهلا لما يترتب عليه من عدم التوازن في ميزان المراجعة، وأن عملية الترحيل كفيلة باكتشاف مثل هذا الخطأ؛
- **أخطاء ارتكابية:** ويقصد بها تلك الأخطاء الناتجة في العمليات الحسابية أو نتيجة إجراء القيود المحاسبية بطريقة غير صحيحة كليا والتي لا يتأثر بها ميزان المراجعة، أو جزئيا والتي قد يتأثر أو لا يتأثر بها ميزان المراجعة، ويتم اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عند إجراء المراجعة المستندية أو المصادقات الخارجية؛
- **أخطاء فنية:** ويقصد بها تلك الأخطاء الناتجة عن عدم فهم المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها، أو الجهل بها وبطرق تطبيقها، وهذا النوع من الأخطاء لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، لذا يتطلب على المراجع الخارجي بذل العناية اللازمة حتى يستطيع اكتشافها عن طريق الرجوع إلى المستندات وتحليل الأرقام ومقارنتها مع أرقام السنوات السابقة وغير ذلك من الطرق؛
- **أخطاء متكافئة أو معوضة:** ويقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها، بمعنى الخطأ الذي يرتكب قد يحدث خطأ آخر بنفس القيمة وبالجانب المعاكس للخطأ الأول مما يؤدي إلى تكافؤ الخطأين، بالتالي ينتج عنه عدم التأثير على توازن ميزان المراجعة، وهو ما يجعل اكتشافهما صعبا، ولا يستطيع المراجع الخارجي اكتشافهما إلا إذا بذل عناية تامة في عملية المراجعة المستندية والحسابية؛

¹ محمد سامي راضى، موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية - مراجعة الأداء البيئي - مراجعة حوكمة الشركات - جودة المراجعة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2011، ص 383.

² محمد حوي، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر)، مقال منشور بمجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، ديسمبر 2017، ص ص 341-342.

- **أخطاء كتابية:** ويقصد بها تلك الأخطاء الناتجة عن عملية ترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر، أو ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن لجانب آخر.

الفرع الثاني: المخالفات

يقصد بالمخالفات تلك الأخطاء المتعمدة كالاختلاس والاحتيال، وهي تشير إلى تحريف أو حذف معلومات ضرورية عن مبالغ أو إفصاحات في الكشف المالية بقصد أو تعمد إعداد كشوف مضللة تتضمن غشا إداريا أو تعمد التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹

وفي هذا الصدد يعرف الغش أنه أفعال متعمدة من جانب شخص أو أكثر من الإدارة أو العاملين أو طرف ثالث، حيث تؤدي هذه الأفعال إلى وجود تحريف في الكشف المالية، بمعنى إظهار رقم أي عنصر من عناصر الكشف المالية على خلاف الحقيقة.² ويتخذ الغش الشكلين الآتيين:³

- **اختلاس الأصول:** يعد هذا الأخير أحد أنواع الغش الذي يتضمن سرقة بعض أصول المؤسسة، وفي العديد من الحالات لا يتضمن الاختلاس مبالغ ذات اثر جوهري على الكشف المالية، ولكن من ناحية أخرى، فإن فقد المؤسسة لأصولها يعطي مؤشرا هاما لوجوب قلق الإدارة حول هذه الظاهرة، ويسمى أحيانا هذا النوع من الغش بغش العاملين والموظفين لأنه عادة ما يتم في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي للمؤسسة على الرغم من تورط الإدارة العليا في بعض الحالات في مثل هذا النوع من الغش، كون أنها أكثر قدرة من الموظفين على إخفاء تلك الاختلاسات بشكل يصعب اكتشافه؛

- **إعداد تقارير مالية مضللة:** يتضمن هذا النوع من الغش التحريفات المعتمدة التي تشمل على حذف قيم معينة، أو إخفاء إفصاحات معينة بهدف خداع مستخدمي الكشف المالية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال قيام الإدارة بإدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي الكشف المالية للتأثير على إدراكهم بشأن أداء الوحدة وربحيتها، ومن الممكن إعداد تقارير مالية مضللة من خلال التلاعب، التزوير وتغيير السجلات المحاسبية والوثائق المساندة التي يتم إعداد الكشف المالية بناء عليها، أو من خلال التعمد في

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 383.

² عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2014، ص 223.

³ شحاته السيد شحاته، المراجعة المتكاملة: مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2014، ص ص 147-148.

سوء تمثيل أو حذف الأحداث، العمليات أو المعلومات الجوهرية من الكشوف المالية، سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية التي تتعلق بالقيم، التصنيفات، طرق العرض أو الإفصاح.

أما عن جريمة غسيل الأموال، فهي تعرف أنها نقل الأموال وغيرها من الأرصدات التي تم تكوينها من أنشطة غير مشروعة إلى المؤسسات المالية والمنظمات الشرعية لإخفاء مصدرها.¹

وهناك خصيتان هامتان تميز جريمة غسيل الأموال عن نشاط الغش، والمتمثلة فيما يلي:

❖ إن احتمال تأثير جريمة غسيل الأموال في الكشوف المالية هو احتمال ضئيل للغاية مقارنة بأنشطة الغش بصفة عامة؛

❖ إن الأنشطة المتصلة بالغش عادة ما ينتج عنها خسارة أو اختفاء الأصول أو الإيرادات، بينما جريمة غسيل الأموال ينتج عنها عادة وجود مبالغ ضخمة غير مرئية يجب فصلها عن مصدرها بأقصى سرعة ممكنة وبطريقة لا يمكن اكتشافها.²

الفرع الثالث: المحاسبة الإبداعية

لقد أدت الانهيارات والفضائح المالية وضغوط مستخدمي الكشوف المالية إلى ظهور مصطلح يعرف باسم "الابتكار" أو "الإبداع المحاسبي" أو "المحاسبة الإبداعية"، ويعني استخدام المعرفة المحاسبية في ممارسة الغش أو التلاعب لكن دون تجاوز المعايير والمبادئ أو الأنظمة والقوانين، لذا سميت بالمحاسبة الإبداعية باعتبارها فنا من فنون التضليل.³ وبهذا أصبحت المحاسبة الإبداعية سمة من سمات المؤسسات التي تسير بطريق الإخفاق، حيث تعتبر وسيلة لحجب الرؤية عن النتائج الفعلية للمؤسسة حفاظا على المركز الائتماني، وتضليلا للمستثمرين، وهي صفات الإدارة التي لا تقبل الإخفاق لكنها تقبل خداع نفسها.⁴

وفي هذا الصدد، يتضح على ضوء ما تم الإشارة إليه أن المحاسبة الإبداعية تعد بمثابة تلك التقنية الحديثة المستعملة لأجل تحريف المعلومة المالية، والتي قد يمكن تمييزها عن باقي المحالفات أنها تنفذ دون الانحراف عن تطبيق الأحكام التنظيمية والمرجع المحاسبي المطبق.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد المتقدم، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 290.

² نفس المرجع أعلاه، ص 312-313.

³ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2019، ص 23.

⁴ حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 112.

الفرع الرابع: المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي اتجاه العناصر المحرفة للمعلومة المالية بالبيئة الجزائرية

يتطلب على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة في مرحلة تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج إجراءات المراجعة الخارجية، وممارسة قدر ملائم من الشك المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات وفقا لمفهوم التأكد المعقول.¹

حيث استهدف معيار المراجعة الدولي رقم 240 في توفير بعض الإرشادات بشأن مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف والتقرير عن التلاعب والغش عند مراجعة الكشوف المالية، وأكد أن الإدارة والمسؤولين عن تنفيذ حوكمة الشركات هم المسؤولون من الأساس عن منع واكتشاف الغش والتلاعب من خلال وضع آليات ملائمة لهذا الغرض، أما مسؤولية المراجع الخارجي فمازالت محصورة في إبداء الرأي على الكشوف المالية ولكنه ليس مسئولا عن منع التلاعب، كما أشار هذا المعيار إلى أهمية وطرق ومسؤولية توصيل المراجع الخارجي للتحريف الناتج عن التلاعب أو التلاعب المتوقع للإدارة وأحيانا للجهات الرقابية والإشرافية للشركة، كما لا يعتبر المراجع الخارجي مسئولا عن الإفصاح عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية، وإنما تقتصر مسؤوليته في إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة فقط، وذلك حفاظا على قواعد السلوك المهني، إلا في حالات خاصة تستوجب من المراجع الخارجي الإفصاح فيها عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية.²

وتجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى هذه الأخيرة بشكل مفصل من خلال القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له، فقد أشار بشكل عام إلى أن مهمة المراجعة الخارجية القانونية تتجلى أساسا في المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.³

حيث يعبر المراجع الخارجي من خلال رأيه أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمحمل الحسابات السنوية والمتمثلة في كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق، وحتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم المراجع الخارجي بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من

¹ أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2013، ص 292.

² شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات: جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية - اختبار

المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 313-314.

³ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 7.

العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتمد للاختلالات التي اكتشفها.¹

إضافة لذلك، يعد المراجع الخارجي مسؤولاً تجاه المؤسسة محل المراجعة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه المؤسسة أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون رقم 10-01، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاناة مخالفة يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.²

كما تمت الإشارة لمسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والمخالفات عند تنفيذ المهمة، وتبليغها والتقرير عنها من خلال معايير تقارير المراجع الخارجي الأخرى، والمتمثلة فيما يلي:³

✓ **بخصوص معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:** ففي حالة وجوب أن تكون اتفاقية مرخصة واكتشف المراجع الخارجي أنها غير مرخصة، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية؛

✓ **بخصوص معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:** يتطلب على المراجع الخارجي أن يطلع في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات؛

✓ **بخصوص معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان:** فعندما لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة كلياً أو بالأغلبية من حياسة الدولة، يجب أن يشير المراجع الخارجي إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل بالنسبة لأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، ولا يصيغ خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014، العدد 24، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، الفقرات: 3.1، 4.1 و 6.1، ص 13.

² قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص 10.

³ قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مرجع سبق ذكره، الملحق، ص 15-19.

الخاتمة

على ضوء ما تم تناوله خلال هذا الفصل، اتضح أن تطور المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية كان غير مستقر، إذ خضعت للنصوص التنظيمية التي وضعها المستعمر الفرنسي حتى غداة الاستقلال، ليتم بعد ذلك الشروع في تنظيمها وفقا للنصوص القانونية الجزائرية، حيث تولت ممارستها هيئات وموظفي الدولة لمراقبة مالية الدولة كنتيجة للنظام الاشتراكي السائد آنذاك، بالإضافة لتعيين أشخاص مهنيين مستقلين لممارستها، خاصة بعد اكتساب المؤسسات العمومية الاقتصادية للشخصية المعنوية وخضوعها للقانون التجاري.

وكنتيجة للتغيير الجذري في مخرجات المنظومة المحاسبية، تم إعادة تنظيم المهنة من جديد بما يتماشى وهذه المخرجات، حيث تم صدور القانون رقم 10-01 الذي أدى إلى إلغاء معظم النصوص التي خضعت لها المهنة منذ نشأتها، والذي لا يزال ساري التطبيق إلى يومنا هذا، وتم إرفاقه بنصوص تشريعية معدلة ومتممة له، وفي هذا الصدد تم إحداث وإنشاء هيئات جديدة مشرفة على المهنة وتحديد شروط وكيفيات ممارسة جديدة، كما تم تدعيم المهنة بمجموعة من المعايير المستمدة بأسلوب شبه كامل من المعايير الدولية للمراجعة، وذلك سعيا لتحقيق توافق دولي في هذا المجال، وتكييفه مع مخرجات المنظومة المحاسبية المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة.

وفي هذا السياق، يعد المجلس الوطني للمحاسبة بمثابة الهيئة القائمة على إصدار هذه المعايير تحت مسمى المعايير الجزائرية للمراجعة، وذلك على شكل مقررات متضمنة لهذه الأخيرة، خلال فترات إصدار متباعدة منذ سنة 2016 إلى يومنا هذا، حيث يبلغ عددها حاليا ستة عشر (16) معيار وهي في تزايد مستمر، وقد أعطى أهمية لمعايير المجموعة الخامسة المتعلقة بأدلة الإثبات، لكنه لم يتم صدور أي نص تشريعي يوحى على إلزامية تطبيقها، وقد عالج كل معيار بشكل تفصيلي للواجبات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها والأهداف التي يتطلب عليه تحقيقها بشأن مجال أو عنصر معين في إطار قيامه بمهمة المراجعة الخارجية التعاقدية أو القانونية.

ومن ناحية أخرى، فإن مهنة المراجعة الخارجية كغيرها من المهن لها مدخلات ومخرجات، فمخرجاتها عبارة عن التقرير، أما المدخلات فتتجلى في تلك المعلومات المالية التي يفرزها نظام معلومات المحاسبة المالية بعد معالجته للبيانات المالية، ويجب أن تتمتع هذه المعلومات بمجموعة من الخصائص كنتيجة لتعرضها للأخطاء والغش والتلاعبات، لذلك بات من الضروري إضافة تأكيد معقول من طرف المراجع الخارجي للتعبير عن مدى خلو هذه المعلومات من التحريفات بهدف خدمة طرف ثالث، لذا سيتم من خلال الفصل اللاحق التطرق لإجراءات المراجع الخارجي في تأكده من تمتع المعلومة المالية لخاصية المصدقية، عند أداء مهمته وفق المعايير الجزائرية للمراجعة، وذلك لما لهذه الخاصية من علاقة مباشرة في الإشارة عن مدى خلو المعلومات المالية من التحريفات.

الفصل الثالث:

إجراءات تعزيز

مصادقية المعلومة

المالية في ظل المعايير

الجزائية للمراجعة

تمهيد

إن الهدف الأساسي من مهمة المراجعة الخارجية، سواء التعاقدية أو القانونية، يتجلى في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية الواردة بالكشوف المالية لخدمة الغير، وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات يتبعها المراجع الخارجي خلال تنفيذه للمهمة والتي تسمح له بالتأكد من مدى اتسام المعلومة المالية بالمصداقية، من حيث توفرها لعنصر التمثيل الصادق أي أن تكون خالية من الأخطاء والغش وغيرها من الاختلالات المعتبرة، وكذا توفرها لعنصر القابلية للتحقق وذلك باعتبار المراجع الخارجي طرف آخر يتوصل إلى نتائج تقريبية مقارنة بالطرف المعد للمعلومة المالية، وأخيرا توفرها لعنصر الحيادية وذلك باعتبار المراجع الخارجي في حد ذاته شخص مهني محايد ليس له ميول لأي طرف والذي يتوصل أيضا إلى نتائج تقريبية مقارنة بحيادية الطرف المعد للمعلومة المالية.

وبعد الخوض في البيئة الجزائرية، اتضح أن المرجعية القانونية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية تتجلى في القانون رقم 01-10 وكذا النصوص التشريعية المنبثقة عنه، غير أن المجلس الوطني للمحاسبة قام بالشروع في تبني المعايير الدولية للمراجعة بإصدار (16) ستة عشر معيار جزائري للمراجعة خلال الفترة 2016-2018، حيث تعد هذه الأخيرة بمثابة دليل ومرشد إلى جانب النصوص التشريعية السارية المفعول.

وفي هذا السياق، سيتم من خلال هذا الفصل عرض الإجراءات الداعمة لمصداقية المعلومة المالية، المطلوبة عند تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة إلى غاية سنة 2018، وذلك بشأن كل مرحلة من مراحل المهمة، على النحو التالي:

المبحث الأول: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة

المبحث الثاني: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة تنفيذ المهمة

المبحث الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة أعمال نهاية المهمة

المبحث الرابع: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة

المبحث الأول: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة

إن التأكد من اتسام المعلومة المالية بالمصداقية مرتبط بمدى نجاح مهمة المراجعة الخارجية، والتي تتطلب بدورها في مرحلة أولى اتفاق المراجع الخارجي المسبق مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة محل المراجعة على الشروط التي على أساسها يتم تنفيذ المهمة، بالإضافة إلى التخطيط للملائم لها. وفي هذا الصدد سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى واجبات المراجع الخارجي بشأن هذه الأخيرة، في ظل ما عاجلته المعايير الجزائرية للمراجعة.

المطلب الأول: إعداد رسالة المهمة

لقبول وتنفيذ مهمة المراجعة الخارجية يستوجب الاتفاق المسبق على شروط معينة بين المراجع الخارجي والإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة محل المراجعة، والتي تدون على شكل عقد بين الطرفين المشار إليهما، موسوم برسالة المهمة. لذا سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى الأحكام الأساسية الواجب تدوينها في رسالة المهمة، وكذا الإجراءات المتعلقة بإعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة و/أو المشتركة، وإجراءات الاتفاق على الشروط والمصادقة على أحكام رسالة المهمة.

الفرع الأول: الأحكام الأساسية لرسالة المهمة

يجب أن تدون أحكام مهمة المراجعة الخارجية في رسالة مهمة متضمنة ما يلي:

✓ هدف ونطاق المراجعة الخارجية المتضمن الكشف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير المراجعة؛

✓ مسؤوليات المراجع الخارجي ومسؤوليات الإدارة؛

✓ تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛

✓ الإشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المراجع الخارجي؛

✓ قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛

✓ مخطط وتنفيذ المراجعة الخارجية؛

✓ الإشارة لوجود خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم

التخطيط للمهمة وتنفيذها بشكل صحيح، وذلك نظرا للحدود المرتبطة بالمراجعة الخارجية وكذا تلك

المرتبطة بالمراقبة الداخلية؛

✓ الإشارة على إلزامية تقديم الإدارة لتصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات

التي تقوم عليها؛

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

- ✓ الإشارة على إلزامية تقديم الإدارة لمشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمراجع الخارجي حتى تسمح له بإتمام المهمة وفق الرزنامة المقترحة؛
- ✓ الإشارة على إلزامية إعلام الإدارة المراجع الخارجي بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير المراجع الخارجي وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.¹
- من جهة أخرى، إذا طرأت الحالات التالية، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:
- ✓ الأحكام المتعلقة بمشاركة مراجعين خارجيين آخرين أو خبراء؛
- ✓ الأحكام المتعلقة بإشراك مراجعين داخليين أو مستخدمي المؤسسة؛
- ✓ الأحكام التي يجب اتخاذها مع المراجع الخارجي السابق، وعند الاقتضاء في حالة المراجعة الأولية.²

الفرع الثاني: إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة

يشير بادئ ذي بدئ في حالة المراجعات المتكررة، أن رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المراجع الخارجي في السنة الأولى يجب أن تتم المصادقة عليها من الطرفين المعنيين، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة، غير أنه يتطلب على المراجع الخارجي أثناء تأدية مهمته تحديد إذا كان من الضروري تذكير المؤسسة بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها عن طريق دمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية، وذلك عندما يعلق الأمر بالحالات التالية:

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المراجع الخارجي؛
- مواجهة المراجع الخارجي لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛
- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛
- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات المؤسسة؛
- وقوع حدث أو طلب من المؤسسة يتطلب واجبات إضافية من طرف المراجع الخارجي.³

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 9.

² سفاحلو رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 214.

³ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 11، 12 و 13.

الفرع الثالث: إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المشتركة

في حالة وجود عدة مراجعين خارجيين مشتركين لشركة واحدة فلهم الاختيار بين إعداد إما رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية، كما أنه عندما يكون المراجع الخارجي للشركة الأم هو نفسه المراجع الخارجي للشركات التابعة لها، فله الاختيار على تقديم رسالة مهمة مشتركة.¹

ففي حالة اختيار المراجعين الخارجيين إعداد رسالة مهمة مشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بينهم وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم، أما عندما يكون المراجع الخارجي للشركة التي تقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مراجع خارجي لشركة أو شركات أخرى تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة شركات شرط أن يطلب من الشركة الأم التأكيد خطيا أن جميع الشركات التابعة لها قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل ما يخصه.²

الفرع الرابع: الاتفاق على الشروط والمصادقة على أحكام رسالة المهمة

إلى جانب الأحكام الأساسية لرسالة المهمة المشار إليها سابقا، يجب أن يتضمن المراجع الخارجي أن الشروط المسبقة للمراجعة الخارجية مجتمعة، خاصة:

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة وهدف كشفها المالية؛
 - الإدارة تعترف، تدرك وتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛
 - تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية فعال؛
 - لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبة الضرورية للقيام بالمهمة.³
- وفي هذا السياق عندما تكون الشروط التي ستجرى المراجعة الخارجية على أساسها قد تم الاتفاق عليها، والمتمثلة في ضمان أن الشروط المسبقة للمهمة مجتمعة وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع الخارجي والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة المراجعة الخارجية، يقوم المراجع الخارجي

¹ بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مريم عامر، إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية - دراسة عينة من المعايير -، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018، ص 236.

² Abdelkader AYADI, Youcef BELGUET, **Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égal Et Les Normes Algériennes D'audit (NAA) En Algérie, Cas : NAA 210/ Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit**, Revue Economiques des Business et Commerce, Université de M'sila, Algérie, Volume 3, Numéro 2, 2018, p 552. Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/74144>, Visité le 17/03/2019 à 15h.

³ ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 200.

بقبول ومتابعة المهمة، شرط أن يطلب من المؤسسة تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، وكذا تدوين في ملف عمله كل اختلاف محتمل.¹

غير أنه عند افتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة، توقع المراجع الخارجي عدم قدرته على إبداء رأيه حول الكشف المالية، فإنه يتطلب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة، وفي حالة عدم معالجة هذا الأمر يقوم برفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.²

المطلب الثاني: التخطيط للمهمة

بعد قبول المراجع الخارجي المهمة ينتقل إلى الخطوة الموالية المتمثلة في الشروع في عملية التخطيط، حيث يتطلب عليه في المقام الأول التعرف على المؤسسة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية الذي يعالجه بالتفصيل المعيار الجزائري للمراجعة رقم 315، والذي لم يتم صدوره إلى يومنا هذا من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، ليتم بعد ذلك إعداد إستراتيجية عامة وبرنامج عمل.

الفرع الأول: الإجراءات التمهيدية للتخطيط للمهمة

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة أولاً إلى ماهية التخطيط من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة، ومن ثم التطرق إلى الأعمال الأولية للتخطيط للمهمة.

أولاً: ماهية التخطيط

1- تعريف التخطيط

يعرف التخطيط أنه عملية مستمرة ومتكررة غالباً ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة) بنهاية المراجعة السابقة ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من المراجعة الجارية.³ حيث يمثل تخطيط مهمة المراجعة في توقع:

¹ يزيد تفرات، ريمة بصري، لعبيدي مهاوات، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي - دراسة حالة المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية"، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018، ص 63.

² SEFFAHLOU Rachid, **Planification et réalisation d'une mission de commissariat aux comptes selon les nouvelles normes Algériennes d'audit (NAA)**, Revue Nouvelle Economie, Université de Khemis Miliana, Algérie, Volume 2, Numéro 19, 2018, p 7.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54672>, Visité le 18/03/2019 à 1h.

³ مريم ظريف، أمين الحائك، **تخطيط تدقيق الكشوف المالية وفق المعيار الجزائري للتدقيق 300 والمعايير الدولية للتدقيق**، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018، ص 196.

- المنهج العام للأعمال؛
- إجراءات المراجعة التي يتعين تنفيذها من طرف أعضاء فريق المراجعة؛
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق المراجعة ومراجعة أعمالهم؛
- طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة، بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء؛
- عند الاقتضاء، تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراقبة حسابات المؤسسات في محيط الإدماج.¹

2- هدف التخطيط

- تخطيط المراجعة يتطلب إعداد إستراتيجية عامة للمراجعة مكيفة للمهمة وعرض برنامج عمل، فالتخطيط الملائم يفيد مراجعة الكشوف المالية، حيث يساعد المراجع في هذا الاتجاه على:
- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة للمراجعة؛
 - تحديد وحل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب؛
 - تنظيم وتسيير صحيح لمهمة المراجعة بغية إنجازها بفعالية وكفاءة.²
- التخطيط الملائم يمكن أيضا أن يساعد المراجع الخارجي في:
- اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ذوي المستويات المناسبة من القدرات والكفاءات، للاستجابة للمخاطر المتوقعة والتوجيه الصحيح للمهام؛
 - التوجيه والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم؛
 - عند الاقتضاء، تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مراجعي عناصر المجمع والخبراء.³

¹ SEFFAHLOU Rachid, op cit, p 11.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54672>, Visité le 20/03/2019 à 11h.

² BELGUET Youcef, **La pratique de Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit, Cas : NAA 300/ Planification d'un audit d'états financiers**, Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, Ecole Supérieure de Commerce, Algérie, Volume 12, Numéro 24, 2017, p 8.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/34118>, Visité le 20/03/2019 à 13h.

³ SEFFAHLOU Rachid, op cit, p 10.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54672>, Visité le 20/03/2019 à 14h.

ثانيا: الأعمال الأولية للتخطيط للمهمة

إن هدف المراجع الخارجي يتجلى في تخطيط المراجعة حتى تنجز المهمة بفعالية،¹ وفي هذا الإطار يلزم بإعداد إستراتيجية مراجعة وبرنامج عمل وفقا لحجم المؤسسة ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.² وفي هذا السياق، قبل البداية في مهمة المراجعة الأولية، على المراجع الخارجي القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 220، المتعلقة بقبول الزبون ومهمة المراجعة الخاصة، وكذا التواصل مع المراجع السابق في حالة تغيير المراجع، طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية، أما عند بداية مهمة المراجعة الجارية، يجب على المراجع الخارجي وضع الإجراءات التالية:

- القيام بالإجراءات المطلوبة في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 220، المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة المراجعة الخاصة؛
 - تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلالية، وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 220؛
 - التحقق من معرفة بنود المهمة، كما هو مطلوب في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210.³
- إضافة لذلك، قد تتضمن عملية التخطيط الحاجة إلى اعتبار بعض المسائل، حتى قبل تحديد وتقييم المراجع الخارجي لمخاطر الاختلالات المتصورة، مثل:
- الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر؛
 - التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة وكيفية مطابقة هذا الأخير لها؛
 - تحديد الاعتبارية، مشاركة الخبراء وإنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.⁴

الفرع الثاني: إشراك الأعضاء الرئيسيين للفريق المكلف بالمهمة والقيام بعملية التنسيق والاستشارة

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لإلزامية إشراك الأعضاء الرئيسيين للفريق المكلف بالمهمة في عملية التخطيط وإمكانية قيام المراجع الخارجي بعملية التنسيق والاستشارة، كما يلي:

¹ يحايوي نصيرة، كحلوش أمينة، تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، المجلد 8، العدد 2، 2018، ص 433.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/72518>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/03/20 على الساعة الثالثة زوالا.

² يزيد تفرات، ريمة بصري، لعبيدي مهاوات، مرجع سبق ذكره، ص 65.

³ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية، مرجع سبق ذكره، ص 5-6.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص 3.

أولاً: إشراك الأعضاء الرئيسيين للفريق المكلف بالمهمة

يجب على مسئول المهمة وعلى الأعضاء الرئيسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يشاركوا في تخطيط المراجعة، بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين للفريق المكلف بالمهمة والمشاركة فيها، حيث يعود إشراك مسئول المهمة والأعضاء الآخرين الرئيسيين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط المراجعة بالفائدة على خبرتهم ومعارفهم، كما يسمح بتحسين فعالية وكفاءة عملية التخطيط.¹

وتجدر الإشارة هنا أن طبيعة ونطاق المراجعة يتغيران حسب حجم ودرجة تعقيد المؤسسة،² فعلى المراجع الخارجي تخطيط طبيعة، رزنامة ونطاق التعليمات التي ستقدم والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، كذلك مراجعة أعمالهم وفقاً لما يلي:

- حجم المؤسسة ومدى تعقيدها؛
- المجال المعني بالمراجعة؛
- تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة؛
- كفاءات وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بمهمة إنجاز عمل المراجعة.³

ثانياً: تنسيق الأعمال والقيام بعملية الاستشارة

يتعلق الأمر في هذه الحالة بما يلي:⁴

❖ تنسيق الأعمال مع مستخدمي المؤسسة

يمكن للمراجع الخارجي أن يقرر مناقشة إدارة المؤسسة حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط، من أجل تسهيل أداء وإدارة مهمة المراجعة دون التعرض لفعالية مراجعته، ويبقى مسؤولاً عن الإستراتيجية العامة للمراجعة أو برنامج العمل؛

¹ SEFFAHLOU Rachid, op cit, p 12.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54672>, Visité le 20/03/2019 à 22h.

² BELGUET Youcef, **La pratique de Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit, Cas : NAA 300/ Planification d'un audit d'états financiers**, op cit, p 8.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/34118>, Visité le 20/03/2019 à 23h.

³ مريم ظريف، أئمن الحائك، مرجع سبق ذكره، ص 199.

⁴ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية، مرجع سبق ذكره، ص ص 3-6.

❖ استشارة مراجعين آخرين أو الهيئة المهنية

في حالة المؤسسات الصغيرة، عند إنجاز المراجعة كليا من طرف مراجع وحيد ممضي لتقرير المراجعة، فإنه لا تطرح مسائل الإدارة والإشراف على أعضاء الفريق المكلفين بالمهمة وكذلك مراجعة أعمالهم، لكن عند مواجهة مشاكل خاصة معقدة أو غير مألوفة، وإذا قام بالمراجعة مهني يمارس المهنة بشكل فردي، يكون من المستحسن استشارة مراجعين آخرين ذوي خبرة ومؤهلين أو الهيئة المهنية التي يكون المراجع عضوا فيها.

الفرع الثالث: إعداد إستراتيجية عامة للمهمة

إستراتيجية المراجعة تصف المنهج العام للأعمال، والتي تتضمن خاصة نطاق ورزنامة وتوجيه الأعمال، وكذا عتبة أو عتبات الدلالة المستخدمة والمبادئ التوجيهية الضرورية لتحضير برنامج العمل، فعند إعداد الإستراتيجية العامة للمراجعة، على المراجع الخارجي القيام بما يلي:

- تعريف خصائص المهمة التي تحدد نطاقها؛
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لأجل تخطيط رزنامة المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها وفقا لحكمه المهني مهمة لتوجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة؛
- الأخذ بعين الاعتبار نتيجة الأعمال الأولية لتخطيط المهمة التي سبق إنجازها، وعند الاقتضاء تحديد إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للمؤسسة من طرف المراجع الخارجي ملائمة في هذه الحالة، والتأكد من طبيعة، رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.¹

الفرع الرابع: إعداد برنامج عمل

يحدد برنامج العمل بصفة مفصلة أكثر لطبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية، خلال السنة المالية، لتنفيذ خطة المهمة بغية تقليص خطر المراجعة إلى مستوى ضعيف ومقبول.²

¹ SEFFAHLOU Rachid, op cit, pp 11-13.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54672>, Visité le 21/03/2019 à 2h.

² BELGUET Youcef, **La pratique de Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit, Cas : NAA 300/ Planification d'un audit d'états financiers**, op cit, p 8.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/34118>, Visité le 21/03/2019 à 11h.

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

وفي هذا السياق يتطلب على المراجع الخارجي إعداد برنامج عمل يتضمن وصفا لما يلي:

- طبيعة، رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، المحددة وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 315 الموسوم بالتعرف على مخاطر الاختلالات المعتمدة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه؛
- طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات المراجعة التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات، المحددة وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 330 الموسوم برد المدقق على المخاطر المقيمة؛
- إجراءات المراجعة المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة.¹

المطلب الثالث: استخدام أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة الخارجية

نظرا لحجم المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة محل المراجعة، والتي يتعين على المراجع الخارجي مراجعتها، فقد يوفر المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610 إجراءات تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المراجعين الداخليين قبل الشروع في تنفيذ المهمة، بالإضافة إلى تحديد مدى ملائمتها لاحتياجات المهمة في حالة استخدامها.

الفرع الأول: العلاقة بين وظيفتي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن المؤسسة مثلما هو مطلوب من المراجع الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، فهو يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المراجعين الداخليين، وبالرغم من اختلاف أهداف كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.²

وفي هذا السياق، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المراجع الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات المراجعة الخارجية، محددًا بذلك:

- احتمالية ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للمراجعة الداخلية؛

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية، مرجع سبق ذكره، ص 5.

² المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 5 و4، ص 3.

- في حال تأكد ذلك، الأثر المتوقع لأعمال المراجعين الداخليين على طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة الخارجية.¹

الفرع الثاني: تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المراجعين الداخليين

أولاً: الأخذ بعين الاعتبار طبيعة أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية

بشكل عام، قد تشمل أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية مهمة أو عدة مهام كآتي:

- **متابعة المراقبة الداخلية:** فقد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أدائها والتوصيات الرامية لتحسينها؛
- **فحص المعلومة المالية العملية:** فقد توكل لوظيفة المراجعة الداخلية مهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف وتقديم المعلومة المالية العملية والقيام بالتحريات الخاصة حول الجوانب الفردية بما فيها القيام بفحص تفاصيل المعاملات، أرصدة الحسابات والإجراءات؛
- **إعادة النظر في الأنشطة العملية:** فقد توكل إلى وظيفة المراجعة الداخلية مهمة إعادة النظر في اقتصاد، فعالية ونجاعة الأنشطة العملية بما فيها الأنشطة الغير مالية للمؤسسة؛
- **فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية:** فقد توكل إلى وظيفة المراجعة الداخلية مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية والتشريعية أو الواجبات الخارجية وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة ومقتضيات أخرى داخلية؛
- **إدارة المخاطر:** فقد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية التنظيم من خلال تحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي تتعرض لها المؤسسة والمساهمة في تحسين أنظمة المراجعة وإدارة المخاطر؛
- **الحوكمة:** يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم وأخلاقيات المؤسسة، نجاعة الإدارة وشفافية تسييرها.²

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 3 و7، ص 3.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 7، ص 4.

ثانيا: تحديد مدى ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة الخارجية

قصد تحديد ما إذا كانت أعمال المراجعين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات المراجعة، على المراجع الخارجي تقييم:

- موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال موقعها في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛
- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي (التواصل بكل حرية مع المراجع الخارجي في إطار لقاءات دورية)؛
- الكفاءة التقنية للمراجعين الداخليين (تكوين وخبرة، طريقة توظيفهم وإذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها)؛
- عما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية للمؤسسة تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو إلى إطار سامي لديه السلطة الملائمة، وإمكانية المراجعين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيرها؛
- إذا لم يكن للمراجعين الداخليين مسؤوليات متضاربة؛
- إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة المراجعة الداخلية؛
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة المراجعة الداخلية؛
- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة المراجعة الداخلية وإلى أي مدى؛
- احتمال أن تتم أعمال المراجعين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها).¹

الفرع الثالث: تحديد الأثر المتوقع لأعمال المراجعين الداخليين

من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المراجعين الداخليين على طبيعة، رزنامة أو امتداد إجراءات المراجع الخارجي، يجب أخذ بعين الاعتبار:

- طبيعة وامتداد الأعمال المنجزة الخاصة، أو التي سيتم إنجازها من طرف المراجعين الداخليين، فقد يكون مجدي الاتفاق مسبقا مع المراجعين الداخليين حول رزنامة أعمالهم، امتداد وتغطية المراجعة؛

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، الفقرة 8، ص 4.

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

- تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشف المالية؛
- درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المراجعين الداخليين استنادا إلى التأكيدات المعنية.¹

الفرع الرابع: استخدام أعمال المراجعين الداخليين الخاصة

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لإجراءات تحديد ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجع الخارجي، لإمكانية استخدامها.

أولا: تحديد ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجاته الخاصة

ليتمكن من استعمال الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين، على المراجع الخارجي تقييم ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة حول هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة، وتحتوي هذه الإجراءات على:

- النظر في إجراءات المراجعة الموضوعة من طرف المراجعين الداخليين؛
 - فحص عناصر سبق وأن راجعها المراجعون الداخليون؛
 - فحص عناصر مشابهة أخرى.²
- ولتحديد ملائمة الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين لاحتياجاته الخاصة، على المراجع الخارجي تقييم:
- أن الأعمال أنجزت من طرف مراجعين داخليين ذو تكوين تقني وخبرة مهنية كافيين بصفتهم مراجعين داخليين؛
 - تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح؛
 - تم جمع العناصر المقنعة الملائمة لتمكين المراجعين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛
 - النتائج المستخرجة ملائمة للظروف والتقارير التي أعدها المراجعين الداخليين متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛

¹ فياش أمال، بوعبادة فتحية، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية "دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق"، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد 12، العدد 1، 2017، ص 207.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54438>، تاريخ الاطلاع عليه: 2019/04/13 على الساعة التاسعة صباحا.

² المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، الفقرة 10، ص 5.

- كل الاستثناءات أو النقاط الغير اعتيادية التي ظهرت في أعمال المراجعين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح.¹

ثانيا: الاتفاق المسبق مع المراجعين الداخليين

عندما تعتبر أعمال المراجعين الداخليين واحد من العوامل المحددة لطبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة الخارجية، قد يكون من المجدي الاتفاق المسبق مع المراجعين الداخليين حول النقاط التالية:

- رزنامة أعمالهم؛
- امتداد تغطية المراجعة؛
- عتبة الدلالة بالنظر إلى الكشف المالية في مجملها، أو عند الاقتضاء، الحد أو الحدود المعبرة المحددة لتدفقات عمليات خاصة، أرصدة الحسابات الخاصة أو المعلومات الواجب تقديمها في الكشف المالية وعتبة التخطيط؛
- الطرق المقترحة لاختيار العناصر؛
- توثيق الأعمال المنجزة؛
- إجراءات استعراض الأعمال وتقريرها.²

المطلب الرابع: تشكيل ملفات العمل واختيار العناصر لغرض اختبارها

بعد قبول المهمة والتخطيط لها، بما فيها تحديد إمكانية وامتداد ومدى ملائمة استخدام أعمال المراجعين الداخليين، يتطلب على المراجع الخارجي إعداد ملفات العمل والشروع في إدراج فيها الوثائق المتعلقة بالإجراءات المنجزة خلال هذه المرحلة، وكذا ترك الملف مفتوح للتوثيق التدريجي للعناصر المتعلقة بالمراحل الموالية. كما أنه قبل الشروع في تنفيذ المهمة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، فنظرا لحجم المعلومات التي تتوفر لدى المؤسسة محل المراجعة، لذا قد يمكن أن يقرر المراجع الخارجي استعمال السبر وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530.

¹ فياش أمال، بوعبانة فتحية، مرجع سبق ذكره، ص 208.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54438>، تاريخ الاطلاع عليه: 2019/04/13 على الساعة العاشرة صباحا.

² المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، الفقرة 12، ص 5-6.

الفرع الأول: ماهية ملفات العمل

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لتعريف وأهمية ملفات العمل من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة.

أولاً- تعريف ملفات العمل

يقصد بملفات العمل أو التوثيق تلك الوثائق التي يعدها المراجع الخارجي أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه لمهمة المراجعة الخارجية، وهي تتشكل من إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها، وقد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات وقابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.¹

ثانياً- أهمية ملفات العمل

تسمح وثائق المراجعة بدعم استنتاج المراجع الخارجي بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 200 الموسوم بـ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية التدقيق"، وأيضاً تأكيد أنه قد تم التخطيط للمراجعة وأدائها وفقاً للمعايير الجزائرية للمراجعة ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة، إضافة لهذا فقد تفيد وثائق المراجعة لغايات كثيرة أخرى نذكرها على سبيل المثال:

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط المراجعة وأدائها؛
- مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال المراجعة في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بمراجعة الأعمال وفقاً للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 220 الموسوم بـ "مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية"؛
- تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم؛
- حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام المراجعة المستقبلية؛
- السماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات وفق المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام المراجعة أو فحص الكشوف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة؛
- السماح بالقيام بتفتيشات خارجية وفقاً لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة.²

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2، ص 3.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 3 و4، نفس الصفحة.

الفرع الثاني: تشكيل ملفات العمل

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لتشكيل ملفات العمل وكذا العناصر المطلوب إدراجها بشأن هذه المرحلة.

أولاً- إعداد ملفات العمل

يجب على المراجع الخارجي أن يعد وثائق المراجعة بشكل تدريجي مع أدائه للمهمة، وقد يعتبر من المفيد أن يعد ويحفظ ملخص يسمى أحيانا "مذكرة موجزة"، باعتباره جزءا من وثائق المراجعة، حيث يشرح فيه النقاط الرئيسية التي تم تحديدها أثناء المراجعة وكيف تمت معالجتها، أو الإحالة من خلال مرجع متقاطع، إلى عناصر أخرى من وثائق المراجعة تحتوي على تلك المعلومات، ومن شأن هذا الملخص تعزيز كفاءة ونجاعة مراجعات وتفتيشات وثائق المراجعة بالأخص في حالة مراجعات مهمة ومعقدة، بالإضافة إلى أن إعداد هذا الملخص قد يساعد المراجع الخارجي في اعتباره للنقاط المهمة.¹

ثانيا: العناصر المطلوب إدراجها في ملفات العمل خلال مرحلة التخطيط

في مرحلة أولى قد يتطلب على المراجع الخارجي إدراج في وثائق المراجعة كل من الإستراتيجية العامة للمراجعة وبرنامج العمل وكذا كل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للمراجعة أو برنامج العمل خلال مهمة المراجعة وأسباب هذه التغيرات، أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة فتكفي مذكرة موجزة لتوثيق إستراتيجية المراجعة التي تتضمن في نفس الوقت القرارات المهمة المتعلقة بنطاق الأعمال، الرزنامة وسيرورة المراجعة.²

الفرع الثالث: اختيار العناصر لغرض اختبارها

إن المراجع الخارجي هو غير ملزم بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة لأجل تأسيس رأيه، إذ بإمكانه على العموم، الاستنتاج على أساس السبر بالاعتماد على عناصر تكون مقنعة أكثر منها استنتاجية، مع استحضار حكمه المهني الخاص وروح النقد لديه أثناء تقييمه لكم ونوعية العناصر المقنعة المجمعة، وبالتالي لكفايتها وملائمتها، كما أن اختيار العناصر لغرض الاختبار هو حاسم لضمان مصداقية ودلالة العناصر المقنعة التي سيتم جمعها، ومن بين الوسائل المتاحة للمراجع الخارجي قصد اختيار العناصر حسب حجم ونوعية العينة تتجلى في

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 6 و10، ص 4-5.

² مريم ظريف، أمن الحائك، مرجع سبق ذكره، ص 200.

اختيار كل العناصر أي الفحص الشامل، اختيار عناصر محددة أو معينة، والسبر، كما أن وضع حيز التنفيذ لواحد من هذه الوسائل أو تركيبها قد يكون ملائما حسب ظروف خاصة.¹

وفي هذا السياق نشير أن السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للمراجعة هو وسيلة توفر للمراجع الخارجي قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه، حيث يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه خاصية الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة وكذا خاصية استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة، في حين تعتبر طريقة سبر غير إحصائية كل طريقة في السبر التي لا تجمع هاتين الخاصيتين، بينما خطر أخذ العينات هو ذلك الذي يتعرض له المراجع الخارجي عندما يعبر عن رأي خاطئ في المراجعة أو عن رأي غير ملائم، على سبيل المثال في الحالات التالية:

- اختبار الإجراءات، استنتاج أن الرقابات أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع والعكس؛
- مراجعة التفاصيل واستنتاج أنه لا توجد اختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع والعكس.²

الفرع الرابع: اختيار طريقة أخذ العينة

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى إجراءات اختيار طريقة أخذ العينة وتحديد حجمها.

أولا: اختيار الطريقة

عند اختيار العينة يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة، وهذا بعد التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل، حيث يتمثل التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل واحد منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة، بينما الاختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المراجع الخارجي مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم، في حين الانحراف هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره الفقرتين 12 و13، ص 5.

² المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 530: السبر في التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 4، 6 و5، ص 3.

الإحصائي¹. وبصفة عامة يتطلب على المراجع الخارجي اختيار عناصر السبر بالكيفية التي تتيح لكل عناصر المجتمع الإحصائي فرصة لاختيارها.²

ثانيا: تحديد حجم العينة

يجب على المراجع الخارجي تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب، ففي المنهج الإحصائي يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم اختيارها، أما في المنهج الغير إحصائي فيقع اختيار العناصر بهدف السبر ضمن الحكم المهني، كما أنه في كل الحالات يجب على المراجع الخارجي أن يكون موضوعيا في اختياره، كما عليه تأسيس اختياراته على طريقة للاختيار.³

المبحث الثاني: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة تنفيذ المهمة

إثر تخطيط المراجع الخارجي للمهمة ينتقل إلى مرحلة مواءمة يقوم من خلالها بجمع العناصر المقنعة لدعم استنتاجه، حيث ترتبط هذه المرحلة بمدى كفاية وملائمة تلك العناصر المجمعة. وفي هذا الصدد أوضحت بعض المعايير الجزائرية للمراجعة بشكل تفصيلي الإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها لجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، بهدف تعزيز مصداقية المعلومات المالية محل المراجعة، خصوصا ما يتعلق باستعمال الإجراءات التحليلية المادية، مراجعة المخزونات والقضايا والمنازعات والمعلومات القطاعية، مراجعة الأرصدة الافتتاحية في ظل مهمة المراجعة الأولية، طلبات المعلومات بما فيها التأكيدات الخارجية، مراجعة التقديرات المحاسبية، مراجعة عناصر تتطلب خبرة في غير مجال المراجع الخارجي.

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق في المقام الأول إلى ماهية العناصر المقنعة، لئتم بعد ذلك عرض الإجراءات المبدئية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، والمتمثلة أساسا في التفتيشات والمراقبة الحسابية، الإجراءات التحليلية المادية، الملاحظة المادية، والأرصدة الافتتاحية في ظل مهمة المراجعة الأولية.

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 530: السبر في التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 10، 7، 8، و9، ص 4.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 16، ص 5.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرات: 11، 12 و13، ص 4.

الفرع الأول: ماهية العناصر المقنعة

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى مفهوم العناصر المقنعة، تقدير كفايتها، ملائمتها، دلالتها ومصداقيتها، وكذا الإجراءات العامة المطلوبة لجمعها.

أولاً: مفهوم العناصر المقنعة

تعد العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المراجع الخارجي المعبر عنه في تقريره، وهي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساساً عن طريق أداء إجراءات أثناء المراجعة، وهي تتمثل بذلك في كل المعلومات التي جمعها المراجع الخارجي قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، حيث تتضمن ما يلي:

❖ المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)، والوثائق الثبوتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل... الخ)، والتي تشكل مصدراً مهماً للعناصر المقنعة؛

❖ المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.¹

إضافة لذلك، يمكن للعناصر المقنعة أن تتضمن معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن مراجعات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة، كما تتضمن المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة وكل تلك التي تناقضها، أيضاً في بعض الحالات، يستند المراجع الخارجي إلى غياب المعلومات كأن ترفض مثلاً الإدارة منح التصريح المطلوب منها، بالتالي يستعمله كعنصر مقنع.²

ثانياً: كفاية وملائمة العناصر المقنعة

تقدر الكفاية بالنظر إلى كم العناصر التي تم جمعها، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتمدة وكذلك بنوعية تلك العناصر، أما الملائمة فتتوقف على نوعية العناصر المجمعة أي على مصداقية هذه

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4، ص 3.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 4 و 5، ص ص 3-4.

العناصر ودلالاتها.¹ وتعتمد درجة مصداقية العناصر التي تم جمعها على مصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها، وبالتالي يوجد ارتباط وثيق بين الكفاية والملائمة للعناصر المقنعة، لذا فإن كم العناصر المقنعة الضرورية يعتمد على مستوى مخاطرة الاختلالات (كلما تكون المخاطرة كبيرة، يكون كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا)، وكذا بنوعية تلك العناصر المقنعة (أفضل ما تكون عليه النوعية، أقل ما يكون الكم).²

ثالثا: دلالة ومصداقية العناصر المقنعة

1- دلالة العناصر المقنعة

إن الدلالة تقوم على الهدف المنشود من إجراء المراجعة وعلى التأكيد المتعلق به، وقد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام، كما تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها، إضافة لذلك، فإن المعلومات الناتجة عن إجراءات المراجعة قد تكون ذات دلالة لتأكيدات معينة وليست لتأكيدات أخرى، مثلا يمكن أن يكون إجراء مراجعة ما ذو دلالة للتحقق من القيود المحاسبية المتعلقة بتدفقات عمليات حول المخزونات والتأكد من أنه قد تم استعمال الحسابات المناسبة، لكنه لا يكون ذو دلالة إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات هذه العمليات والتأكد من أنه قد تم فعلا تقييد كل الأحداث التي يلزم قيدها، وفي الفترة الزمنية المطلوبة.³

2- مصداقية العناصر المقنعة

تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، وعليه فإن:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية؛
- العناصر التي تحصل عليها المراجع الخارجي مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات؛

¹ بصري ريمة، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي - دراسة حالة المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة" -، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي لميلة، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2018، ص 139.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60275>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/03/29 على الساعة الواحدة صباحا.

² SEFFAHLLOU Rachid, op cit, p 14.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54672>, Visité le 28/03/2019 à 14h.

³ بصري ريمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 140-141.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60275>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/03/29 على الساعة الثانية صباحا.

- العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق، سواء أن كانت ورقية أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر، فمثلا تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها؛

- العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.¹

رابعا: الإجراءات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة

يجمع المراجع الخارجي العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ:

- إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالمؤسسة ومحيطها، بما في ذلك نظام رقابتها الداخلية؛
 - اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف وتصحيح الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات؛
 - المراقبات المادية قصد رصد الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات، وتتضمن هذه المراقبة المادية تثبيطات في التفصيل وإجراءات تحليلية في الجوهر.²
- تعد الإجراءات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة من المهام الرئيسية في تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، والتي على أساسها يتم إبداء رأي المراجع الخارجي، لذا سيتم التطرق إلى هذه الأخيرة بالتفصيل في العناصر الموالية.

الفرع الثاني: التفتيشات والمراقبة الحسابة والإجراءات التحليلية المادية

سيتم من خلال هذا العنصر عرض الإجراءات المطلوبة بشأن التفتيشات والمراقبة الحسابة والإجراءات التحليلية المادية.

أولا: التفتيشات والمراقبة الحسابة

تتحلى إجراءات التفتيش والمراقبة الحسابة التي يقوم بها المراجع الخارجي فيما يلي:³

- **تفتيش التسجيلات أو الوثائق:** تتمثل عملية التفتيش في فحص التسجيلات أو الوثائق الداخلية أو الخارجية، الورقية أو الالكترونية أو تحت أي شكل آخر، وتقدم عملية تفتيش التسجيلات أو الوثائق عناصر مقنعة حيث تتباين المصدقية حسب طبيعة مصدرها، وإذا تعلق الأمر بتسجيلات أو وثائق

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 10، ص 4.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 22، ص 7.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرات: 23، 24 و 28، ص ص 7-8.

داخلية، بفعالية نظام المراقبة حول إعدادها، فعلى سبيل المثال تفتيش التسجيلات أو الوثائق قصد التحقق من الأهلية؛

- **تفتيش الأصول العينية:** يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها والذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثوقة والمتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة المؤسسة أو تلك المتعلقة بتقييمها، أما عن الملاحظة المادية لعد المخزونات ترافق عموما تفتيش المواد المأخوذة على أفراد في الجرد؛
- **المراقبة الحسابية:** تتمثل المراقبة الحسابية في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الإثباتية أو التسجيلات المحاسبية.

ثانيا: الإجراءات التحليلية المادية

1- وضع الإجراءات التحليلية المادية

قد تكون المراقبات المادية الموضوعية حيز التنفيذ من طرف المراجع الخارجي إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين، فيمكن اللجوء إلى استعمال النسب والمعدلات وغيرها لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن، حيث تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلي وخارجي) وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1، معطيات المؤسسة مع معطيات القطاع) وطبيعتها (واقعية وموضوعية)، وترتبط بظروف تحصيلها وكذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها.¹

وفي هذا الصدد، يجب على المراجع الخارجي تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، والذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشف المالية، فلتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما والذي إذا أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى كشف مالية تحوي اختلالات معتبرة، على المراجع الخارجي أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها، موثوقيتها، تجزئتها وتوفرها، إضافة لذلك، يجب

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 5، 6 و7، ص ص 3-4.

عليه تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات المراجعة لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.¹

2- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمراجع الخارجي إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات المراجعة التي أداها بـ:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة وملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها؛
- وضع إجراءات مراجعة أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.²

الفرع الثالث: الملاحظة المادية

تتمثل الملاحظة المادية مثلما تم التطرق إليها في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 501 الموسوم بـ "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة"، في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين، كملاحظة الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مستخدم المؤسسة أو ملاحظة عمليات المراقبة.³

أولاً: المخزونات

تتمثل إجراءات المراجع الخارجي التي يضعها حيز التنفيذ لجمع العناصر المقنعة بشأن المخزونات فيما يلي:⁴

- إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى الكشوف المالية، يجب على المراجع الخارجي الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة حول وجودها وحالتها:

✓ كتواجدها عند الجرد المادي إلا إذا تعذر ذلك، وهذا من أجل تقييم التعليمات والإجراءات التي حددتها الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد المادي للمؤسسة، وكذا معاينة تطبيق إجراءات التعداد التي أعدتها الإدارة، أيضا تفحص المخزونات واختبار التعداد عن طريق السبر؛

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 6، 8 و 9، ص ص 3-4.

² بختة مفتاح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 239-240.

³ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 25، ص 7.

⁴ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 3، 4، 5، 6 و 7، ص ص 3-4.

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

✓ إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات المؤسسة لإجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كانت تعكس

بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات؛

- عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الإقفال، يجب على المراجع الخارجي بالإضافة إلى الإجراءات المشار إليها أعلاه، وضع إجراءات مراجعة بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغيرات في المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح؛
- إذا تعذر على المراجع الخارجي حضور عملية الجرد المادي للمخزونات لظروف غير متوقعة، وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر، وكذا تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين؛

- إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي، على المراجع الخارجي أن يضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها؛

- إذا كانت المخزونات الخاضعة لرقابة ومراجعة "الغير" ذات دلالة بالنظر إلى الكشف المالية، فعلى المراجع الخارجي الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة بشأن وجود هذه المخزونات وحالتها، وذلك باتخاذ واحدة من التدابير التالية أو كلاهما معا:

✓ طلب تأكيد من "الغير" حول كمية وحالة المخزونات التي بحوزته لحساب المؤسسة، وفقا

لإجراءات التأكيدات الخارجية الواردة في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 الذي سيتم

التطرق إليه بالتفصيل في العناصر الموالية؛

✓ إجراء تفتيش أو وضع حيز التنفيذ إجراءات مراجعة أخرى ملائمة حسب الظروف، وهذا

عندما يتولد شك حول المعلومات المتحصل عليها فيما يخص نزاهة وموضوعية "الغير" الحائز.

ثانيا: القضايا والمنازعات

تتمثل إجراءات المراجع الخارجي التي يضعها حيز التنفيذ لجمع العناصر المقنعة بشأن القضايا والمنازعات فيما

يلي:¹

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 8 و9، ص 4.

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

- تحديد ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم المؤسسة، والتي قد تولد خطر اختلالات معتبرة، وهي تتضمن ما يلي:
 - ✓ طلب معلومات موجه للإدارة، وعند الاقتضاء، إلى أشخاص داخل المؤسسة بما فيهم المستشار القانوني الداخلي؛
 - ✓ مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة، وكذلك المراسلات بين الكيان ومستشاره القانوني الخارجي؛
 - ✓ مراجعة المصاريف القضائية؛
- إذا خلص المراجع الخارجي بعد تقييمه إلى وجود اختلالات معتبرة إضافة إلى قضايا ومنازعات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات المراجعة المنفذة إلى وجود قضايا ومنازعات أخرى دالة، يجب عليه بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في المعايير الجزائرية للمراجعة، أن يعمل على التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة، إن وجد، ولذلك تعد الإدارة رسالة لطلب معلومات يقوم المراجع الخارجي بإرسالها ويطلب من خلالها المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة بإجابته بشكل مباشر. غير أنه في حالة ما إذا منع المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة من التواصل بشكل مباشر مع المراجع الخارجي بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية أو النظام الداخلي للهيئة المهنية للمحامين، فعلى المراجع الخارجي أن يضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة البديلة.

ثالثا: المعلومات القطاعية

- يجب على المراجع الخارجي الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، ب:
- استيعاب الطرق المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد المعلومات القطاعية، ثم تقييم ما إذا كانت هذه الطرق من شأنها أن توفر معلومات تتماشى والمعيار المحاسبي المعمول به، وعند الحاجة، اختبار تطبيق هذه الطرق؛
 - وضع حيز التنفيذ لإجراءات تحليلية أو إجراءات مراجعة أخرى ملائمة للظروف.¹

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 12، ص 5.

الفرع الرابع: جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة بشأن الأرصدة الافتتاحية

سيتم من خلال هذا العنصر عرض الإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها بهدف جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في ظل مهمة المراجعة الأولية.

أولاً: جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة في حالة مراجعة غير وحدات القطاع العمومي

تتجلى إجراءات المراجع الخارجي بهدف الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة في ظل مهمة المراجعة الأولية من خلال العناصر الموالية:¹

1- الأرصدة الافتتاحية

تتمثل الواجبات التي يتطلب على المراجع الخارجي القيام بها بشأن الأرصدة الافتتاحية فيما يلي:

■ فحص الكشف المالية الأحداث وكذلك تقرير المراجع الخارجي السابق حول الكشف المالية إن وجدت، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها؛

■ جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشف المالية للفترة الجارية، وهذا بغية:

✓ ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو إذا اقتضت الضرورة، قد تمت إعادة معالجتها؛

✓ تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية؛

✓ اتخاذ خطوة أو مجموعة من الخطوات التالية:

- مراجعة ملفات العمل أو أسس نتائج المراجع السابق إذا كان قد تم مراجعة الكشف المالية للسنة المالية السابقة وكانت القواعد الأخلاقية والمهنية تعطي للمراجع توجيهات في تواصله مع المراجع السابق؛

- تقييم إجراءات المراجعة المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الافتتاحية؛ أو

- وضع إجراءات مراجعة خاصة لجمع عناصر مقنعة تعني الأرصدة الافتتاحية؛

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 5، 6، 7 و8، ص ص 3-4.

■ عندما يجمع المراجع الخارجي العناصر المقنعة التي تثبت أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات قابلة لإحداث تأثير معتبر على الكشف المالية للفترة الجارية، يجب عليه أن يضع إجراءات مراجعة تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الأثر، وإذا خلس المراجع الخارجي وجود هذه الاختلالات في الكشف المالية للفترة المعتبرة فإن عليه إعلام الإدارة بها إلى المستوى السلمي المناسب وكذلك المسؤولين على التسيير، وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 450 الموسوم بـ "تقييم الاختلالات المحددة أثناء التدقيق".

2- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية

يجب على المراجع الخارجي جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشف المالية للفترة الجارية، وأن أثر التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة ويكون موضوع عرض ومعلومة ملائمين في الكشف المالية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

3- معلومة ذات دلالة واردة في تقرير المراجعة للمراجع الخارجي السابق

إذا تم مراجعة الكشف المالية للفترة السابقة من طرف مراجع خارجي آخر وكان الرأي موضوع تعديل، فيجب على المراجع الخارجي تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل، في إطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية، وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 315.

ثانيا: جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في حالة مراجعة وحدات القطاع العمومي

1- إجراءات المراجعة

قد توجد في القطاع العمومي حدود قانونية وتنظيمية فيما يخص المعلومات التي يمكن أن يتحصل عليها المراجع الخارجي الحالي من المراجع الذي سبقه، فإذا كان فتح ملفات العمل أو الحصول على معلومات أخرى محدودة بالنظر إلى النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالسرية والسر المهني، بالنسبة للمراجع المعين لمراجعة مؤسسة تابعة لقطاع عمومي تم مراجعته من قبل مراجع معين من طرف السلطة التشريعية، فيستطيع المراجع الخارجي أن يجمع العناصر المقنعة بوسائل أخرى، وإذا لم يكن بالإمكان جمع هذه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لابد من أن يقدر أثر ذلك على رأيه، غير أنه لا يعد تغييرا للمراجع بالنسبة للمراجع المعين من طرف السلطة التشريعية عموما إذا

قام هذا الأخير بمناقشة مراجعة الكيان العمومي إلى مكتب مراجعة من القطاع الخاص، ومع ذلك يمكن اعتبار مهمة المراجعة من طرف مراجع القطاع الخاص وفقا لطبيعة اتفاق المناولة المنجز كمهمة أولية بالنسبة لمسؤولياته.¹

2- الأرصدة الافتتاحية

تعتمد طبيعة ونطاق إجراءات المراجعة الضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة للأرصدة الافتتاحية من خلال إعادة النظر في ملفات العمل أو التقرير، إذا تم مراجعة الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مراجع سابق وكانت القواعد الأخلاقية والمهنية تعطي للمراجع توجيهات في تواصله مع المراجع السابق، على عوامل مثل:

- الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة؛
- طبيعة أرصدة الحسابات، تدفقات العمليات أو المعلومات المقدمة وكذلك مخاطر الاختلالات المعتبرة في الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- أهمية الأرصدة الافتتاحية على الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- معرفة ما إذا تم مراجعة الكشوف المالية للفترة السابقة أو لا، وفي حالة مراجعتها ما إذا تم إحداث تعديل على رأي المراجع السابق.²

وتجدر الإشارة هنا أنه يمكن جمع بعض العناصر المقنعة حول الأرصدة الافتتاحية، وذلك بالنسبة للأصول والخصوم الجارية، في إطار وضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة وبرنامج عمل حول الفترة الجارية.³

المطلب الثاني: طلبات المعلومات

إن المراجع الخارجي لا يكتفي فقط بتنفيذ الإجراءات المشار إليها سابقا، إذ يتعين عليه أيضا طلب المعلومات سواء من أشخاص بداخل أو خارج المؤسسة، وكذا طلب التأكيدات الخارجية التي تعد أحد أنواع طلب المعلومات، وفي هذا الصدد قد أوضح بالتفصيل المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 الإجراءات التي يتطلب على المراجع الخارجي القيام بها بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية، بخصوص مدى توافق المعلومات الواردة في وثائق المؤسسة وتلك التي يتحصل عليها من أطراف خارجية تعاملت مع المؤسسة.

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 12، 13، 14 و 15، ص 5.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 16، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 17، نفس الصفحة.

الفرع الأول: ماهية طلبات المعلومات

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى مفهوم طلب المعلومات بما فيها طلب التأكيدات الخارجية، بالإضافة إلى العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد الخارجي وكذا الشروط المحددة لشكله.

أولاً: تعريف طلبات المعلومات

يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية على حد سواء، لدى أشخاص على علم جيد بداخل كما بخارج المؤسسة، ويستعمل إجراء المراجعة هذا في الغالب بشكل واسع خلال عملية المراجعة، مكملاً بذلك وضع حيز التنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، وتشمل طلبات المعلومات الطلبات المكتوبة الرسمية والطلبات الشفهية الغير رسمية، كما يعد تقييم الردود على طلبات المعلومات جزءاً لا يتجزأ من عملية طلب المعلومات، وفي هذا الصدد تجدر الإشارة أن طلبات التأكيدات تعتبر نوعاً خاصاً من طلبات المعلومات، وهي تتمثل في عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل "الغير" تأكيداً لمعلومة ما.¹

ثانياً: العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد

تتضمن على العموم العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب تأكيد ما يلي:

- الإثباتات المؤشرة؛
- أخطار الانحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص، بما فيها أخطار الغش؛
- التجربة المتحصل عليها سابقاً في إطار مهمة المراجعة الخارجية أو المهام المشابهة؛
- وسيلة التواصل (مثلاً طلب على دعامة ورقية، الكترونية أو وسيلة أخرى)؛
- قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المراجع الخارجي، حيث أن بعض الأطراف يمكنها أن لا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛
- قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة (مثل مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي).²

ثالثاً: الشروط المحددة لشكل طلب التأكيد الخارجي

إن طلبات التأكيد الخارجي تأخذ أحد الشكلين التاليين:³

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 26 و27، ص 8.

² يزيد تفرات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 68.

³ سفاحلو رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 214-215.

- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي): هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المراجع الخارجي ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة؛
 - طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي): هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المراجع الخارجي فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.
- وفي هذا الصدد تجدر الإشارة أن التأكيدات الضمنية تقدم أدلة أقل إثباتاً مقارنة بالتأكيدات المستعجلة، لذا يستوجب على المراجع الخارجي أن لا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند اجتماع كل الشروط التالية:
- إذا قدر المراجع الخارجي أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات الصلة بالتأكيد المعني؛
 - إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة؛
 - إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية؛
 - إذا كان المراجع الخارجي يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني.¹

الفرع الثاني: إجراءات التأكيد الخارجي

- سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي القيام بها عند لجوءه للتأكيد الخارجي وكذا في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد.
- أولاً: إجراءات المراجع الخارجي بشأن لجوءه للتأكيد الخارجي**
- يجب على المراجع الخارجي عند لجوءه إلى إجراءات التأكيد الخارجي الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:
- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر؛

¹ هشام أمجوج، عبد الرؤوف بوزيدي، دور معيار التدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية-، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر، 24 و 25 أكتوبر 2017، ص 575.

- اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد، حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمراجع الخارجي، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد؛
- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين، والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المراجع الخارجي مباشرة؛
- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.¹

ثانيا: إجراءات المراجع الخارجي حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد

إذا رفضت الإدارة السماح للمراجع الخارجي بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن:

- ✓ يتحرى أسباب رفض الإدارة ويحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب؛
- ✓ يقيم آثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش وعلى طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة الأخرى؛
- ✓ وضع إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية؛
- ✓ إذا استخلص المراجع الخارجي أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصدقية بواسطة إجراءات المراجعة البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، كما يجب عليه فحص آثار هذه الوضعية على المراجعة وعلى رأيه كذلك.²

الفرع الثالث: إجراءات المراجع الخارجي بشأن نتائج إجراءات التأكيد الخارجي

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي القيام بها بخصوص نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية.

أولا: حالة شكوك حول مصداقية الردود على طلبات التأكيد

إذا تبين للمراجع الخارجي عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك، حيث:

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 505: التأكيدات الخارجية، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4، ص 2.

² هشام أمجوج، عبد الرؤوف بوزيدي، مرجع سبق ذكره، ص 573.

✓ الردود المرسلّة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلاً تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنّه قد يكون من الصعب التأكّد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد أو كشف التغيّرات، في حين إذا اقتنع المراجع الخارجي بأنّ هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإنّ مصداقية الرد تكون عالية؛

✓ إذا قام الغير الذي وجه إليه طلب التأكيد بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طلبات التأكيد، فإنّه بإمكان المراجع الخارجي وضع إجراءات للرد على المخاطر التالية:

- الرد غير صادر عن المصدر الصحيح؛

- الجيب غير مرخص له بإعداد الرد؛

- سلامة الإرسالية تم اعتراضها؛

✓ إذا تلقى المراجع الخارجي رد شفهي على طلب التأكيد فإنّه بإمكانه، حسب الظروف، الطلب من الطرف الآخر أن يرد عليه خطياً مباشرة، وإذا لم يتلقّى المراجع الخارجي رداً خطياً يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.¹

وفي هذا الصدد عندما يكون الرد على طلب التأكيد ليس بذّي مصداقية، يجب على المراجع الخارجي تقييم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية، بما فيها خطر الغش، وكذا على طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة الأخرى.²

ثانياً: حالة عدم تلقي الردود

عدم تلقي الرد يقصد به غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المراجع الخارجي لأنّه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه، ففي حالة عدم تلقي الرد، على المراجع الخارجي أن يضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية، ومثال عن هذه الإجراءات ما يلي:

- بالنسبة لرصيد حسابات الزبائن: فحص التحصيلات ووثائق المبيعات، وصولات التسليم والتوزيع القريبة من تاريخ الإقفال؛

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 505: التأكيدات الخارجية، مرجع سبق ذكره، الفقرة 8، ص 3-4.

² Arezki ASMANI, Khedidja CHIKHI, Messad GANI, **Les normes d'audit en Algérie: analyse à travers la réforme de la profession comptable et des normes internationales**, Séminaire national sur la réalité de la profession d'audit en Algérie selon les normes d'audit internationales, Université M'hamed Bougara Boumerdes, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Algérie, 11 et 12 Avril 2018, p 34.

- في حالة رصيد حسابات الموردين: فحص الإنفاقات، وثائق المشتريات والاستلام القريبة من تاريخ الإقفال، كذلك المراسلات الصادرة من الغير.¹

ثالثا: حالة ضرورة الرد على طلب التأكيد المستعجل

إذا رأى المراجع الخارجي أن الرد على طلب تأكيد مستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات المراجعة البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير، وإذا لم يحصل المراجع الخارجي على التأكيد الضروري فيجب أن يحدد آثار ذلك على المراجعة وعلى رأيه.²

رابعا: حالة وجود فوارق

الفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المراجع الخارجي تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للمؤسسة، لذا يجب على المراجع الخارجي البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أو لا إلى وجود انحرافات، فقد تشير بعض الفوارق بالمقارنة مع طلبات التأكيد إلى وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في الكشف المالية، وإذا ما تم الكشف عن انحراف فعلى المراجع الخارجي تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش، كما أن وجود فوارق قد يدل أيضا إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومة المالية.³

الفرع الرابع: تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها من التأكيد الخارجي

يجب على المراجع الخارجي تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكتملة، حيث يمكن عند تقييمه لنتائج كل طلب خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية:

- رد من "الغير" المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق؛
- الرد يعتبر غير موثوق؛
- عدم الرد؛

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 9 و10، ص 4.

² يزيد تفرات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 69.

³ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 12، 13 و14، ص 5.

- رد يحمل فوارق.¹

وفي هذا السياق، فقد يساعد تقييم المراجع الخارجي، مع الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات المراجعة المنجزة في جهات أخرى على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الاستعانة بأدلة مثبتة مكمل.²

المطلب الثالث: جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

لعل من بين الأساليب التي يستعملها معدي المعلومة المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية الظاهرة في الآونة الأخيرة، هو التلاعب في التقديرات المحاسبية لبنود أو عناصر الكشوف المالية، بالإضافة إلى إمكانية تضمن هذه التقديرات لاختلالات مقصودة أو غير مقصودة ناتجة عن صعوبة قياسها، وفي هذا الصدد قد أوضح بالتفصيل المعيار الجزائري للمراجعة رقم 540 الإجراءات التي يتطلب على المراجع الخارجي القيام بها بهدف الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة بشأن تلك التقديرات المحاسبية.

الفرع الأول: طبيعة التقديرات المحاسبية

إن بعض بنود الكشوف المالية لا يمكن قياسها بدقة بل يمكن تقديرها فقط، ويطلق على هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية، وعليه فقد تؤثر درجة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية بدورها في مخاطر الاختلالات المعتمدة بما فيها إمكانية ممارسة تحيز متعمد أو غير متعمد من طرف الإدارة، حيث تفرض بعض التقديرات المحاسبية عدم يقين مرتبط بتقييم منخفض نسبيا يمكن أن يؤدي إلى مخاطر ضعيفة للاختلالات المعتمدة، ومع ذلك، قد يكون هناك عدم يقين كبير نسبيا مرتبط بتقييم بعض التقديرات المحاسبية خاصة عندما تستند هذه الأخيرة إلى فرضيات هامة.³

يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق، حيث يتجلى هذا الأخير في التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو بالظروف التي دفعت إلى الحاجة لتقديرات محاسبية، أما بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية، فإن هدف التقييم مختلف إذ يتعلق الأمر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة ما أو لبند في الكشوف المالية، استنادا إلى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم، إضافة لذلك فوجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي وبين ذلك المسجل مبدئيا

¹ هشام أبحوج، عبد الرؤوف بوزيدي، مرجع سبق ذكره، ص 575-576.

² نفس المرجع أعلاه، ص 576.

³ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2، ص 3.

أو الوارد في الكشف المالية لا يعكس بالضرورة خلافا في هذه الأخيرة، كما هو الحال خاصة بالنسبة للتقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية، حيث أن كل إنجاز يتأثر بالضرورة بأحداث أو ظروف لاحقة طرأت بعد تاريخ أداء التقييم من أجل احتياجات الكشف المالية.¹

الفرع الثاني: إجراءات تحديد وتقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة

سيتم من خلال هذا العنصر عرض إجراءات تحديد وتقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة.

أولا: الإلمام بالأمور القاعدية

عند أداء إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية معرفة المؤسسة ومحيطها، بما في ذلك نظامها للمراقبة الداخلية، تطبيقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 315، ومن أجل توفير قاعدة لتحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية، على المراجع الخارجي أن يكون ملما بما يلي:

✓ أحكام المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما فيها المعلومات الخاصة بها والتي يتم منحها؛
✓ الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات والأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو الإشارة إليها كمراجع ملحق في الكشف المالية، وباكتسابه لتلك المعرفة، على المراجع الخارجي أن يستفسر لدى الإدارة حول التغيرات الحاصلة في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو مراجعة التقديرات المحاسبية الموجودة؛

✓ كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية ومعرفتها بالمعطيات التي على أساسها تم إعدادها، بما في ذلك:

- الطريقة وعند الاقتضاء، النموذج المستعملين في القيام بالتقدير المحاسبي، فقد توجد مخاطر كبيرة لاختلالات معتبرة في حالة ما إذا، على سبيل المثال، طورت الإدارة داخليا نموذج وجب استعماله للقيام بتقدير محاسبي أو ابتعدت هذه الأخيرة عن الطريقة التي عادة ما تستعمل في نوع خاص بصناعة أو بيئة ما؛

- المراجعات الدالة، مثل التحقق من الفصل في المهام بين الأشخاص الملزمين للمؤسسة من خلال إبرام المعاملات الأساسية وبين المسؤولين عن إعداد التقديرات؛

- احتمال لجوء الإدارة لخبير؛

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 3 و4، ص 3.

- الفرضيات التي تشكل أساس التقديرات المحاسبية؛
- في حالة وقع، أو كان ينبغي أن يكون تغيير مقارنة مع الفترة السابقة في الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية، وفي حالة ما تأكد ذلك، معرفة ما هي الأسباب؛
- إذا قامت الإدارة بتقييم الآثار المترتبة عن حالة عدم يقين مرتبطة بتقييم تقدير، وفي حالة ما تأكد ذلك، معرفة كيفية قيام الإدارة بإجراء هذا التقييم.¹

ثانيا: مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية للفترة السابقة

يجب على المراجع الخارجي مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة، أو إذا اقتضى الأمر، مراجعتها لاحقا ضمن احتياجات الفترة الحالية، حيث تأخذ كل من طبيعة وامتداد هذه المراجعة بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية ودلالة المعلومة في تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المتبعة في التقديرات المحاسبية المعدة في الكشوف المالية للفترة الحالية، ويمكن كذلك لمراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة أن تساعد المراجع الخارجي، في الفترة الحالية، في تحديد الظروف أو الحالات التي تؤدي إلى رفع احتمال وجود تحيزات مارسستها الإدارة في التقديرات المحاسبية، أو تلك التي تشير إلى وجودها.²

تساعد روح النقد لدى المراجع الخارجي في تحديد مثل هذه الظروف أو الحالات وتحديد طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات المراجعة التكميلية، ومع ذلك، ليس الهدف من هذه المراجعة هو التشكيك في الأحكام المتخذة خلال الفترات السابقة، والتي قامت على المعلومات المتوفرة في تلك الفترة، إضافة لذلك، فإن أي انحراف بين تحقيق التقديرات المحاسبية والمبلغ المسجل في الكشوف المالية للفترة السابقة لا يعني بالضرورة أن هذه الأخيرة تحتوي على خلل، ومع هذا قد يكون الأمر كذلك إذا مثلا صدر الانحراف عن معلومات توفرت لدى الإدارة عند الانتهاء من إعداد الكشوف المالية للفترة السابقة، أو كان من المعقول توقع الحصول على تلك المعلومات وأخذها بالحسبان في إعدادها، وعليه فقد تهدف مراجعة المراجع الخارجي لتحقيق التقديرات المحاسبية للفترات السابقة أكثر إلى فهم عملية التقديرات المحاسبية المتبعة من طرف الإدارة في الماضي، بمعنى إلى أي مدى أثبتت جدارتها في هذه التقديرات قصد التمكن من الحكم على احتمال فعالية العملية الحالية.³

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 6، ص 4.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 7، ص ص 4-5.

³ نفس المرجع أعلاه، نفس الفقرة، ص 5.

ثالثا: تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة

خلال تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة يجب على المراجع الخارجي تحديد درجة عدم اليقين المرتبط بتقييم التقديرات المحاسبية، حيث تؤثر هذه الأخيرة على إمكانية إدخال التحيز في التقدير، وهي تتأثر بعوامل مثل:

- الأهمية المعطاة للحكم في التقديرات المحاسبية؛
 - حساسية/ تفاعل التقدير المحاسبي مع التغيرات في الفرضيات؛
 - وجود تقنيات في التقييم معترف بها والتي من شأنها التخفيف من حالة عدم اليقين المرتبطة بها (بالرغم من أن الطابع الذاتي للفرضيات المتخذة كمدخلات قد يؤدي إلى حالة عدم يقين مرتبط بالتقييم)؛
 - مدة فترة التقديرات، ودلالة المعطيات المستخلصة من الأحداث السابقة للتنبؤ بالأحداث المستقبلية؛
 - توفر معطيات موثوقة صادرة عن جهات خارجية؛
 - كيفية تأسيس التقدير المحاسبي على مدخلات ملاحظة أو غير قابلة للملاحظة.¹
- واستنادا إلى حكمه المهني، يجب على المراجع الخارجي تحديد ما إذا كانت أي من التقديرات المحاسبية والتي تم رصدها على أساس أنها تحتوي على درجة عالية من عدم اليقين المتعلق بتقييمها، تؤدي إلى مخاطر كبيرة.²

الفرع الثالث: الرد على المخاطر

سيتم من خلال هذا العنصر عرض إجراءات المراجع الخارجي بشأن الرد على مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها، وكذا القيام بالمراقبة المادية والتكميلية للرد على المخاطر الهامة.

أولا: الردود على المخاطر التي قيمت الاختلالات المعتبرة

1- إجراءات المراجع الخارجي استنادا إلى مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها

استنادا إلى مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها، على المراجع الخارجي تحديد ما يلي:

✓ ما إذا كانت الإدارة قد طبقت وبشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المعمول به والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المنظم المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 8، ص 5.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 9، نفس الصفحة.

✓ على أساس المعرفة المكتسبة عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، فإن أحكام المرجع المحاسبي المطبق والتي قد تكون عرضة لسوء التطبيق أو خطأ في تفسيرات متباينة تصبح النقطة الرئيسية لمخط اهتمام المراجع الخارجي؛

✓ في بعض الحالات، إجراءات مراجعة إضافية كفحص المراجع الخارجي للحالة المادية لأصل ما، قد تكون ضرورية لتحديد فيما إذا كانت الإدارة قد اتبعت بالشكل المناسب أحكام المرجع المحاسبي المطبق؛

✓ يتطلب إتباع الإدارة أحكام المرجع المحاسبي المطبق، الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في المحيط أو الظروف التي تؤثر على المؤسسة، على سبيل المثال، ظهور سوق نشطة لفئة خاصة من الأصول أو الخصوم قد يشير إلى أن استخدام طريقة سيولة الخزينة الحينة لتقدير القيمة الحقيقية لهذه الأصول أو الخصوم، ليست بالطريقة المناسبة؛

✓ ما إذا كانت الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية مناسبة كما أنه قد تم تطبيقها باستمرار في الفترة السابقة، وكانت التغيرات المحتملة في التقديرات المحاسبية أو في الطريقة المتبعة في وضعها ملائمة بالنظر إلى الظروف؛

✓ يعد مهما، أخذ المراجع الخارجي بعين الاعتبار لتغيير ما في التقديرات المحاسبية، أو في الطريقة المتبعة للقيام بها بالمقارنة مع الفترة السابقة، باعتبار أن أي تغيير غير مؤسس على تغيير في الظروف أو على معلومات جديدة، يعتبر اعتباطيا، حيث تؤدي التغيرات الاعتباطية في التقديرات المحاسبية إلى كشف مالية غير قابلة للمقارنة عبر الزمن ويمكنها أن تؤدي إلى خلل في هذه الأخيرة أو تكون مؤشرا لتحيز محتمل مارسته الإدارة.¹

2- إجراءات المراجع الخارجي في ظل متطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 330

ردا على المخاطر المقدرة للاختلالات المعبرة، يتعهد المراجع الخارجي القيام، كما هو مطلوب في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 330، بواحد أو أكثر من الإجراءات التالية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:

- تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المراجع الخارجي، يمكن أن يكون إجراء مناسب لجمع العناصر المقنعة حول تقدير محاسبي، عندما نتوقع أن هذه الأحداث تقع وتمنح عنصرا مقنعا يؤكد أو ينفي التقدير المحاسبي، على سبيل المثال، البيع الكلي لمخزون من المنتجات المهملة في

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 10 و 11، ص ص 5-6.

وقت قصير جدا بعد نهاية الفترة يمكن أن يشكل عنصر مقنع بالنسبة لقيمة إنجازها، وفي مثل هذه الحالات، قد يكون غير ضروري تنفيذ إجراءات مراجعة تكميلية على التقديرات المحاسبية؛

■ التأكد من كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية والمعطيات التي استندت إليها، فللقيام بذلك يجب على المراجع الخارجي تقدير:

- ما إذا كانت طريقة التقييم المتبعة مناسبة في هذه الظروف، وعندما لا يصف المرجع المحاسبي المطبق طرق التقييم، يستعين المراجع الخارجي بحكمه المهني لتقدير ما إذا كانت الطريقة مناسبة في هذه الظروف؛

- ما إذا كانت الفرضيات التي اعتمدها الإدارة معقولة بالنظر إلى أهداف تقييم المرجع المحاسبي المطبق؛
- ما إذا كانت الفرضيات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية قد تعكس توقعات الإدارة بالنظر إلى أهداف أو استراتيجيات محددة، وفي مثل هاته الحالات، يمكن للمراجع الخارجي القيام بإجراءات المراجعة لتقدير عقلانية هذه الفرضيات، واختبار فعالية سير الرقابة حول كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية، بالاشتراك مع الرقابات المادية المناسبة، وقد يكون اختبار فعالية سير المراجعات على عملية التقييم المستخدمة من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات المحاسبية، ردا مناسباً عند عملية تم تصميمها وتنفيذها ومتابعتها بشكل صحيح، مثلاً:

0 عند استعراض التقديرات المحاسبية والموافقة عليها من طرف الإدارة على مستوى التسلسل

الهرمي المناسب، وإن أمكن من طرف الأشخاص المكلفين بالحكم في المؤسسة؛

0 عندما تنتج التقديرات المحاسبية عن المعالجة المبرمجة في إطار النظام المحاسبي للمؤسسة؛

■ تحديد تقدير ظرفي أو مجال التقديرات للحكم على التقدير الظرفي للإدارة، ولذلك:

- عندما يستند المراجع الخارجي إلى فرضيات ويستخدم طرق مغايرة لتلك المتبعة من طرف الإدارة، عليه أن يكتسب معرفة كافية لهذه الأخيرة، ليثبت أن التقدير الظرفي أو مجال التقديرات خاصته يأخذ بعين الاعتبار المتغيرات المعنية وليقيم كل فرق هام مع التقدير الظرفي للإدارة؛

- عندما يستنتج المراجع الخارجي أنه من المناسب استخدام مجال التقديرات، يتعين عليه التقليل منه إلى حد تلك التي يعتبرها معقولة، استناداً إلى العناصر المقنعة المتوفرة لديه.¹

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 12، ص ص 6-7.

بتحديد النقاط المشار إليها سابقا، الواردة في عنصر "إجراءات المراجع الخارجي استنادا إلى مخاطر الاختلالات المتصورة التي تم تقييمها"، ينبغي عليه كذلك أن يتساءل لمعرفة ما إذا كانت كفاءات ما أو معرفة متخصصة متعلقة بجانب أو أكثر للتقديرات المحاسبية، مطلوبة لجمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة، وفي معظم التقديرات المحاسبية، حتى بوجود حالات عدم يقين متعلقة بها، من المستبعد المطالبة بكفاءات أو معارف متخصصة، مثلا من المستبعد أن تعد كفاءات أو معارف متخصصة ضرورية بالنسبة للمراجع الخارجي لتقييم قيمة ضائعة في الحقوق المشكوك في تحصيلها، بالمقابل قد لا يمتلك المراجع الخارجي الكفاءات اللازمة أو المعرفة المتخصصة المطلوبة عندما يتعلق الأمر بمجال بعيد عن المحاسبة أو المراجعة (كالثروات المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة) ويمكن أن يحتاج إلى اللجوء إلى خبير لاستيعابها، وفي هذا الصدد يحدد المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620 الواجبات المطلوبة وطريقة التطبيق حول كيفية تحديد حاجة المراجع الخارجي إلى اللجوء لخدمات خبير ما، وكذلك مسؤولياته أثناء استخدام أعمال هذا الخبير، وهو ما سيتم تناوله بالتفصيل في العنصر اللاحق.¹

ثانيا: المراقبة المادية والتكميلية للرد على المخاطر الهامة

يتطلب على المراجع الخارجي القيام بالإجراءات التالية بشأن المراقبة المادية والتكميلية للرد على المخاطر الهامة:²

1- حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم

بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر هامة إضافة إلى مراقبات مادية أخرى منجزة تلبية لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 330، على المراجع الخارجي تقييم الجوانب التالية:

- ✓ الكيفية التي من خلالها أخذت الإدارة بعين الاعتبار الفرضيات البديلة أو الانحازات المختلفة، وكذلك الأسباب التي من أجلها تم رفضها، أو الكيفية التي تأخذ بها الإدارة في الحسبان وبشكل آخر حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم عند تحديد التقدير المحاسبي؛
- ✓ عقلانية الفرضيات الهامة المعتمدة من طرف الإدارة؛
- ✓ عندما يمس ذلك عقلانية الفرضيات الهامة التي اعتمدتها الإدارة، أو ملائمة تطبيق المرجع المحاسبي المعمول به أو نية الإدارة وقدرتها على إدارة أعمال خاصة.

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 13، ص 7.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرات: 14، 15، 16 و 17، ص ص 7-8.

وإذا قدر المراجع الخارجي أن الإدارة غير مكترثة بالشكل المناسب للآثار المترتبة عن عدم اليقين المرتبط بالتقييم المتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تخلق مخاطر كبيرة يجب عليه، إن اعتبر ذلك ضروريا، تحديد مجال والذي يقيم من ضمنه عقلانية التقدير المحاسبي.

2- معايير التسجيل والتقييم

بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر كبيرة، يجب على المراجع الخارجي تجميع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة المتعلقة بمعرفة إذا كان قرار الإدارة بأن تعكس أو لا تعكس التقديرات المحاسبية في الكشف المالية، وإذا كانت عناصر التقييم المختارة للتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.

3- تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية والبحث عن الاختلالات

على المراجع الخارجي تقييم، على أساس العناصر المقنعة، فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشف المالية إما معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق وإما خاطئة.

الفرع الرابع: المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ومؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات النهائية للمراجع الخارجي بشأن التقديرات المحاسبية.

أولا: المعلومات الواردة في الكشف المالية والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية

على المراجع الخارجي جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لتحديد ما إذا كانت المعلومات الواردة في الكشف المالية والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق، وبالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تحدث مخاطر كبيرة يجب على المراجع الخارجي كذلك أن يقدر في إطار المرجع المحاسبي المطبق، دلالة المعلومات الواردة في الكشف المالية على حالة عدم اليقين المرتبطة بتقييمها.¹

ثانيا: مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة

يجب على المراجع الخارجي إعادة النظر في أحكام وقرارات الإدارة المتخذة أثناء تحديد التقديرات المحاسبية قصد رصد مؤشرات التحيز المحتملة والمقدمة من طرفها، كما أن هذه الأخيرة لا تشكل في حد ذاتها الاختلالات التي تمكن المراجع الخارجي من استخلاص النتائج المتعلقة بعقلانية التقديرات المحاسبية الفردية، ولكن مثل هذه المؤشرات قد تؤدي إلى التساؤل عن معرفة ما إذا كان تقييمه للمخاطر والرودود عليها لا يزال ملائما وجعله ينظر

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 18 و19، ص 8.

في النتائج التي قد تترتب على باقي عملية المراجعة، من جهة أخرى، قد يكون لمثل هاته المؤشرات تأثير على تقييم المراجع الخارجي لمسألة ما إذا كانت الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة كما هو موضح في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700، ومن أمثلة عن مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة في التقديرات المحاسبية ما يلي:

- التغيرات في التقديرات المحاسبية أو طرق تقييمها والتي من أجلها قامت الإدارة بإصدار حكم ذاتي غير مؤسس على التغيير في الظروف؛
- استخدام الفرضيات الخاصة بالمؤسسة في التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية بينما هي ليست متناسقة مع الفرضيات التي يمكن ملاحظتها في السوق؛
- اختيار أو استحداث فرضيات هامة تؤدي إلى تقدير ظرفي في اتجاه أهداف الإدارة؛
- اختيار تقدير ظرفي يمكن أن يدل على وجود ميل نحو التفاؤل أو نحو التشاؤم.¹

المطلب الرابع: استخدام أعمال خبير يعينه المراجع الخارجي

قد يواجه المراجع الخارجي خلال تنفيذه للمهمة صعوبات عند مراجعة معلومات لا تمس مجال خبرته، وإنما تتطلب خبرة في مجال آخر، وفي هذا الصدد قد أوضح بشكل مفصل المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620 الإجراءات الواجب إتباعها عند ضرورة جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لهذا الخصوص.

الفرع الأول: تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات خبير وتحديد طبيعة ووزنامة وامتداد إجراءات المراجعة

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها بشأن تقدير إلزامية الاستعانة بخدمات خبير يعينه، بالإضافة إلى تحديد طبيعة ووزنامة وامتداد إجراءات المراجعة لهذا الخصوص.

أولاً: تحديد مدى إلزامية الاستعانة بخدمات الخبير

عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على المراجع الخارجي تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه.² ويعد الخبير المعين من طرف

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 20، 21 و 22، ص ص 8-9.

² المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 6، ص 3.

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

المراجع الخارجي شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو المراجعة، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المراجع الخارجي لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.¹

ومن هذا المبدأ، فقد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل ما يلي:

✓ الحصول على معرفة أفضل للمؤسسة ومحيطها، بما فيها مراقبتها الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة وتحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر؛

✓ تقدير تقييم بعض الأصول والمخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الإنجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات؛

✓ جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة أخرى؛

✓ الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل:

- تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية؛

- الحساب الإكتواري للديون المتعلقة بعقود التأمين أو مخططات امتيازات المستخدمين؛

- تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط وتقييم تكلفة إعادة التأهيل؛

✓ تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛

✓ تحديد ووضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى الكشف المالية؛

✓ تعريف وأداء إجراءات المراجعة التكميلية.²

ثانيا: الإلمام بالجوانب والعوامل المؤثرة على قرار الاستعانة بخدمات الخبير

1- الجوانب الواجب أخذها بعين الاعتبار للوصول إلى قرار الاستعانة بخدمات الخبير

يمكن أن تتضمن الجوانب التي يجب أخذها بعين الاعتبار للوصول إلى قرار الاستعانة بخدمات الخبير ما يلي:

❖ إن كانت الإدارة قد لجأت لخبير معين من طرفها لإعداد كشفها المالية؛

❖ طبيعة وأهمية الموضوع، بما فيه تعقيده؛

❖ مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع المعالج؛

¹ براق محمد، الأخضر لقلطي، عمر ديلمي، أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 الاستفادة من عمل خبير في الممارسة العملية لمهنة

التدقيق بالجزائر، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة

بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018، ص 34.

² المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع

سبق ذكره، الفقرة 6، ص 4.

- ❖ الطبيعة المنتظرة للإجراءات قصد الرد على المخاطر المحددة، بما في ذلك تجربة المراجع الخارجي ومعرفته لأعمال الخبير المرتبطة بهذه المواضيع؛
- ❖ وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة.¹

2- العوامل المؤثرة على قرار المراجع الخارجي عند استعانتة بخدمات خبير يعينه

عندما تستخدم الإدارة أعمال خبير عينته لإعداد الكشوف المالية، قد يتأثر قرار المراجع الخارجي فيما يخص استعانتة بخدمات خبير يعينه هو بعوامل مثل:

- طبيعة، امتداد وأهداف أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة؛
- معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة هو موظف في المؤسسة، أو يعتبر من "الغير" مكلف من طرفها بتقديم الخدمات المطلوبة؛
- إلى أي مدى يمكن للإدارة ممارسة الرقابة أو التأثير على أعمال الخبير الذي عينته؛
- كفاءة ومهارات الخبير المعين من طرف الإدارة؛
- معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة خاضع لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو لتلك التابعة لنشاطه؛
- كل رقابة داخل المؤسسة على أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة.²

ثالثا: تحديد طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة بشأن الاستعانة بخدمات الخبير

لتحديد طبيعة، رزنامة وامتداد هذه الإجراءات، على المراجع الخارجي الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- ✓ طبيعة الموضوع الذي هو محل أعمال الخبير؛
- ✓ مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع الذي هو محل أعمال الخبير؛
- ✓ أهمية أعمال الخبير في إطار المراجعة؛
- ✓ معرفة وتجربة المراجع الخارجي للأعمال المنجزة سابقا من طرف الخبير؛
- ✓ إذا كان الخبير يخضع أو لا لسياسات وإجراءات رقابة النوعية لمكتب المراجع الخارجي.³

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7، ص 4.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 8، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 9، ص 5.

إضافة لذلك، قد تتغير كل من طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة بالنظر إلى الواجبات المطلوبة من طرف المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620 حسب الظروف، فمثلا قد تؤدي العوامل التالية إلى الحاجة إلى القيام بإجراءات مختلفة أو أكثر امتدادا، يعد ضروريا وضعها حيز التنفيذ:

- أعمال الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي، تتعلق بموضوع هام يستلزم أحكام ذاتية ومعقدة؛
- الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي ينجز إجراءات التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من المراجعة الخارجية، بدلا من استشارته من أجل تقديم رأي على نقطة معينة.¹

الفرع الثاني: تقييم كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين واكتساب معرفة من مجال خبرته

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات التي يتطلب على المراجع الخارجي القيام بها لتقييم كفاءة ومهارات وموضوعية الخبير الذي عينه، وكذا اكتساب معرفة تامة عن مجال خبرته.

أولا: تقييم كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي

على المراجع الخارجي تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة، المهارات والموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات المراجعة، حيث ترمي الكفاءة إلى مستوى ومؤهل الخبير وتعني المهارة بقدرته على وضع هذه الكفاءات حيز التنفيذ، أما فيما يخص الموضوعية، فيجب أن يتضمن تقييمه تحقيقات خاصة بالمصالح المالية وعلاقات هذا الخبير مع المؤسسة والتي من شأنها المساس بموضوعيته، وقد تصدر المعلومات المتعلقة بالكفاءة، المهارات والموضوعية للخبير المعين من طرف المراجع الخارجي عن مصادر متنوعة، مثل:

- 0 التجربة الشخصية السابقة لأعمال هذا الخبير؛
- 0 المقابلات مع هذا الخبير؛
- 0 المقابلات مع مراجعين آخرين أو أشخاص آخرين متعودين على أعمال هذا الخبير؛
- 0 معرفة مؤهلات هذا الخبير، انتمائه إلى هيئة مهنية أو لجمعية تنشط في مجاله، رخصته للممارسة، أو أي شكل آخر من الاعترافات الخارجية؛
- 0 الإصدارات والكتب المؤلفة من طرف هذا الخبير؛
- 0 سياسات وإجراءات مراقبة النوعية لمكتب المراجع الخارجي إذا كان الخبير مستخدم لديه.²

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 10، ص 5.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 11 و12، نفس الصفحة.

وتجدر الإشارة هنا أن العناصر الدالة لتقييم كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي تتضمن ما إذا كانت أعمال الخبير خاضعة أو لا لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو تابعة إلى مجال نشاطه.¹

ثانيا: اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المراجع الخارجي

على المراجع الخارجي اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له بتحديد طبيعة، امتداد وأهداف أعمال الخبير مراعاة لاحتياجات المراجعة، وكذا تقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات المراجعة، وقد تتضمن الجوانب الدالة في معرفة المراجع الخارجي لمجال خبرة الخبير ما يلي:

- معرفة ما إذا كان مجال الخبرة يكتسي اختصاصات دالة للمراجعة؛
- معرفة ما إذا كانت تطبق معايير مهنية أو غيرها، كذلك متطلبات تنظيمية أو تشريعية؛
- ما هي الفرضيات والطرق، بما فيها النماذج عند الاقتضاء، التي يتخذها الخبير، وعموما هل يعترف بها في مجال خبرته وهل تعد ملائمة لاحتياجات إعداد المعلومة المالية؛
- طبيعة المعطيات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي.²

الفرع الثالث: الاتفاق كتابيا مع الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي

يجب على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر مع الخبير الذي يعينه على ما يلي:

- ❖ طبيعة، امتداد وأهداف أعمال هذا الخبير، ففي غالب الأحيان قد يكون دالا أثناء مناقشة اتفاق حول طبيعة، امتداد وأهداف أعمال الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي، التطرق إلى المسائل المتعلقة بالمعايير التقنية المعنية أو إلى متطلبات مهنية أخرى أو تلك التابعة لمجال نشاطه والتي على المراجع الخارجي تطبيقها؛
- ❖ أدوار ومسؤوليات كل من المراجع الخارجي وهذا الخبير، حيث يمكن أن يحدد الاتفاق حول أدوار ومسؤوليات كل منهما على ما يلي:

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 13، ص 6.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 14 و15، نفس الصفحة.

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

- إذا كان كل من المراجع الخارجي والخبير الذي عينه سينفذان اختبارات منفصلة حول المعطيات القاعدية؛

- موافقة الخبير المعين المقدمة للمراجع الخارجي لكي يناقشه هذا الأخير في ملاحظات أو استنتاجات الخبير مع المؤسسة ومع أشخاص آخرين، ولكي يسرد تفاصيل هذه الملاحظات أو الاستنتاجات في أسباب الرأي المعدل المعبر عنه في تقرير المراجع الخارجي، إن اعتبر ذلك ضروريا؛

- كل اتفاق لإبلاغ الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي باستنتاجات هذا الأخير المتعلقة بأعمال الخبير؛

❖ طبيعة، رزنامة وامتداد التواصل بين المراجع الخارجي وهذا الخبير، بما فيه شكل أي تقرير الذي سيقدمه هذا الأخير؛

❖ ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي بقواعد السرية المهنية، حيث يعد من الضروري أن تطبق التدابير المتعلقة بالسرية ضمن القواعد الأخلاقية المطبقة على المراجع الخارجي أيضا على الخبير الذي عينه، كما قد تفرض قانونيا قواعد إضافية، وقد تطالب المؤسسة كذلك بأخذ تدابير خاصة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين المعيّنين من طرف المراجع الخارجي.¹

إضافة لذلك، فقد يشمل الاتفاق حول أدوار ومسؤوليات كل من المراجع الخارجي والخبير الذي عينه على الاتفاق حول الإطلاع على وثائق العمل لكل منهما والحفاظ عليها، فعندما يكون الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي عضوا في الفريق المكلف بالمهمة، فإن وثائق عمل هذا الخبير تشكل جزءا من وثائق المراجعة، وما لم يتفق على خلاف ذلك، فوثائق عمل الخبراء الخارجيين المعيّنين من طرف المراجع الخارجي ملك لهم ولا تشكل جزءا من وثائق المراجعة.²

الفرع الرابع: تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي

يتطلب على المراجع الخارجي تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه متبعا للإجراءات التالية:

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 16 و 18، ص ص 6-7.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 17، ص 7.

أولاً: تقييم دلالة وعقلانية ملاحظات واستنتاجات الخبير المعين وتربطها مع عناصر مقنعة أخرى على المراجع الخارجي تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات المراجعة، بما في ذلك دلالة وعقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير وتربطها مع عناصر مقنعة أخرى، فقد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير وإجراءات تعزيز المعطيات ضرورية في بعض الحالات، وقد تسمح عوامل مفيدة لتقييم دلالة وعقلانية ملاحظات واستنتاجات الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي، سواء أتم تفصيلها في تقرير أو تحت أي شكل آخر، بتقدير ما إذا كانت:

- مقدمة بطريقة متناسقة مع كل المعايير التي تملئها المهنة أو قطاع النشاط الذي ينتمي إليه الخبير المعين؛
- معبر عنها بشكل واضح، بما في ذلك الرجوع إلى الأهداف المتفق عليها مع المراجع الخارجي، امتداد الأعمال المنجزة والمعايير المتبعة؛
- تغطي مدة ملائمة وتأخذ بالحسبان الأحداث اللاحقة، إذا كان ذلك ضرورياً؛
- عرضة للحفاظ ما أو حصر أو قيد لدى استخدامها وإذا كان الأمر كذلك، وجود تبعات على المراجع الخارجي؛
- تأخذ بالحسبان وبشكل صحيح الأخطاء أو الفوارق المسجلة من طرف الخبير المعين.¹

ثانياً: تقدير الفرضيات والطرق المستخدمة من طرف الخبير المعين

عندما تستدعي أعمال هذا الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المراجع الخارجي في هذه الحالة تقدير ما إذا كان استعراض هذه الفرضيات قد تم على نحو ملائم وأنها مقبولة عموماً في مجال الخبرة المعتبرة، فعندما تستلزم أعمال الخبير المعين من طرف المراجع الخارجي الأخذ بالفرضيات والطرق فإن العوامل الدالة لتقديرها من طرف المراجع الخارجي تشمل تقدير هل هي:

- ✓ مقبولة عموماً في مجال تخصص الخبير؛
- ✓ متناسقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق؛
- ✓ تخضع لاستعمال النماذج المختصة؛

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 19 و20، ص 7.

✓ متناسقة مع تلك المستعملة من طرف الإدارة، وفي حالة العكس، ما هي أسباب وتأثير الاختلافات الملاحظة.¹

ثالثا: اختبار المعطيات القاعدية ذات الأهمية بالنسبة لأعمال الخبير المستخدمة

إذا استدعت أعمال هذا الخبير استخدام معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن وضع حيز التنفيذ كل من تحديد المصادر والمراجعة بالسبر، وذلك من خلال تطبيق الإجراءات التالية قصد اختبار هذه المعطيات:

■ مراجعة مصدر المعطيات، بما في ذلك التعرف وعند الاقتضاء المراقبة عن طريق السبر للمراقبات الداخلية

لهذه المعطيات، وإذا لزم الأمر، إعادة النظر في كيفية نقلها للخبير؛

■ اختبار الشمولية والتناسق الداخلي لهذه المعطيات.²

رابعا: الحكم على نتائج أعمال الخبير المعين

إذا خلص المراجع الخارجي الذي استخدم أعمال خبير عينه، واتباع متطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620،

أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات المراجعة، يمكنه تقبل نتائج وخلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته

كعناصر مقنعة ملائمة، وإذا تم الحكم على نتائج أعمال الخبير أنها غير ملائمة لاحتياجات المراجعة، وغير

متناسقة مع العناصر الأخرى التي تم جمعها، يجب أن:

✓ يناقش الخبير الذي عينه حول الأعمال التكميلية؛

✓ يعزم على القيام بإجراءات مراجعة إضافية؛

✓ بالإمكان أن يلجأ إلى خدمات خبير آخر.³

المبحث الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة أعمال نهاية المهمة

تعد مرحلة أعمال نهاية المهمة بمثابة المرحلة المتممة لمرحلة تنفيذ المهمة، إذ يستدعي الأمر في هذه الحالة التوصل

لخلاصة نهائية والتي يتم التقرير عنها في المرحلة الموالية، حيث تتجلى أساسا في تقييم النتائج والقيام بالتعديلات

والتقديرات اللازمة، التأكد من استمرارية الاستغلال للمؤسسة محل المراجعة، جمع العناصر المقنعة بخصوص

الأحداث اللاحقة والحصول على التصريحات الكتابية، التأكد من الإجراءات المنجزة وتوثيق الاستنتاجات، وفي

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 19 و 21، ص ص 7-8.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 19 و 22، نفس الصفحات.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 4 و 23، ص ص 3-8.

هذا الصدد قد أوضحت بالتفصيل بعض المعايير الجزائرية للمراجعة الإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها لهذا الخصوص، والتي من شأنها أن تسمح بإضفاء المصداقية على المعلومات المالية محل المراجعة.

المطلب الأول: تقييم النتائج والقيام بالتعديلات والتقديرات اللازمة

قد يتطلب الأمر كخطوة أولى خلال مرحلة أعمال نهاية المهمة، إلزامية تقييم المراجع الخارجي لنتائج السبر التي تم استخدامها خلال تنفيذ المهمة، إضافة لذلك عليه بتحسين إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل وتعديل أحكام المهمة التعاقدية إذا تطلب الأمر ذلك، كما يتعين عليه أيضا تقدير مصداقية العناصر المجمعة.

الفرع الأول: تحليل الانحرافات والاختلالات المحددة في السبر واستقراء الاختلالات

سيتم من خلال هذا العنصر عرض الإجراءات التي يتطلب على المراجع الخارجي تنفيذها بشأن العناصر التي تم اختيارها، وكذا إجراءات تحليل طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات، واستقراء الاختلالات.

أولاً: الإجراءات المتعلقة بالعناصر التي تم اختيارها

يجب على المراجع الخارجي أن يخضع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات مراجعة تتماشى والهدف المنشود، وعندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء المراجعة، على المراجع الخارجي تنفيذ الإجراء على عنصر بديل، مثلاً إذا أُلغي شيك تم اختياره في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع، يتم اختيار شيك آخر في نفس زمان ومكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المراجع الخارجي تماماً أنه لا يمثل انحرافاً، كما أنه عندما يتعذر عليه إنجاز إجراءات المراجعة على عنصر تم اختياره أو إنجاز إجراءات بديلة ومكيفة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات، أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.¹

ثانياً: تحليل طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات

يجب على المراجع الخارجي أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة، وتقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء المراجعة ومختلف ميادين المراجعة الأخرى، وعند تحليل الانحرافات والاختلالات المحددة، يستطيع المراجع الخارجي ملاحظة أن لدى عدد منها خصائص مشتركة، مثلاً نوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات أو فترة زمنية، في مثل هذه الحالات قد يقرر المراجع الخارجي تحديد جميع العناصر في المجتمع

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 530: السبر في التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 14، 15 و16، ص 4.

الإحصائي التي لديها نفس الخصائص وتمديد إجراءات المراجعة على تلك العناصر بالإضافة إلى أنه يمكن أن تكون مثل هذه الانحرافات والاختلالات متعمدة وقد تشير إلى احتمال وجود غش.¹

وفي حالات نادرة جدا حيث يعتبر المراجع الخارجي اختلالا أو انحرافا حدد في السبر كخطأ عرضي، عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين أنه لا يمثل العينة، لذلك وجب وضع إجراءات مراجعة إضافية بحيث يجمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تثبت أن الاختلال أو الانحراف لا يؤثر في باقي المجتمع الإحصائي.²

ثالثا: استقراء الاختلالات

في حال المراجعات في التفصيل، يجب على المراجع الخارجي أن يستقرء الاختلالات المحددة في السبر في كافة المجتمع الإحصائي، ففي بعض الحالات قد يكون الاستقراء غير كافٍ لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله، وعندما يحدث أن يكون الاختلال خطأ عرضي، يمكن إقصاؤه من الاختلالات الواجب استقراؤها على كافة المجتمع الإحصائي.³

الفرع الثاني: تقييم نتائج السبر

في حالة مراجعات في التفصيل، فإن الاختلالات المستقرئة بما فيها الاختلال العرضي إن وجد، تشكل للمراجع الخارجي أحسن تقدير للاختلالات الموجودة في المجتمع الإحصائي، وعندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الاختلال العرضي الاختلالات المقبولة، لا يمنح السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية، وكلما اقتربت الاختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلما كبرت إمكانية أن الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول المحدد مبدئيا، ونفس الشيء إذا كان الاختلال المستقرئ أكبر من ذلك المتوقع من طرف المراجع الخارجي والذي استخدمه لتحديد حجم العينة، يمكن للمراجع الخارجي أن يخلص إلى وجود مخاطرة غير مقبولة في أخذ العينات كون الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول.⁴ إضافة لذلك، فإن أخذ نتائج

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 530: السبر في التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 17، ص 5.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 18، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 19، نفس الصفحة.

⁴ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 20، نفس الصفحة.

إجراءات المراجعة الأخرى في الحسابان قد تساعد على تقييم مخاطر أن الاختلالات الحقيقية في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول، والتي يمكن التقليل منها إذا تم جمع عناصر مقنعة إضافية.¹ وفي هذا السياق، يجب على المراجع الخارجي تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في المراجعة قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه، وفي حالة العكس، إذا خلص أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص، يمكن أن يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وحول إمكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو يؤقلم طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.²

الفرع الثالث: القيام بعمليات التحيين والتعديل

خلال المراجعة، على المراجع الخارجي تحيين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك.³ إضافة لذلك، قبل انتهاء مهمة المراجعة التعاقدية، إذا طوّل المراجع الخارجي بتعديل مهمة المراجعة إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة، وإذا وافق المراجع الخارجي على تعديل أحكام مهمة المراجعة إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي، كما أن تقرير المراجع الخارجي يجب أن لا يحيل إلى المهمة الأصلية كمرجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي تضمنتها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات.⁴ من ناحية أخرى، يجب على المراجع الخارجي أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة المراجعة التعاقدية إذا لم يكن هناك سبب معقول للقيام بذلك، مثلاً، تحديد مهمة المراجعة من طرف الإدارة لا يمكن أن يكون مطلوب إذا كان

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 530: السبر في التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 20، ص 6.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 21، نفس الصفحة.

³ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية، مرجع سبق ذكره، ص 4.

⁴ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 15 و16.

غرضها تجنب الحصول على رأي مع تحفظ حول جوانب معينة.¹ وفي حالة ما إذا تعذر على المراجع الخارجي قبول تعديل أحكام مهمة المراجعة ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه:

- الاستقالة من مهمة المراجعة إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدية أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.²

الفرع الرابع: تقدير مصداقية العناصر المجمعة

في إطار تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها، على المراجع الخارجي أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها، وإذا ارتابه شك ما، عليه أن يحدد إجراءات المراجعة التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين، كما أن المعلومات الصادرة عن المؤسسة والمستعملة من طرف المراجع الخارجي في إطار تحقيق إجراءات المراجعة، تحتاج أن تكون كاملة بالقدر الكافي ودقيقة كي تتمكن من اعتبار مصداقية العناصر المقنعة المجمعة، وإذا اقتضت الظروف على المراجع الخارجي القيام بما يلي:

- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية هذه المعلومات؛
 - تقدير ما إذا كانت هذه المعلومات دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي لتلبية احتياجات المراجعة.³
- ويمكن تحقيق عملية جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالتأكد من شمولية ودقة المعلومات الصادرة عن نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة، تزامنا مع إجراء المراجعة المطبق على هذه المعلومات، وهذا عندما يشكل الحصول على هكذا عناصر مقنعة، جزءا لا يتجزأ من هذا الإجراء بالذات أو عن طريق الوضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة التكميلية، إضافة لذلك، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقة (تكلفة - امتيازات) المتعلقة بالعناصر المقنعة وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها، دون أن يتناسى بعض إجراءات المراجعة التي لا يجب تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ.⁴ كما تجدر الإشارة هنا أن الضمانات التي تحصل عليها المراجع الخارجي عن

¹ Abdelkader AYADI, Youcef BELGUET, Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égal Et Les Normes Algériennes D'audit (NAA) En Algérie, Cas : NAA 210/ Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit, op cit, pp 551-552.

Disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/74144>, Visité le 17/04/2019 à 23h.

² المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 17.

³ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 11 و14، ص 5.

⁴ نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 14 و17، ص ص 5-6.

طريق عناصر مقنعة متجانسة ومجموعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة، تعتبر أعلى درجة من تلك التي تحصل عليها من عناصر مقنعة مأخوذة على حدا.¹

المطلب الثاني: التأكد من استمرارية الاستغلال

قد يعد إلزاميا جمع المراجع الخارجي لعناصر مقنعة كافية وملائمة تأكد مدى ملائمة تطبيق إدارة المؤسسة محل المراجعة لفرضية استمرارية الاستغلال خلال إعدادها وعرضها لكشوفها المالية، بالإضافة لاستنتاج وجود «عدم يقين» معتبر أو لا بشأن الأحداث والظروف المثيرة لشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، واتخاذ الإجراءات اللازمة عند اكتشاف هذه الأخيرة، وفي هذا الصدد قد أوضح بشكل تفصيلي المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570 الإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها بشأن هذا الخصوص.

الفرع الأول: مسؤولية الإدارة والمراجع الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها

سيتم من خلال هذا العنصر عرض كل من مسؤوليتي الإدارة والمراجع الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.

أولا: مسؤولية الإدارة في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها

يفترض وبشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، حيث وباعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ويقتضي هذا الأخير ممارسة حكم في مرحلة ما على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها، وتعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم:

- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما، كلما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه طويلة؛

- حجم وتعقيدات المؤسسة، طبيعة وحالة نشاطاته وكذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها؛

- يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت إصداره، وقد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة

لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول إصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها.²

¹ بصري ريمة، مرجع سبق ذكره، ص 141.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60275>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/04/19 على الساعة الواحدة صباحا.

² المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 570: استمرارية الاستغلال، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 4 و5، ص 3.

ثانيا: مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها

يجب على المراجع الخارجي جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعية من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشف المالية، بالإضافة إلى استنتاج وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ومع ذلك، وكما ورد في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 200، فإن الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المراجع الخارجي في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية والتي من شأنها أن تؤدي بالمؤسسة إلى وقف الاستغلال، غير أنه لا يستطيع المراجع الخارجي أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية، وعليه، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المراجع الخارجي لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.¹

الفرع الثاني: الإجراءات المطلوبة بشأن الأحداث والظروف المرتبطة باستمرارية الاستغلال

سيتم من خلال هذا العنصر عرض الإجراءات التي يتطلب على المراجع الخارجي تنفيذها بخصوص الأحداث والظروف المثيرة لشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.

أولاً: تحديد الأحداث والظروف

عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقاً للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 315، يجب على المراجع الخارجي أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وهنا عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييماً مبدئياً لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وكذا القيام بما يلي:

- إذا كان الأمر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وفي هذه الحالة أن يناقش خطط العمل للتصدي لها؛ أو

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 570: استمرارية الاستغلال، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 6 و7، ص 4.

- في حالة إذا لم يتم التقييم بعد، عليه أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعترم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.¹

إضافة لما سبق، يجب على المراجع الخارجي طوال مرحلة المراجعة أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وفي هذه الحالة، بالإضافة إلى تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف، يجب عليه مراجعة تقييمه.²

ثانيا: تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة

على المراجع الخارجي أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، بما في ذلك الإجراء الذي اتبعه لإنجاز تقييما، وكذا أن يأخذ بعين الاعتبار، من أجل تقييمه الشخصي، نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا، وفي هذه الحالة عليه أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا.³

وقد لا تقوم الإدارة في المؤسسات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، لكن وفي المقابل قد تستند على معرفة معمقة للنشاط وإلى آفاق مستقبلية مسبقة، وعندما يكون جزء معتبر من تمويل المؤسسة عن طريق قرض من المالكين، فإنه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال، وفي هذه الحالة يستطيع المراجع الخارجي أن يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي، بالإضافة، يمكن أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي وكذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام والشروط.⁴

ثالثا: الاستفسار عن الأحداث والظروف

1- الأحداث والظروف الواقعة في الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييما

يجب أن يستفسر المراجع الخارجي من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييما والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وعدا طلبات المعلومات الموجهة

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال، مرجع سبق ذكره، الفقرة 9، ص ص 4-5.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 10، ص 5.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 11 و 14، نفس الصفحة.

⁴ نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 12 و 13، نفس الصفحة.

للإدارة، لا يلزم المراجع الخارجي بتنفيذ أي إجراء مراجعة آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشف المالية.¹

2- الأحداث والظروف المسببة في التأخير الكبير في المصادقة على الكشف المالية

عندما يكون الأجل مهما بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، على المراجع الخارجي أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير، وإذا قدر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال، عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي يعتبرها ضرورية، كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه الاستنتاجات في وجود «عدم يقين» معتبر.²

رابعا: وضع حيز التنفيذ إجراءات مراجعة إضافية عند الكشف عن الأحداث والظروف

إذا تم الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، يجب على المراجع الخارجي أن يجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تحديد وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات مراجعة إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين، وهذه الإجراءات يجب أن تتضمن ما يلي:

- مطالبة الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، في حال ما لم يتم القيام به بعد؛
- تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد ما إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية، وما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف؛
- تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها؛
- مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية، وعند الاقتضاء، من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية وقابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.³

وفي حالة إعداد المؤسسة لتقديرات تدفقات الخزينة، واعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهم في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 15 و16، ص 5.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة الأخيرة، ص 7.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 17، ص ص 5-6.

أيضا تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات، وتحديد إذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.¹

الفرع الثالث: الإجراءات المطلوبة بشأن الاستنتاجات وملائمة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لإجراءات المراجع الخارجي بخصوص استنتاج وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، وكذا الإجراءات التي يتعين عليه تنفيذها بشأن مدى ملائمة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال.

أولاً: استنتاج وجود «عدم يقين» معتبر أو لا

انطلاقاً من العناصر المقنعة المجمعة، على المراجع الخارجي أن يستنتج بناءً على حكمه الشخصي وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، والتي من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، حيث يعد عدم اليقين معتبراً عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم المراجع الخارجي، فإن معلومة مناسبة في الكشوف المالية حول طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل ضمان مصداقية الكشوف المالية وضمان مطابقتها.²

ثانياً: الإجراءات المطلوبة بشأن مدى ملائمة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال

1- تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود «عدم يقين» معتبر

إذا خلص المراجع الخارجي أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود «عدم يقين» معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

- تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وكذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها؛ و
- تشير بوضوح إلى وجود «عدم يقين» معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وكنتيجه يمكن للمؤسسة أن تكون غير قادرة على تحصيل أصولها وتسديد ديونها من خلال السياق العادي لأنشطتها.³

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 570: استمرارية الاستغلال، مرجع سبق ذكره، الفقرة 18، ص 6.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 19، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 20، نفس الصفحة.

2- تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

إذا فرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف، تعد الكشوف المالية إذن حسب طريقة أخرى، على سبيل المثال، على أساس قيم التصفية.¹

الفرع الرابع: التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة

ما لم يكن الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة معنيين بإدارة المؤسسة، على المراجع الخارجي أن يبلغهم عن الأحداث والظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية:

- عما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل «عدم يقين» معتبر من عدمه؛
 - ملائمة أو عدم ملائمة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال لإعداد وعرض الكشوف المالية؛
 - دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية المتعلقة بالأحداث والظروف المكتشفة.²
- كما تجدر الإشارة هنا أنه في حالة ما إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المراجع الخارجي ذلك، فعلى هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقريره.³

المطلب الثالث: جمع العناصر المقنعة بشأن الأحداث اللاحقة والحصول على التصريحات الكتابية

قد تواجه المؤسسة بعد إعداد كشوفها المالية، أحداثا أو ظروف من شأنها التأثير على هذه الأخيرة، والتي قد يتم اكتشافها قبل أو بعد إعداد تقرير المراجع الخارجي. وفي هذا الصدد على هذا الأخير تنفيذ الإجراءات اللازمة الخاصة بهذه المرحلة، وذلك قصد تحديد وجمع العناصر المقنعة بشأن الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره، ومن جهة أخرى قد يتطلب عليه أيضا تنفيذ الإجراءات المطلوبة المتعلقة بالتصريحات الكتابية.

الفرع الأول: جمع العناصر المقنعة بشأن الأحداث اللاحقة

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للواجبات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها بخصوص الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره.

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 570: استمرارية الاستغلال، مرجع سبق ذكره، الفقرة 24، ص 7.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 26، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 25، نفس الصفحة.

أولاً: مسؤولية المراجع الخارجي بشأن الأحداث اللاحقة

من واجب المراجع الخارجي وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها، وقد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع الخارجي، في حين أن هذا الأخير غير مطالب بإجراء مراجعة إضافية حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.¹

ثانياً: إجراءات جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالأحداث اللاحقة

يجب على المراجع الخارجي إجراء عمليات المراجعة المشار إليها في بنود "مذكرة مهمة" في إطار المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210، والتي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع الخارجي أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه، وقد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات، خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشوف المالية.² لذا يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات المراجعة المتضمنة لـ:

- إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛
- طلبات للحصول على معلومات من الإدارة و«إذا لزم الأمر» لدى القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة عند إقفال الحسابات تأثير على الكشوف المالية، الواقعة مثلاً في الحالات التالية:

- التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة التي تم إبرامها؛
- التنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة؛
- الأحداث الواقعة والمتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول؛

¹ رضا زهواني، سامية قرارة، دراسة مقارنة بين المعيار الدولي للتدقيق ISA 560 والمعيار الجزائري للتدقيق NAA 560 (الأحداث اللاحقة)، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية

العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أفريل 2018، ص 219.

² المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 4 و6، ص 3.

- الزيادات في رأس المال أو في طرح الأوراق المالية المحققة، مثل إصدار أسهم جديدة أو سندات، أو في حالة اتفاقية إدماج أو التصفية الواقعة أو المتوقعة؛
 - التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها؛
 - نزاع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان؛
 - التعديلات المحاسبية للاعتيادية المسجلة أو المدرجة؛
 - الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في الكشوف المالية الواقعة؛
 - الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكل في الطابع التلاؤمي للطريقة المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية، مثل الأحداث المشككة في مبدأ استمرارية الاستغلال؛
 - قراءة محاضر اجتماع الشركاء أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة في حالة وجودها، والتي انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، وكذلك طلبات الاستعلام المتعلقة بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الاجتماعات والتي لم تحرر محضرها بعد؛
 - العلم بآخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال الملزمة أو غير الملزمة قانونيا في حالة وجودها؛
 - في حالة أن المحاسبة غير محينة وبالتالي الكشوف المالية المرحلية لم يتم إعدادها (من أجل دواعي داخلية أو خارجية)، أو في حالة عدم وجود محاضر الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة فإن إجراءات المراجعة ذات دلالة، يكمن أن تأخذ شكل مراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة بما فيها كشوف الحسابات البنكية.¹
- وفي هذا الصدد، إذا تبين للمراجع الخارجي، اثر تحقيق الإجراءات المطلوبة في الفقرات أعلاه، وجود أحداثا تستوجب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، أو معلومة متضمنة فيها، فإنه يستوجب عليه تحديد ما إذا كان كل منها ينعكس بشكل صحيح في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به.²

¹ رضا زهواني، سامية قرارة، مرجع سبق ذكره، ص ص 219-220.

² سعد بن البار، قرية معمر، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسلية، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2018، ص 105.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60876>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/04/24 على الساعة الثانية زوالا.

الفرع الثاني: المطالبة بالتصريحات الكتابية

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لمطالبة المراجع الخارجي للتصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة، باعتبارها عناصر مقنعة، بالإضافة لشكلها، مدتها وتاريخها.

أولاً: التصريحات الكتابية كعنصر مقنع

1- استعمال التصريحات الكتابية في جمع العناصر المقنعة

إن الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، والتي تعكس بشكل صحيح ومنظم طبيعة وعمليات المؤسسة، وحين تصرح الإدارة أن الكشوف المالية تعطي صورة وافية أو أنه قد تم عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة، فإنها بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والإبلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية والمعلومات الممنوحة والمتعلقة بها، لذا يتطلب على المراجع الخارجي استعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات، بأرصدة الحسابات وكذلك عرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطر الاختلالات المعترية وكذلك تعريف وتنفيذ إجراءات المراجعة التكميلية.¹

وفي هذا السياق، تتمثل التصريحات الكتابية في المعلومات الضرورية للمراجع الخارجي في إطار مراجعة الكشوف المالية للمؤسسة، وبذلك فهي تعتبر كعناصر مقنعة.²

لكن بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المراجع الخارجي والمتعلقة بأداء الإدارة مسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكدات الخاصة.³

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 18 و19، ص 6.

² Arezki ASMANI et autres, op cit, p 34.

³ سفاحلو رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 218.

2- مجال التأكيدات

تشكل "التأكيدات" مبادئ ومعايير يرتبط بها كل من انتظام، صحة ومطابقة الكشف المالية، وتدخّل التأكيدات التي يستعملها المراجع الخارجي في إطار فئات معينة.¹ وهي بذلك تشمل ما يلي:²

2-1- تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة المراجعة

تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:

- **واقع الأحداث:** أي أن العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالمؤسسة؛
- **الشمولية:** أي أن كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا؛
- **الدقة:** أي المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح؛
- **فصل الفترات:** أي العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة؛
- **القيد المحاسبي:** أي تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

2-2- تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة

تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:

- **الوجود:** أي الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة؛
- **الحقوق والواجبات:** أي أن المؤسسة تمتلك وتراقب الأصول، وتتعلق الديون بواجبات المؤسسة؛
- **الشمولية:** أي قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها؛
- **التقييم والقيد:** أي أن الكشف المالية تتضمن كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمتها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.

2-3- تأكيدات تتعلق بعرض الكشف المالية والمعلومات المتضمنة فيها

تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:

- **واقع، حقوق وواجبات:** أي كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالمؤسسة؛

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 20 و21، ص 6.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 21، ص ص 6-7.

- **الشمولية:** أي كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية والتي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا؛
- **تصنيف وفهم:** أي المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشف المالية معروضة بوضوح؛
- **الدقة والتقييم:** أي قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

ثانيا: التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة

على المراجع الخارجي المطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية، ويتعلق الأمر بما يلي:

❖ إعداد الكشف المالية

فعلى المراجع الخارجي مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به، بما في ذلك التقييم النزاهة لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة المعلومات المقدمة للمراجع الخارجي وشمولية المعاملات، كما يجب على المراجع الخارجي مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة، وأن كل المعاملات مقيمة وموضحة على الكشف المالية؛

❖ تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية

أي يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية بمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة، مثلما هو مذكور أعلاه بشأن تصريحات الإدارة في إطار إعداد الكشف المالية.¹

ثالثا: تاريخ، مدة وشكل التصريحات الكتابية

يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المراجع الخارجي عن الكشف المالية ليس بعده، كما يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشف المالية، وكذا الفترات التي يغطيها تقرير المراجع الخارجي.²

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 580: التصريحات الكتابية، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 6، 7، 8 و9، ص ص 2-3.

² فياش أمال، بوعبادة فتحية، مرجع سبق ذكره، ص ص 197-198.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54438>، تاريخ الاطلاع عليه: 2019/04/26 على الساعة الواحدة صباحا.

أما بالنسبة لشكلها، فيجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المراجع الخارجي، وحين تطالب الإدارة قانونيا بإصدار "شهادات عمومية" كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها ويعتبر المراجع الخارجي أنها تقدم كل أو جزء من التصريحات المطلوبة بشأن مسؤوليات الإدارة في إطار إعداد الكشوف المالية، فإن رسالة التأكيد لا يشترط فيها أن تتطرق إلى المسائل المتضمنة في تلك الشهادات.¹

الفرع الثالث: المطالبة بالتصريحات الكتابية الأخرى

عالج المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580 التصريحات الكتابية بالتفصيل، غير أنه قد تم النصوص على هذه الأخيرة في معايير جزائرية للمراجعة أخرى، والتي تتجلى فيما يلي:

- ✓ يجب على المراجع الخارجي أن يطالب الإدارة أو حسب الحالة الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، بمنحه رسالة تثبت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها قد تمت معالجتها؛²
 - ✓ يجب على المراجع الخارجي الطلب من الإدارة، وعند الاقتضاء، من القائمين على الحكم في المؤسسة، مدّه بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية، قد تمّ إبلاغه عنها وتسجيلها وذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق؛³
 - ✓ يجب على المراجع الخارجي الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة التي تؤكد بأن هذه الأخيرة تعتبر أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية، هي معقولة.⁴
- تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير المراجعة الأخرى، قد يعتبر المراجع الخارجي ضروريا، الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها، في هذه الحالات عليه المطالبة بتصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل، على سبيل المثال، خاصة:

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 8، 12، ص 3-4.

² رضا زهواني، سامية قرارة، مرجع سبق ذكره، ص 221.

³ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 11، ص 5.

⁴ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 22، ص 9.

- الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية، التي علمت بها الإدارة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومات المالية؛
- غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها؛
- حالة الدعاوي والنزاعات المعلومة أو المحتملة والتي من شأنها التأثير بشكل معتبر على الكشوف المالية؛
- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.¹

الفرع الرابع: التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها بخصوص التصريحات الكتابية، وذلك عند التشكيك في مصداقيتها، وكذا في حالة طلبها وعدم الحصول عليها.

أولاً: التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية

إذا شك المراجع الخارجي في كفاءة، نزاهة وأخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى في التزامها حيالها أو تنفيذها، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات كتابية كانت أو شفوية، وكذلك على العناصر المقنعة على العموم، وبالتحديد، إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المراجع الخارجي وضع إجراءات المراجعة اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات، وإذا لم يتم حل المسألة، عليه إعادة النظر في تقييم الكفاءة، النزاهة، أخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى التزامها حيالها أو تنفيذها، وعليه أن يحدد مدى تأثير ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفوية وعلى العناصر المقنعة على العموم، وإذا خلص إلى أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.²

ثانياً: تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها

عندما يتعلق الأمر بتصريحات كتابية مطلوبة من الإدارة ولم يتم التحصل عليها، يتطلب على المراجع الخارجي أن يقوم بعدة إجراءات متمثلة في مناقشة الإدارة حول هذه المسألة وإعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على

¹ سفاحلو رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 219.

² المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 13، 14 و15، ص 4.

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

مصداقية التصريحات، سواء كتابية كانت أو الشفهية أو على العناصر المقنعة، بالإضافة إلى اتخاذ التدابير المناسبة، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقريره.¹

المطلب الرابع: التأكد من الإجراءات المنجزة وتوثيق الاستنتاجات

إن الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع الخارجي مبني على الاستنتاجات المتوصل إليها ومدعم بالوثائق الثبوتية المتحصل عليها، وفي هذا الصدد يتطلب على المراجع الخارجي قبل تأسيس الخلاصة العامة، التأكد من الإجراءات المنجزة من خلال قيامه بإعادة التنفيذ واستخدام الإجراءات التحليلية، إضافة لذلك يتعين عليه توثيق إجراءات المراجعة المنجزة وكذا العناصر المقنعة المتحصل عليها.

الفرع الأول: إعادة التنفيذ واستخدام الإجراءات التحليلية

إعادة التنفيذ هي تنفيذ المراجع الخارجي لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل المؤسسة كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إما يدويا أو عن طريق تقنيات المراجعة المدعمة بجهاز الحاسوب.² إضافة لذلك فقد تتمثل الإجراءات التحليلية كما تم الإشارة إليها سابقا، في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقا من ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو معطيات سابقة أو لاحقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة، إضافة إلى تحليل التغيرات المعبرة أو الاتجاهات غير المتوقعة.³ وفي هذا الصدد، يجب على المراجع الخارجي أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال المراجعة لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للمؤسسة.⁴

الفرع الثاني: إعداد وحفظ وثائق المراجعة المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لشكل ومحتوى وامتداد ملفات العمل، وكذا العناصر المحددة لها.

¹ فياش أمال، بوعبانة فتحية، مرجع سبق ذكره، ص 198-199.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54438>، تاريخ الاطلاع عليه: 2019/04/26 على الساعة الثانية صباحا.

² المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 29، ص 8.

³ بصري ريمة، مرجع سبق ذكره، ص 144.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60275>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/04/27 على الساعة العاشرة مساء.

⁴ بختة مفتاح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 239.

أولاً: شكل ومحتوى وامتداد ملفات العمل

يمكن إعداد وثائق المراجعة وحفظها على الورق أو على دعامة إلكترونية أو على دعامة أخرى، ويمكن أن تشمل على سبيل المثال برنامج المراجعة، تحليلات، مذكرات حول مشاكل خاصة، ملخصات حول مسائل هامة، رسائل للتأكيد والتوكيد، استبيانات المراقبة، المرسلات (بما فيها البريد الإلكتروني) المتعلقة بالمسائل الهامة... الخ، ويمكن للمراجع الخارجي أن يضم في وثائق المراجعة ملخصات أو نسخ عن وثائق المؤسسة (على سبيل المثال بعض العقود أو الاتفاقيات الهامة)، ومع ذلك، لا يمكن لوثائق المراجعة أن تحل محل الوثائق المحاسبية للمؤسسة، كما لا تكفي شروحات المراجع الخارجي الشفهية لوحدها لتأكيد صحة الأعمال التي أنجزها أو النتائج التي استخلصها، لكن يمكن استخدامها لتحديد أو توضيح المعلومات الواردة في الوثائق.¹

إضافة لذلك، يجب على المراجع الخارجي أن يدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات المراجعة الموضوعية حيز التنفيذ، كل من:

❖ الخصائص المميزة لعناصر خاصة تم اختبارها، مثلاً:

- في حالة إجراء يتطلب اختيار أو فحص كل العناصر التي تفوق قيمة معينة في فئة معينة، يمكن للمراجع الخارجي توثيق امتداد الإجراء وتحديد الفئة (مثلاً كل القيود المحاسبية في اليومية التي تفوق مبلغ معين)؛

- في حالة إجراء يتطلب طلبات للمعلومات لدى أعضاء محددين من مستخدمي المؤسسة، يمكن للمراجع الخارجي توثيق تواريخ اللقاءات وكذلك اسم ومركز كل من هؤلاء الأشخاص؛

- في حالة إجراء معاينة مادية، يمكن للمراجع الخارجي توثيق العملية أو العناصر التي تمت معاينتها، الأشخاص المعنيون ومسؤوليات كل منهم وكذلك مكان وزمان تنفيذ هذا الإجراء؛

❖ من قام بأعمال المراجعة وتاريخ إنهاؤها؛

❖ من قام بمراجعة أعمال المراجعة المنجزة وكذلك تاريخ وامتداد هذه المراجعة.²

وتجدر الإشارة هنا أنه يجب على المراجع الخارجي أن يقي في ملفه أثراً للقاءاته مع الإدارة والقائمين على الحكم ومع أشخاص آخرين، حول هذه المسائل، كما عليه الإشارة إلى طبيعة الأسئلة، توقيت اللقاءات ومع من اجتمع،

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 11، ص

5.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 12، ص ص 5-6.

وعندما يحدد معلومات تتعارض مع الاستنتاجات النهائية حول مسألة مهمة، عليه أن يدون في الملف الكيفية التي عالج بها هذه التناقضات، وهذا لا يعني أن المراجع الخارجي مطالب بالاحتفاظ بوثائق غير صحيحة، مستبدلة أو لم تعد مجدية.¹

ثانيا: العوامل المحددة لشكل ومحتوى وامتداد ملفات العمل

يعتمد كل من شكل ومحتوى وامتداد وثائق المراجعة على عوامل مثل:

- حجم وتعقيد المؤسسة؛
 - طبيعة إجراءات المراجعة الواجب وضعها حيز التنفيذ؛
 - مخاطر الاختلالات المعتبرة المحددة؛
 - أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها؛
 - طبيعة وعمق الانحرافات المحددة؛
 - ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها، والتي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق المراجعة؛
 - الطرق المتبعة والأدوات المستعملة للمراجعة.²
- وبصفة عامة يجب على المراجع الخارجي إعداد وثائق كافية تمكن مراجع ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم:

- ✓ طبيعة وبرنامج وامتداد إجراءات المراجعة الموضوعية حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للمراجعة ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- ✓ نتائج إجراءات المراجعة المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها؛
- ✓ المسائل المهمة المطروحة أثناء المراجعة والنتائج المستخلصة حول هذه المسائل والأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول إلى تلك النتائج.³

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 13 و14، ص 6.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 8، ص 4.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 7، نفس الصفحة.

الفرع الثالث: تقدير النقاط المهمة

توفر وثائق المراجعة العناصر التي تثبت أن المراجعة قد تمت وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة ومع ذلك، ليس بالضروري على المراجع الخارجي أو بإمكانه أن يوثق كل واحدة من النقاط المعالجة أو الأحكام المهنية الممارسة في مراجعة ما، حيث يتطلب تقدير أهمية نقطة معينة التحليل الموضوعي للوقائع والظروف، وتشمل النقاط المهمة، على سبيل الذكر لا الحصر ما يلي:

- النقاط التي تولد مخاطر كبيرة على النحو المبين في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 315؛
 - نتائج إجراءات المراجعة التي تشير إلى أن الكشوف المالية قد تشوبها اختلالات معتبرة أو حاجة المراجع الخارجي لإعادة النظر في تقييمه السابق لمخاطر الاختلالات المعتبرة وردوده على تلك المخاطر؛
 - الظروف التي تخلق صعوبات كبيرة أمام تنفيذ المراجع الخارجي إجراءات المراجعة التي يعتبرها ضرورية؛
 - الوقائع المحددة والتي قد تؤدي إلى تعديل في رأي المراجعة أو إضافة فقرة ملاحظة في تقرير المراجعة.¹
- وتجدر الإشارة أن هناك عامل دال لتحديد شكل ومحتوى وامتداد وثائق المراجعة للنقاط المهمة، يتواجد في الحكم المهني الممارس خلال إنجاز أعمال المراجعة وتقييم النتائج.²

الفرع الرابع: التوثيق الخاص بالمعايير الجزائرية للمراجعة الأخرى

- يجب على المراجع الخارجي أن يضم إلى وثائق المراجعة ما يلي:
- أساس نتائجه حول عقلانية التقديرات المحاسبية أو عدمها، التي تنتج عنها مخاطرة كبيرة ومعلومات متعلقة بها؛
 - إن وجدت، مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة.³

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المنظم المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 9، ص 4-5.

² نفس المرجع أعلاه، نفس الفقرة، ص 5.

³ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المنظم المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 23، ص 9.

إذا استغل المراجع الخارجي الأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المراجعين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق المراجعة النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات المراجعة الخاصة بالمنجزة حولها.¹ وفي حالات خاصة، عندما يقدر المراجع الخارجي ضرورة التخلي عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما، عليه أن يدون في ملفاته الكيفية التي نفذت بها إجراءات المراجعة البديلة الموضوعة للوصول إلى الهدف المرجو من خلال هذا الواجب وأسباب عدم تطبيقه.²

المبحث الرابع: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة

تعد هذه المرحلة بمثابة مرحلة إنتاج واختتام مهمة المراجعة الخارجية، إذ يتم من جهة إعداد التقرير باعتباره المنتج النهائي للمهمة، والذي يتم من خلاله التعبير عن مدى اتسام المعلومات المالية بالمصداقية انطلاقا من الخلاصة المتوصل إليها في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة خلال المراحل السابقة، ومن جهة أخرى القيام بالإجراءات الختامية. لذا سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لواجبات المراجع الخارجي بخصوص إعداد التقرير، وكذا عرض نموذج التقرير المتضمن لرأي غير معدل، والوضيعات التي تقود إلى تعديل الرأي، وأخيرا الإشارة لإجراءات المراجع الخارجي بشأن الأحداث الواقعة بعد تاريخ التقرير وقبل المصادقة على الكشف المالية، وكذا التوثيق النهائي.

المطلب الأول: إعداد التقرير

يعد التقرير بمثابة ثمرة المهمة، حيث يتم من خلاله التعبير عن رأي يصف ما تم التوصل إليه في المراحل السابقة، لذا سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها بشأن تأسيس الرأي حول الكشف المالية وتحرير التقرير، وكذا في حالة عرض معلومات إضافية بالتزامن مع الكشف المالية.

الفرع الأول: تأسيس الرأي حول الكشف المالية

يجب على المراجع الخارجي من خلال الواجبات التي أداها أن يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، ويستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة، أن الكشف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة، فإذا استخلص أنه قد تم

¹ فياش أمال، بوعبانة فتحية، مرجع سبق ذكره، ص 209.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54438>، تاريخ الاطلاع عليه: 2019/04/13 على الساعة الرابعة مساء.

² المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرة 15، ص

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل، في حين يعبر عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 705 عندما:

- يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة؛
- ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.¹

الفرع الثاني: تحرير التقرير

يجب أن يكون تقرير المراجع الخارجي كتابي ويتضمن ما يلي:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمراجع مستقل؛
- المرسل إليه؛
- فقرة تمهيدية تذكر:
- تعريف المؤسسة التي تمت مراجعة كشوفها المالية؛
- الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة التي تمت مراجعتها وكذلك معلومات توضيحية أخرى؛
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء؛
- شرح لمسؤولية المراجع الخارجي المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس مراجعته، وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للمراجعة، كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على

¹ بلقاضي طاهر مين، كمال بن موسى، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم -700- دراسة حالة الجزائر، مجلة المدبر، المدرسة العليا للإدارة والتجارة الدولية القليعة، الجزائر، العدد 7، 2018، ص 135.
متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/84021>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/05/08 على الساعة الواحدة صباحا.

المراجع احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء المراجعة قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة؛

■ شرح المراجعة، وتشير إلى أن:

- المراجعة هي وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشف المالية؛

- اختيار الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تدرج ضمن الحكم الخاص للمراجع الخارجي؛

■ تأريخ تقرير المراجعة بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشف المالية؛

■ الإشارة إلى العنوان الذي يمارس فيه المراجع الخارجي نشاطه.¹

الفرع الثالث: الإجراءات المطلوبة عند عرض المعلومات الإضافية بالتزامن مع الكشف المالية

عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، تزامنا مع الكشف المالية، فعلى المراجع الخارجي تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشف المالية، وفي حالة العكس، على المراجع الخارجي مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية، وإذا رفضت الإدارة ذلك، على المراجع الخارجي الإشارة في تقريره أنه لم تتم مراجعة هذه المعلومات الإضافية، إضافة لذلك، يجب أن يغطي رأي المراجع الخارجي المعلومات الإضافية الغير مطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق، ولكنها تشكل جزءا لا يتجزأ عن الكشف المالية حيث لا يمكن تمييزها بشكل واضح نظرا لطبيعتها وطريقة عرضها.²

المطلب الثاني: نموذج التقرير المتضمن لرأي غير معدل

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى شكل التقرير عند قيام المراجع الخارجي بمهامه وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة ويكون قد عبر عن رأي غير معدل، وذلك كما يلي:³

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية، مرجع سبق ذكره، الفقرات 6، 7 و 8، ص 4.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 9 و 10، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع أعلاه، الملحق، ص 5.

المراجع المستقل:.....

المرسل إليه المناسب:.....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي تغطيها المراجعة): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولين هن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

مسؤولية المراجع

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس مراجعتنا. قمنا بالمراجعة وفق المعايير الجزائرية للمراجعة.

تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء المراجعة قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة.

تستدعي المراجعة وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية.

اختيار الإجراءات الموضوعية نابع عن الحكم الخاص للمراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المراجع بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للمؤسسة والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات المراجعة الملائمة للظرف، وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة.

تتمثل المراجعة كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض محمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة
برأينا الكشف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر 202، منتظمة وتعرض
بصدق، وفي جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوافية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر
ن202، وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى

(محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المراجع، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به)

(هوية وتوقيع المراجع)

(تاريخ التقرير)

(عنوان المراجع)

المطلب الثالث: تعديل الرأي في التقرير

لقد عالج المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 بصفة عامة لتقرير المراجع الخارجي المتضمن للرأي الغير المعدل أي
الخالي من التحفظ، غير أن المعيار الجزائري للمراجعة رقم 705 الذي لم يصدر بعد، والمعالج لتقرير المراجع
الخارجي المتضمن للرأي المعدل، أي رأي متحفظ أو رأي عكسي أو امتناع عن إبداء الرأي، قد تمت الإشارة إليه
على متن بعض المعايير الجزائرية للمراجعة، لذا سيتم من خلال هذا العنصر التطرق للوضعيات التي تقود إلى التعبير
عن رأي معدل والتي تم تناولها على متن هذه المعايير.

الفرع الأول: التعبير عن رأي معدل عند مراجعة المخزونات والقضايا والنزاعات

إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي، وكان من غير الممكن وضع المراجع الخارجي حيز التنفيذ
إجراءات المراجعة البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها، فعليه
أن يعبر برأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 705.¹

كما يجب على المراجع الخارجي عند جمعه للعناصر المقنعة فيما يخص اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم
المؤسسة، التعبير عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 705، في حال اجتمعت الشروط
التالية:

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة، مرجع سبق
ذكره، الفقرة 6، ص 4.

- ترفض الإدارة السماح للمراجع الخارجي من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة أو الاجتماع به، أو يرفض المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة بدوره الإجابة على رسالة طلب المعلومات بطريقة مرضية، أو يمنع من الإجابة؛
- تعذر على المراجع الخارجي الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة البديلة.¹

الفرع الثاني: التعبير عن رأي معدل عند مراجعة الأرصدة الافتتاحية

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لواجبات المراجع الخارجي بخصوص التعبير عن رأي معدل عند مراجعة الأرصدة الافتتاحية لوحداث القطاع الخاص والعمومي.

أولاً: التعبير عن رأي معدل عند مراجعة الأرصدة الافتتاحية لوحداث القطاع الخاص

1- الأرصدة الافتتاحية

إذا كان المراجع الخارجي غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية يجب أن يقدم رأي بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشف المالية، وإذا توصل إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالاً لديه تأثير معتبر على الكشف المالية للفترة الجارية وأن تأثير هذا الاختلال لم يتم تسجيله محاسبياً بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة في الكشف المالية، وجب عليه تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقاً لمعيار المراجعة الجزائري رقم 705.²

2- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية والتعديلات المقدمة على تقرير مراجعة المراجع السابق

إذا توصل المراجع الخارجي إلى نتيجة (وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق) أن الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية، أو أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبياً بالشكل الملائم ولم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في الكشف المالية، يتوجب عليه، تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقاً لمعيار المراجعة الجزائري رقم 705، كما أنه إذا طرأ تعديل في الرأي في تقرير المراجع السابق المتعلق بالكشف المالية للفترة السابقة لا يزال ذا دلالة ومعبر بالنسبة للكشف

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 2 و10، ص ص 3-5.

² المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية-، مرجع سبق ذكره، الفقرة 9، ص 4.

المالية للفترة الجارية، يجب على المراجع الخارجي أن يعدل رأيه في المراجعة على تلك الكشوف المالية وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة رقم 705 ورقم 710.¹

ثانيا: التعبير عن رأي معدل عند مراجعة الأرصدة الافتتاحية لوحدات القطاع العمومي

1- الأرصدة الافتتاحية

يحدد المعيار الجزائري للمراجعة رقم 705 الواجبات المطلوبة اتجاه الوضعيات التي قد تؤدي إلى تعديل الرأي حول الكشوف المالية، طبيعة الرأي المناسب في وضعيات مماثلة ومحتوى تقرير المراجع إذا تم إحداث تعديل على رأي المراجع الخارجي، وفي هذا الصدد يمكن أن تؤدي عدم قدرة المراجع الخارجي على جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة حول الأرصدة الافتتاحية إلى إحدى التعديلات التالية للرأي في تقرير المراجع الخارجي:

- رأي بتحفظ؛

- استحالة تقديم رأي.²

2- تعديل محدث على تقرير مراجعة المراجع السابق

يمكن في بعض الحالات أن يكون التعديل المحدث على الرأي في تقرير مراجعة المراجع السابق غير دال وغير معتبر بالنسبة للرأي المعبر عنه بخصوص الكشوف المالية للفترة الجارية، كما هو الحال مثلا إذا كان تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق نتج عن حصر في امتداد الأعمال لكن كانت المسألة أصل هذا الحصر قد تم حلها في الفترة الجارية.³

الفرع الثالث: التعبير عن رأي معدل عند تقدير مدى ملائمة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لواجبات المراجع الخارجي بخصوص التعبير عن رأي معدل عند تقديره مدى ملائمة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال.

أولا: تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود «عدم يقين» معتبر

إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المراجع الخارجي أن يعبر عن رأي غير معدل ويتضمن فقرة الملاحظات في تقرير المراجعة من أجل تسليط الضوء على وجود «عدم يقين» معتبر مرتبط بأحداث

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 10 و 11، ص ص 4-5.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 18، ص ص 5-6.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرة 19، ص 6.

أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ولفت الانتباه إلى الملاحظة في الكشفوف المالية التي تصف النقاط المحددة عند استخلاص أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود «عدم يقين» معتبر، في حين إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشفوف المالية، ينبغي على المراجع الخارجي أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة، وفقاً لمعيار المراجعة الجزائري رقم 705، كما ينبغي عليه أن يشير في تقريره للمراجعة إلى وجود «عدم يقين» معتبر من شأنه أن يثير شكاً كبيراً حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.¹

ثانياً: تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

إذا تم إعداد الكشفوف المالية للمؤسسة على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المراجع الخارجي، وبلاستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائم، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض، بأن الكشفوف المالية تقدم أو لا، معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال.²

الفرع الرابع: الإشارة للخبير المعين من طرف المراجع الخارجي في التقرير عند التعبير عن رأي معدل

يتحمل المراجع الخارجي كامل المسؤولية في رأي المراجعة الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه، فلا يجب على المراجع الخارجي الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير المراجعة أين يعبر عن رأي غير معدل، لكنه قد يعتبر من الضرورة الرجوع إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبدائه لرأي معدل وبالتالي قد يحتاج إلى موافقة الخبير الذي عينه قبل إدراج هذه الملاحظة، وإذا أشار المراجع الخارجي في تقريره لأعمال الخبير الذي عينه معتبراً ذلك ذا دلالة في فهم الرأي المعدل الذي عبر عنه، فعلى المراجع الخارجي التنويه في تقريره أن ذلك لا ينقص من مسؤوليته في شيء فيما يتعلق بالرأي الذي عبر عنه.³

المطلب الرابع: إجراءات المراجعة الخاصة بالأحداث الواقعة بعد تاريخ التقرير والتوثيق النهائي

إن اختتام المهمة لا يتجلى فقط في تحرير التقرير، إذ يتعين على المراجع الخارجي تنفيذ الإجراءات اللازمة، إذا اقتضى الأمر ذلك، بشأن تلك الأحداث المؤثرة على الكشفوف المالية للمؤسسة محل المراجعة والواقعة بعد تاريخ

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 570: استمرارية الاستغلال، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 20، 21 و 22، ص ص 6-7.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرة 23، ص 7.

³ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 4، 24 و 25، ص ص 3-8.

تقريره وقبل تاريخ المصادقة على الكشوف المالية، بالإضافة لتوثيقها، كما هو مطالب أيضا بتشكيل ملف المراجعة النهائي وحمايته وحفظه.

الفرع الأول: أحداث علم بها المراجع الخارجي بعد تاريخ التقرير إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية تتضمن بنود "مذكرة مهمة" في إطار المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210، موافقة الإدارة على إعلام المراجع الخارجي بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير وتاريخ نشر الكشوف المالية.¹

وفي هذا الصدد، لا يلزم المراجع الخارجي بالقيام بإجراءات المراجعة على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره، لكن وإذا صادف أن أعلمت الإدارة المراجع الخارجي بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوف المالية، يحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه:

- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة وإذا لزم الأمر مع القائمين على الحكم في المؤسسة؛
- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر كذلك، الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتجاه هذه النقطة في الكشوف المالية.²

أولاً: الإجراءات المطلوبة في حالة تعديل الإدارة الكشوف المالية

إذا عدلت الإدارة الكشوف المالية، فعلى المراجع الخارجي:

- تنفيذ إجراءات المراجعة الظرفية اللازمة على التعديل المقدم؛
 - إلا إذا تعذر تطبيق الظروف المبينة أدناه والمتعلقة بعدم امتناع القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما بعض البنود، يتم تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها سابقاً بشأن الأحداث اللاحقة، وذلك حتى تاريخ تقرير المراجعة الجديد، وإصدار تقرير مراجعة جديد على الكشوف المالية المعدلة.³
- فإذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما لا يمنعان الإدارة من الحد في التعديل على الكشوف المالية فقط فيم تعلق بآثار الحدث أو الأحداث اللاحقة، أصل هذا التعديل، والمسؤولين عن المصادقة على الكشوف المالية،

¹ سعد بن البار، قرية معمر، مرجع سبق ذكره، ص 104.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60876>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/04/24 على الساعة الواحدة زوالاً.

² رضا زهواني، سامية قرارة، مرجع سبق ذكره، ص 221.

³ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 10 و 11، ص 4.

الفصل الثالث: إجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة

من حصر مصادقتهم على هذا التعديل فقط، يسمح للمراجع الخارجي بحصر إجراءات المراجعة اللازمة على الأحداث اللاحقة لهذا التعديل فقط، وفي هذه الحالات، يجب عليه:

- إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط: إنها ازدواجية التاريخ؛
- إما إصدار تقرير مراجعة جديد أو تقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المراجع الخارجي المتعلقة بالأحداث اللاحقة، لا تخص إلا تلك التي كانت سببا في تعديل الكشف المالية.¹

ثانيا: الإجراءات المطلوبة في حالة عدم تعديل الإدارة الكشف المالية

إذا لم تعدل الإدارة الكشف المالية في ظروف يعتبر المراجع الخارجي أنه من الضروري القيام بها، لأن أثارها على الكشف المالية ذات دلالة، وبالتالي:

- إذا لم يتم إيداع تقرير المراجعة للمؤسسة، استوجب على المراجع الخارجي تغيير رأيه ثم إرسال تقريره، أو؛
- إذا تم إيداع تقرير المراجعة للمؤسسة، فعلى المراجع الخارجي إشعار الهيئة المداولة بعدم إظهار الكشف المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية، لكن إذا تم ذلك، فعلى المراجع الخارجي اتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاولة تفادي استعمال الغير لتقريره، ففي هذه الحالة تكون الاستشارة القانونية ضرورية.²
- كما تجدر الإشارة هنا أنه لا يلزم المراجع الخارجي بأي إجراء مراجعة على الكشف المالية بعد نشرها.³

الفرع الثاني: توثيق الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ تقرير المراجع الخارجي

في ظروف استثنائية عندما يضع المراجع الخارجي حيز التنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية للمراجعة أو يستخلص نتائج جديدة بعد تاريخ تقريره، عليه أن يدون في الملف:

- الظروف الاستثنائية التي واجهته، والتي تتضمن تحديدا، الحقائق التي علم بها المراجع الخارجي بعد تاريخ تقريره لكنها كانت موجودة في ذلك التاريخ والتي لو أنها عرفت في ذلك الوقت، كان يمكن أن تؤدي إلى تعديل في الكشف المالية أو إلى تعديل رأيه في تقرير المراجعة؛

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 11، ص 4-5.

² رضا زهواني، سامية قرارة، مرجع سبق ذكره، ص 222.

³ سعد بن البار، قرية معمر، مرجع سبق ذكره، ص 106.

متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60876>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/05/10 على الساعة الخامسة زوالا.

- إجراءات المراجعة الجديدة أو الإضافية الموضوعة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج التي استخلصت منها، وكذلك تأثيرها على تقريره؛
- تحديد الأشخاص الذين عدلوا وراجعوا الوثائق وكذلك التواريخ الموافقة.¹

الفرع الثالث: تشكيل ملف المراجعة النهائي

على المراجع الخارجي تجميع الوثائق في ملف المراجعة واستكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف المراجعة النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره، حيث يطلب من المكاتب وفقا للمعيار (م.ج.م.ن.1)، وضع سياسات وإجراءات لاستكمال تشكيل ملفات المراجعة في وقت معقول، وبمجرد تشكيله لملف المراجعة النهائي، على المراجع الخارجي أن لا يحذف أو يسحب أي عنصر من الوثائق، مهما كانت طبيعته، قبل نهاية آجال الحفظ المحددة.²

وفي ظروف أخرى غير تلك المتعلقة بتحديد المراجع الخارجي لمعلومات تتعارض مع الاستنتاجات النهائية حول مسألة مهمة، عندما يعتبر المراجع الخارجي من الضروري تقديم معلومات تكميلية لوثائق المراجعة بعد تشكيل ملف المراجعة النهائي، عليه بغض النظر عن طبيعة المعلومات التكميلية، أن يدون في الملف وبدقة الأسباب التي قدمت من أجلها ومتى ومن قدمها ومن قام بمراجعتها.³

الفرع الرابع: حماية وحفظ وملكية ملفات العمل

على المراجع الخارجي أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذلك حفظها لفترة كافية، لتلبية احتياجات سياسة المكتب والامتثال للمتطلبات القانونية والمهنية فيما يتعلق بحفظ الوثيقة، وفي حالة مراجعات متكررة يمكن تصنيف بعض الملفات على أنها ملفات دائمة يتم تحيينها بالمعلومات الجديدة الهامة والتي تشكل مصلحة دائمة خلافا لملفات العمل الحالية التي تحتوي على معلومات تتعلق أساسا بمراجعة سنة مالية واحدة، كما تجدر الإشارة هنا أن ملفات العمل تعتبر ملك للمراجع الخارجي، على الرغم من أن بعض أجزاء أو مقتطفات من ملفات العمل يمكن، بناء على تقرير المراجع الخارجي، أن توضع تحت تصرف المؤسسة إلا أنها لا تحل محل الوثائق المحاسبية لهذا الأخير.⁴

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 16 و17، ص 6.

² نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 18 و19، ص ص 6-7.

³ نفس المرجع أعلاه، الفقرتين 14 و20، نفس الصفحات.

⁴ نفس المرجع أعلاه، الفقرات: 21، 22 و23، ص 7.

الخاتمة

يسعى المراجع الخارجي من خلال مهمته إلى التأكد من مدى اتسام المعلومة المالية بالمصداقية، وفي هذا الصدد قد يعتمد على المعايير الجزائرية للمراجعة باعتبارها دليل ومرشد، إلى جانب النصوص التنظيمية السارية المفعول، ونظرا لعدم تغطية المعايير الجزائرية للمراجعة كل جوانب المهمة، لذا تم خلال هذا الفصل التطرق إلا للمعايير الصادرة خلال الفترة 2016-2018، وذلك بعرض الإجراءات التي يعالجها كل معيار في ظل المرحلة التي تناسبه من مراحل المهمة، والتي من شأنها السماح بتعزيز مصداقية المعلومة المالية.

تعتبر مهمة المراجعة الخارجية كغيرها من المهن، لا يمكنها تحقيق الهدف المرجو منها ما لم يكن هناك اتفاق مسبق حول الأحكام التي ستنجز على أساسها وكذا التخطيط الملائم لها، وباعتبار أن الهدف المرجو منها يتجلى في تعزيز مصداقية المعلومة المالية، لذا ساهمت بعض المعايير الجزائرية للمراجعة في توضيح بشكل تفصيلي واجبات المراجع الخارجي بشأن هذا الخصوص خلال مرحلة القبول والتخطيط للمهمة، بما في ذلك استخدام أعمال المراجعة الداخلية واستعمال السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها، بالنظر إلى حجم المعلومات محل المراجعة.

ومن جهة أخرى، قد يعد من الضروري جمع أدلة ثبوتية تسمح بدعم الخلاصة المتوصل إليها بشأن مدى اتسام المعلومة المالية بالمصداقية، لذا قد حظيت مرحلتى تنفيذ المهمة والأعمال النهائية لها أولوية في هذا المجال، حيث تم إصدار عدة معايير جزائية للمراجعة من الصنف الخامس، مقارنة بمجمل تلك المعايير الصادرة، والتي عاجلت بالتفصيل الإجراءات والتقنيات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، منها ما يمس بالمخزونات، القضايا والمنازعات، الأرصدة الافتتاحية، الإجراءات التحليلية، السبر، التقديرات المحاسبية، التأكيدات الخارجية، الأحداث اللاحقة، استمرارية الاستغلال، التصريحات الكتابية، استخدام أعمال خبير... الخ.

وفي هذا السياق، قد يعد من الضروري أيضا التعبير كتابيا عن الخلاصة المتوصل إليها، من خلال إعداد تقرير وإبداء فيه رأي يصف مدى اتسام المعلومة المالية بالمصداقية، بالإضافة لاتخاذ الإجراءات اللازمة بخصوص الأحداث المؤثرة على الكشوف المالية والواقعة قبل المصادقة عليها، وكذا القيام بالتوثيق النهائي الذي يسمح بحماية وحفظ كل العناصر والإجراءات المنجزة والعناصر المقنعة المجمعة، التي على أساسها تم تأسيس هذا الرأي، وفي هذا الصدد عاجلت بعض المعايير الجزائرية للمراجعة بالتفصيل الواجبات التي يتعين على المراجع الخارجي تنفيذها بشأن هذا الخصوص خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة.

الفصل الرابع: دراسة

حالة عينة من المهنيين

والأكاديميين

المتخصصين في

المراجعة بالجزائر

تمهيد

تعد المراجعة الخارجية بمثابة تلك المهمة التي تسمح بإضفاء المصدقية على المعلومات المالية التي يفرزها نظام المحاسبة المالية لخدمة طرف ثالث، فتنفيذها في البيئة الجزائرية قد يتطلب امتثال المراجع الخارجي للنصوص التنظيمية السارية المفعول المتمثلة في القانون رقم 10-01 والنصوص التنظيمية المنبثقة عنه، غير أنه قد شهدت هذه البيئة في الآونة الأخيرة مستجدات بخصوص هذه المهمة تجسدت في بداية صدور المعايير الجزائرية للمراجعة، الأمر الذي يدفع إلى تقييم مدى مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصدقية على المعلومات المالية في حالة ما إذا تم تطبيق هذه المعايير.

وبحكم أنه لم يتم صدور أي نص تشريعي يحمي على إلزامية تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة، بالإضافة لعدم صدورها كافة لو قورنت بالعدد الإجمالي للمعايير الدولية للمراجعة التي استوحيحت منها، لذا قد تكون الدراسة الاستقصائية ملائمة لهذا الشأن، وعليه فإن عملية تقييم الأثر المتوقع من تطبيقها قد تتطلب في مقام أول تحديد فئة تكون ملمة بما سواء من الناحية التطبيقية و/أو النظرية، يليه بعد ذلك تصميم جيد للمقياس المستخدم في تحصيل الإجابات وتوزيعه على الفئة المعنية، وأخيرا فرز الردود وتحليلها واختبار الفرضيات الموضوعة.

وفي هذا السياق، سيتم من خلال هذا الفصل إجراء دراسة استقصائية على الفئة المعنية بشأن الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في إضفاء المصدقية على المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة إلى يومنا هذا، على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: تصفية الردود واختبار المقياس

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج القسم الثاني للاستبيان

المبحث الرابع: اختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

يعتبر الإطار المنهجي للدراسة تلك المنهجية المتبعة في تحديد الأسس، الأدوات والأساليب التي سيعتمد عليها بغرض بلوغ أهداف الدراسة المرغوب تحقيقها، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر تحديد في مقام أول المجتمع المستهدف من الدراسة ونوع وحجم عينة تمثله، يليه بعد ذلك تحديد الفرضيات المنبثقة عن الفرضية الخاصة بالجانب التطبيقي لأجل اختبارها، ومن ثم إعداد أداة لجمع البيانات من خلال تصميم استبيان، تحكيمه، إعداداته في شكله النهائي وتوزيعه على العينة المستهدفة، وأخيرا عرض الأدوات والأساليب الإحصائية التي ستستخدم في الدراسة إثر تلقي الإجابات.

المطلب الأول: تحديد الفئة المستهدفة من الدراسة

إن النتائج المتوصل إليها في أي دراسة استقصائية تكون مبنية على آراء المبحيين عليها، فقد يؤدي الاختيار الغير ملائم للفئة المحيية بالحصول على إجابات غير صحيحة والتي تؤثر سلبيا على نتائج الدراسة ككل، كما أن اختيار هذه الفئة مرتبط بعاملتي الحجم والتجانس، إذ أنه يصعب حصر كل المجتمع المستهدف إذا كان حجمه معتبر و/أو شموله على عناصر غير متجانسة، وعليه سيتم من خلال هذا العنصر تحديد المجتمع المستهدف من الدراسة وحجمه وفقا لأحدث الإحصائيات، ومن ثم الأسلوب والمعادلة الإحصائيتين المستخدمتين في تحديد نوع العينة التي تمثله وحجمها.

الفرع الأول: تحديد المجتمع المستهدف من الدراسة

إن الغرض من مهمة المراجعة الخارجية يتجلى في تعزيز مصداقية المعلومة المالية، وقد يستدعي القيام بهذه الأخيرة تنفيذ مجموعة من الإجراءات انطلاقا من بداية المهمة إلى غاية اختتامها، وعليه فإن الإجراءات المطلوبة خلال مرحلة معينة قد تختلف عن تلك المطلوبة خلال مرحلة أخرى، كما أن هذه الإجراءات قد تختلف من نصوص تنظيمية أو من معايير لأخرى، ومن هذا المنطلق فإن القيام بمهمة المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة قد يتطلب ما يلي:

✓ معالجة معينة خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة؛

✓ معالجة معينة خلال مرحلة تنفيذ المهمة؛

✓ معالجة معينة خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة؛

✓ معالجة معينة خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة.

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

وفي هذا السياق، بعد عرض في الفصل السابق مجمل هذه الإجراءات المساهمة في تعزيز مصداقية المعلومة المالية، لذا قد يعد من المجدي إثراء هذه الأخيرة عن طريق إسقاطها على الجانب الميداني بصدد الحصول على آراء الأشخاص ذوي العلاقة بهذا الخصوص، وفي هذا الصدد قد يتمثل هؤلاء في كل من الأشخاص المهنيين المكلفين بالقيام بمهمة المراجعة الخارجية وكذا الأكاديميين المتخصصين في المراجعة نظرا لإلمامهم التام للواقع العملي والعلمي على الترتيب، وبما أن الحدود المكانية للدراسة تنحصر في الإقليم الجزائري، فقد نجد أن مجتمع الدراسة يتجلى في كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بالنسبة لفئة المهنيين، وأساتذة مؤسسات التعليم العالي المتخصصين في المراجعة بالنسبة لفئة الأكاديميين.

الفرع الثاني: عرض مجتمع الدراسة

سيتم من خلال هذا العنصر عرض مجتمع الدراسة وحجمه، عن طريق إحصاء عدد المهنيين، عدد الأكاديميين، ومن ثم حجم المجتمع ككل.

أولاً: فئة المهنيين

جدول رقم 08: عدد المراجعين الخارجيين الجزائريين المسجلين بعنوان نشاط سنة 2020

البيان	الخبراء المحاسبين	محافظي الحسابات
الأشخاص الطبيعيين	323	2577
الأشخاص المعنويين	8	14
المجموع	331	2591
إجمالي المهنيين المسجلين	2922	

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 03 مؤرخ في 23 جانفي 2020، المحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2020، الملاحق.

يتضح من الجدول أعلاه أن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعنوان نشاط سنة 2020 يقدر بـ 2922، غير أنه بعد الإطلاع على قائمة المهنيين التي تم اقتباس منها هذه الأرقام لوحظ ما يلي:

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

✓ الخبراء المحاسبين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، سواء أن كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، هم في نفس الوقت محافظي حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
✓ الأشخاص المعنويين سواء أن كانوا خبراء محاسبين أو محافظي حسابات، قد يتشكلون من عضو أو أكثر من المهنيين المسجلين في الجداول لدى الهيئة المعنية، ولقد أشار القانون رقم 10-01 في فصله السابع عن هذا الخصوص.

وفي هذا الصدد، قد يعد من المجدي إجراء التعديلات اللازمة وفقا لما يقتضيه مجتمع الدراسة، إذ أن قائمة المهنيين التي تم الاعتماد عليها قد أعدت على أساس أرقام التسجيل لدى جداول الهيئة المعنية، وعليه سيتم طرح من قائمة محافظي الحسابات عدد الأشخاص المهنيين الذين لديهم صفتي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والاعتماد على رتبهم الأعلى المتمثلة في الخبير المحاسب، ومن جهة أخرى بالنسبة لقائمة الأشخاص المعنويين، يجب إضافة عدد الشركاء المسجلين في الجداول لدى الهيئة المعنية الذين يفوق عددهم الواحد، ويمكن تلخيص ذلك في الجدول الموالي:

جدول رقم 09: حجم فئة المهنيين الممثلين لمجتمع الدراسة

البيان	الخبراء المحاسبين	محافظي الحسابات
عدد الأشخاص الطبيعيين....(1)	323	2577
عدد أعضاء الأشخاص المعنويين.....(2)	11	23
المجموع....(1) + (2) = (3)	334	2600
طرح ازدواجية الصفة.....(4)	-	334
المجموع.....(3) - (4)	334	2266
إجمالي المهنيين الممثلين لمجتمع الدراسة	2600	

المصدر: مقرر رقم 03 مؤرخ في 23 جانفي 2020، مرجع سبق ذكره، الملاحق.

يتضح من الجدول أعلاه أن عدد الأشخاص المهنيين الذين لديهم صفة الخبير المحاسب بشكل فردي يقدر بـ 334، وعدد الأشخاص المهنيين الذين لديهم صفة محافظ الحسابات بشكل فردي يقدر بـ 2600، منها 334 شخص مهني لديه ازدواجية الصفة، أي خبير محاسب ومحافظ حسابات في نفس الوقت، لذا تم استبعادهم من

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

قائمة محافظي الحسابات كمي يمثلوا إلا فئة الخبراء المحاسبين، فقد تم طرح هذا العدد ليصبح عدد محافظي الحسابات يقدر بـ 2266، وأخيرا إجمالي المهنيين الذين يمثلون مجتمع الدراسة يقدر بـ 2600.

ثانيا: فئة الأكاديميين

نظرا لصعوبة إحصاء عدد الأساتذة بمؤسسات التعليم العالي المتخصصين في المراجعة بالجزائر، لذا تم إجراء مقارنة عن طريق عد مؤسسات التعليم العالي التي تتوفر فيها أقسام أو كليات أو معاهد في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، أو التخصصات ذات العلاقة، ومن ثم تقدير ستة أساتذة في التخصص لكل مؤسسة التعليم العالي، كما هو موضح في الجدول أدناه.

جدول رقم 10: الحجم التقريبي للأساتذة بمؤسسات التعليم العالي المتخصصين في المراجعة بالجزائر

البيان	ناحية الغرب	ناحية الوسط	ناحية الشرق
مجموع الجامعات في التخصص	9	13	17
مجموع المراكز الجامعية في التخصص	6	4	2
مجموع المدارس الوطنية العليا في التخصص	2	5	2
مجموع مؤسسات التعليم العالي في التخصص	17	22	21
عدد الأساتذة التقريبي لكل مؤسسة	6	6	6
مجموع الأساتذة التقريبي لكل المؤسسات	102	132	126
العدد الإجمالي للأساتذة في التخصص	360		

المصدر: اعتمادا على الموقع الإلكتروني: <https://www.mesrs.dz/>، تاريخ الإطلاع عليه 2020/01/19 على الساعة السابعة صباحا.

يتضح من الجدول أعلاه أن العدد التقريبي للأساتذة بمؤسسات التعليم العالي ذوي تخصص مراجعة في الجزائر، في حدود علم الباحث، يقدر بحوالي 360 أستاذ.

من خلال ما سبق يتضح أن حجم مجتمع الدراسة يقدر بحوالي 2960، وهو الحجم الذي يعادل مجموع فئة المهنيين مضاف إليها المجموع التقديري لفئة الأكاديميين.

الفرع الثالث: الأسلوب المتبع في تمثيل مجتمع الدراسة

نظرا لصعوبة حصر كل مجتمع الدراسة، لذا تم الاعتماد على أسلوب العينات الطبقية في تمثيله، وذلك بحكم أن الدراسة تشمل فئة الأساتذة بمؤسسات التعليم العالي ذوي تخصص المراجعة، الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وأن من أهم الشروط التي يجب توافرها في العينات أن تكون ممثلة للمجتمع، ف لضمان ذلك، عندما تكون عناصر المجتمع غير متجانسة، كما هو الحال في هذه الدراسة، يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات، المتمثلة في الفئات المشار إليها، ثم تأخذ عينة عشوائية بسيطة من كل طبقة على أن تتناسب مع حجم هذه الطبقة، ويشكل مجموع هذه العينات العينة الكلية.¹

وفي هذا الصدد، بخصوص حساب حجم هذه العينة، قد نميز ما يلي:²

هناك صيغ عديدة لحساب حجم العينة ولا يمكن حصرها، منها تلك التي تخص نسبة المجتمع وتتغير مباشرة بتغير حجم المجتمع، ومنها صيغ تخص التباين المقدّر للمجتمع وتتغير مباشرة بتغير حجم المجتمع، وأخرى تخص النسبة والبيانات المنقطعة وليس لها علاقة مباشرة بحجم المجتمع، وغيرها تخص التباين المقدّر والبيانات المستمرة وليس لها علاقة مباشرة بحجم المجتمع، وقد تتجلى هذه الأخيرة في كل من معادلة روبرت ماسون، معادلة ستيفن ثامبسون، علاقتي كوكران الموسومة بمعادلتَي الحد الأدنى لحجم العينة في حالة السحب مع الإعادة، معادلة ريتشارد جيجر، ومعادلة هيربرت أركن التي تقدم وفق الصيغة التالية: $n = \frac{p(1-p)}{(E \div Z) + [p(1-p) \div N]}$ ، حيث:

- n: حجم العينة و N حجم المجتمع؛
- P: قيمة احتمالية تتراوح قيمتها بين الصفر والواحد وتأخذ قيمة 0.50 أينما وجدت لتثبيت الشروط ونظرا لتجاهل تقدير p، حيث في معظم الأحيان يكون غير متاح، لذلك تأخذ القيمة العظمى وهي $p(1-p) = 0.25$
- E: نسبة الخطأ المسموح به؛
- Z: الدرجة المعيارية وتساوي 1.96 عند معامل ثقة 0.95.

¹ محمد بلال الزعبي، عباس الطلافحة، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الثالثة، 2012، ص 22.

² شكيب بشماني، دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سورية، المجلد 36، العدد 5، 2014، ص ص 90-91.

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

أما بالنسبة لمعادلة ستيفن ثامبسون (Steven K. Thompson)، فقد قام هذا الأخير بصياغتها على النحو التالي:¹

$$n = \frac{N p(1-p)}{(N-1)(d^2/z^2) + p(1-p)}$$

الفرع الرابع: حساب حجم عينة الدراسة

بما أن حجم المجتمع (N) معلوم والمقدر بـ 2960، لذا تم الاعتماد على معادلة ستيفن ثامبسون في حساب حجم العينة، حيث تم اقتراح أخطاء مسموح بها (d) من طرف الباحث، وفقاً للقيمة العظمى لـ (P) أي 0.5 وكذا الدرجة المعيارية (Z) عند معامل ثقة 0.95 أي 1.96، وتم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم 11: حجم عينة الدراسة وفقاً لنسبة الخطأ المسموح به

نسبة الخطأ المسموح به (d)	% 3	% 5	% 7	% 10
حجم العينة المطلوب n	784,5409135	340,1313727	183,8858954	93,05226773

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معادلة ستيفن ثامبسون السابقة الذكر.

يتضح من الجدول أعلاه أن حجم العينة المطلوب له علاقة عكسية بنسبة الخطأ المسموح به، إذ كلما قلت نسبة الخطأ المسموح به زاد حجم العينة والعكس صحيح، لذا تم اختيار نسبة تتلاءم مع إمكانيات الباحث في إطار الحصول على حجم العينة المطلوب، ولتكن هذه الأخيرة 7 % التي تقابل حجم عينة يقارب 184 مفردة، وفي هذا الصدد قد تم التخلي عن باقي النسب.

المطلب الثاني: تحديد فرضيات الدراسة

ينبثق عن الفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة أربعة فرضيات فرعية وأخرى جزئية، سيتم اختبارها في ظل الجانب التطبيقي للدراسة، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر عرض هذه الأخيرة.

الفرع الأول: تحديد الفرضية الفرعية الأولى والفرضيات الجزئية لها

تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:

¹ STEVEN K. THOMPSON, **Sampling**, John Wiley & Sons, Inc., Publication, Hoboken, New Jersey, United States of America, Third Edition, 2012, p 59.

❖ **الفرضية الفرعية:** يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الأولى:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الثانية:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الثالثة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية.

الفرع الثاني: تحديد الفرضية الفرعية الثانية والفرضيات الجزئية لها

تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:

❖ **الفرضية الفرعية:** يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية.

❖ **الفرضية الجزئية الأولى:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الثانية:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الثالثة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية.

الفرع الثالث: تحديد الفرضية الفرعية الثالثة والفرضيات الجزئية لها

تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:

❖ **الفرضية الفرعية:** يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة

تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.

❖ **الفرضية الجزئية الأولى:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب

متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية

خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الثانية:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب

متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال

مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الثالثة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب

متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال

مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.

الفرع الرابع: تحديد الفرضية الفرعية الرابعة والفرضيات الجزئية لها

تتجلى هذه الأخيرة فيما يلي:

❖ **الفرضية الفرعية:** يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة

إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

❖ **الفرضية الجزئية الأولى:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب

متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية

خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الثانية:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب

متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال

مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية؛

❖ **الفرضية الجزئية الثالثة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

المطلب الثالث: إعداد استبيان الدراسة وتوزيعه

إن عملية جمع المعلومات الخاصة بعينة الدراسة مرتبطة بعوامل الوقت والتكلفة، فقد يعد الاستبيان بمثابة الأداة المناسبة للقيام بهذه الأخيرة، كون أن المدة المستغرقة للأجل الحصول على الإجابات من خلال الاستبيان قد تقل عن تلك المستغرقة إذا تم الحصول عليها من خلال مقابلات، كما أنه يتميز بسهولة إرساله عبر شبكة الانترنت، الأمر الذي يسمح بعدم تحمل تكاليف مقارنة بالانتقال لدى مكان تواجد الجهات المعنية، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر عرض خطوات إعداد هذا الأخير انطلاقاً من تصميمه إلى غاية توزيعه.

الفرع الأول: تصميم الاستبيان

يعد تصميم الاستبيان بمثابة أول خطوة يتعين تنفيذها، فقد تم من خلالها تخطيط هيكل الاستبيان وعرضه على المشرف، حيث تناول واجهة متضمنة للمعلومات الخاصة بالباحث وبموضوع الدراسة والطلب الخاص بتعبئة الاستبيان، ومن ثم تم تقسيمه إلى قسمين، حيث تضمن القسم الأول البيانات الشخصية لعينة الدراسة، والمتمثلة في تلك الصفات الشخصية لفئتي المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر، أما عن القسم الثاني فتناول محاور الدراسة، ولقد تم صياغة المحاور والعبارات الواردة فيها بما يتماشى مع الفرضيات الموضوعية وكذا هيكل ومضمون الفصل الثالث من الدراسة، إذ تم الاعتماد على هذا الأخير كمصدر لصياغة محتوى القسم الثاني من الاستبيان، حيث تم القيام بما يلي:

✓ تخصيص كل محور لمرحلة معينة من مهمة المراجعة الخارجية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة، مع مراعاة ترتيبه؛

✓ تحديد أهم النقاط التي تم التوصل إليها في الفصل الثالث بشأن كل مرحلة، ومن ثم تم صياغة كل نقطة في عبارة بسيطة ومفهومة، وإدراجها في المحور الموافق لها، مع مراعاة ترتيبها؛

✓ الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على العبارات، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة التي يراها الجيب ملائمة لإجابته بالنسبة للاستبيان الورقي أو التأشير عليها مباشرة في حالة الاستبيان الإلكتروني. فقد يتكون هذا المقياس من مجموعة من العبارات التي تقيس بعداً واحداً ثم يطلب من

المستجيبين تحديد درجة الموافقة على كل عبارة التي قد تصاغ إما بشكل موضوعي أو بشكل ذاتي، ثم تشير التعليمات في صفيحة الاستبانة إلى أنه يجب على المبحوث أن يستجيب لكل عبارة بدلالة درجة الموافقة أو عدم الموافقة على مقياس يتراوح من رقم 1 إلى 5 لهذه الدرجة أمام كل عبارة، حيث يمكن تجميع البيانات المتحصل عليها من خلال تحويل درجة الموافقة إلى درجة Score وذلك على النحو التالي:

■ موافق بشدة = 5؛

■ موافق = 4؛

■ محايد = 3؛

■ غير موافق = 2؛

■ غير موافق بشدة = 1.¹

ولتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكرت الخماسي المستخدم تم حساب المدى الذي يساوي 4 (4 = 5-1)، ثم تم تقسيمه على أبعاد المقياس الخمسة للحصول على طول البعد الذي يساوي 0.8، وعليه فإن فئات المقياس تكون على النحو التالي:

- فئة غير موافق بشدة: تتراوح درجتها بين [1 - 1.8]؛

- فئة غير موافق: تتراوح درجتها بين [1.8 - 2.6]؛

- فئة محايد: تتراوح درجتها بين [2.6 - 3.4]؛

- فئة موافق: تتراوح درجتها بين [3.4 - 4.2]؛

- فئة موافق بشدة: تتراوح درجتها بين [4.2 - 5].²

¹ اعتماد محمد علام، الإحصاء في البحوث الاجتماعية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة - جمهورية مصر العربية، 2012، ص ص 39-41.

² بولحبال فريد، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة حالة مجموعة شركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2017/2018، ص 264.

الفرع الثاني: تحكيم الاستبيان

بعد تصميم الاستبيان، تم طباعة عدة نسخ منه وتوزيعها على عينة من المحكمين (الملحق رقم 03)، حيث أكدوا أنه قد أعد بشكل منهجي سليم، ويعكس الفرضيات الموضوعية، ومن جهة أخرى قد قدموا بعض الملاحظات الممكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ تغيير مصطلح "المراجعة" بمصطلح "التدقيق"، لتصبح المعايير الجزائرية للتدقيق، كما تم تسميتها من طرف الهيئة الصادرة، الأمر الذي لم يكن ممكنا، نظرا لمرعاة الباحث توحيد مصطلح "المراجعة" وفقا لما تم اعتماده على متن كل الدراسة وعنوانها؛
- ✓ تحديد العدد الإجمالي للعبارات في مقدمة الاستبيان، لتحفيز على الإجابة وعدم خضوع الجيب للملل؛
- ✓ حذف البيانات الشخصية التي ليس لها علاقة أو أثر بطبيعة موضوع الدراسة، خصوصا الجنس والعمر؛
- ✓ إعادة صياغة و/أو حذف بعض العبارات الغامضة، الطويلة والمتكررة.

الفرع الثالث: إعداد الاستبيان في شكله النهائي

بعد أخذ بعين الاعتبار معظم الملاحظات التي قدمها المحكمون، إثر التشاور مع المشرف، تم إجراء التعديلات اللازمة على الاستبيان، حيث تم الاكتفاء إلا بخاصية الدرجة العلمية، الوظيفة والخبرة المهنية بالنسبة للقسم الأول، أما عن القسم الثاني فقد تم الاقتصار على 36 عبارة، كل محور تضمن 9 عبارات كما يلي:

- **المحور الأول:** تضمن هذا الأخير العبارات المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية؛
- **المحور الثاني:** تضمن هذا الأخير العبارات المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية؛
- **المحور الثالث:** تضمن هذا الأخير العبارات المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية؛
- **المحور الرابع:** تضمن هذا الأخير العبارات المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

كما أنه بعد إعداد الاستبيان في صيغته النهائية باللغة العربية، المتبعة في الدراسة، قام الباحث بترجمته إلى اللغة الفرنسية، وذلك بهدف تسهيل فهم عباراته، خصوصا من طرف فئة المهنيين، الذين يفضلون استخدام هذه اللغة،

كما تم أيضا إعداده على الشكل الإلكتروني باللغتين، بإدخال البيانات الخاصة به على مستوى مساحة تخزين جوجل درايف (Google Drive)، لتسهيل عمليتي إرساله والإجابة عليه عن بعد.

الفرع الرابع: توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة

وفقا لحجم العينة المطلوب الذي تم تحديده مسبقا والبالغ 184 مفردة، متشكلة من مهنيين وأكاديميين متخصصين في المراجعة بالجزائر، تم توزيع 240 استبانة معدة في شكلها النهائي تناسباً مع حجم كل فئة (40 على الخبراء المحاسبين، 150 على محافظي الحسابات و50 على الأكاديميين)، وذلك بغرض الحصول على أقصى نسبة ممكنة من الردود، حيث امتدت فترة توزيع الاستبيانات وجمعها من شهر جانفي 2020 إلى غاية شهر أفريل من نفس السنة، واعتمد الباحث في ذلك على الأساليب التالية:

- الانتقال الشخصي إلى أماكن تواجد أفراد العينة لتسليم واسترجاع الاستبيانات المطبوعة؛
 - إرسال الاستبيانات الإلكترونية عبر الإيميلات ومواقع التواصل الاجتماعي؛
 - إرسال الاستبيانات الإلكترونية والورقية مع استرجاعها، بمساعدة وسطاء قاطنين في مختلف أنحاء الوطن.
- وتجدر الإشارة هنا أن فترة توزيع الدفعة الأخيرة للاستبيانات تزامنت مع فترة انتشار جائحة فيروس الكورونا، الأمر الذي أدى إلى مواجهة الباحث لصعوبات في توزيع واسترجاع الاستبيانات، خصوصا ما يتعلق الأمر بتلك العينة التي تتطلب الانتقال إلى مكان تواجدها، لذا تم الاقتصار على حجم عينة معين بمجرد مقارنته بالحجم المطلوب.

المطلب الرابع: الأدوات والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة

إن الأداة المستعملة في تحصيل الإجابات المشار إليها سابقا قد تتطلب في مقام أول اختبار مدى ثباتها وصدق عباراتها، بالإضافة إلى اختبار طبيعة توزيع بياناتها، ليتم بعد ذلك تحليل الإجابات المتحصل عليها واختبار الفرضيات الموضوعة بما يتماشى وطبيعة توزيع البيانات، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة إلى الأدوات والأساليب الإحصائية الملائمة لهذا الخصوص والتي سيتم استعمالها في هذه الدراسة.

الفرع الأول: الأدوات المستعملة في الوصف والتحليل

من بين أدوات الإحصاء الوصفي التي سيتم الاعتماد عليها في هذه الدراسة، الجداول والرسوم البيانية، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

أولاً: الجداول والرسوم البيانية

بعد تجميع البيانات الخام قد يعد من الضروري كخطوة موائية في مفهوم التحليل الإحصائي، عرض وتبويب هذه الأخيرة في جداول أو مخططات معينة بهدف تلخيصها واستيعابها واستنتاج النتائج منها ومقارنتها بغيرها من البيانات، كما يسهل الرجوع إليها في صورة جداول ومخططات دون الإطلاع على الاستمارات الأصلية التي قد تحمل أسماء أصحابها مما يخل بمبدأ سرية البيانات.¹ وفي هذا السياق يتم عرض البيانات في ظل الشكلين التاليين:

- **الجدول:** بعد عملية تبويب وتعيين الصفات أو البيانات التي تميز المفردات أو أفراد العينة، ترصد النتائج في جداول مناسبة توضح الشكل النهائي للمجموعات المميزة والمتجانسة، وتسمى هذه الأخيرة بعملية التصنيف، ومن بين أنواع الجداول الإحصائية الجدول التكراري البسيط والجدول التكراري ذي الفئات؛²
- **الرسوم البيانية:** الرسم البياني هو تخطيط يعرض المعلومات بشكل مرئي مما يساعد في فهم الأرقام والمقارنة بينهما، ويمكن تمثيل البيانات بعدة طرق منها الأعمدة البيانية والقطاعات الدائرية والمنحنيات والمدرج التكراري ولوحة الانتشار، ويتم اختيار طريقة التمثيل بناء على نوعية البيانات، فإذا كانت البيانات تقاس بمقياس اسمي أو ترتيبي يتم تمثيلها بالأعمدة أو بالقطاع الدائري، وإذا كانت البيانات تقاس بمقياس كمي فإن المدرج التكراري والمنحنيات يكون التمثيل البياني الأمثل لها.³

ثانياً: مقاييس النزعة المركزية

إن الهدف الأساسي من استخدام مقاييس النزعة المركزية هو تلخيص البيانات في محاولة أخرى لوصفها عن طريق التعرف على مركزها، ومن خلال هذا المؤشر يتمكن الباحث من فهم بعض أبعاد الظاهرة قيد الدراسة، وفي هذا السياق تم استخدام المتوسط الحسابي كأحد هذه المقاييس، فالوسط الحسابي لمجموعة من القيم هو مجموع هذه القيم مقسوماً على عددها، ويرمز له بالرمز $(\bar{X})$.⁴ ويحسب من خلال العلاقتين التاليتين:⁵

$$\bar{X} = \frac{\sum X}{n} \quad \text{حيث:} \quad \blacklozenge \text{ بالنسبة للبيانات غير المبوبة (المفردة):}$$

¹ رائد إدريس محمود الحفاجي، عبد الله مجيد حميد العتاي، الوسائل الإحصائية في البحوث التربوية والنفسية (مفهومها - أهميتها - تطبيقاتها باستخدام الحقيبة الإحصائية SPSS)، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2015، ص 33.

² نفس المرجع أعلاه، ص 33-35.

³ عبد اللاه إبراهيم الفقي، الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص 171.

⁴ رائد إدريس محمود الحفاجي، عبد الله مجيد حميد العتاي، مرجع سبق ذكره، ص 59-60.

⁵ نفس المرجع أعلاه، ص 60-62.

$\bar{X}$: يمثل الوسط الحسابي؛

X : يمثل القيمة أو الدرجة؛

n : يمثل عدد الأفراد أو الدرجات.

❖ بالنسبة للبيانات المبوبة: $\bar{X} = \frac{\sum(X.f)}{\sum f}$ حيث:

$\bar{X}$: يمثل الوسط الحسابي؛

X : يمثل مركز الفئة؛

f : يمثل التكرار.

ثالثاً: مقاييس التشتت

تم الاعتماد في هذه الدراسة على الانحراف المعياري باعتباره من أكثر مقاييس التشتت شيوعاً وأهمية، حيث يسمح بمعرفة عدد المشاهدات ونسبتها والتي تقع على بعد معين من الوسط الحسابي ($\bar{X}$)، وبذلك فهو الجذر التربيعي للتباين، حيث يتم حسابه بإتباع الخطوات التالية:

- إيجاد المتوسط الحسابي للمشاهدات؛
- إيجاد انحرافات القيم المختلفة عن المتوسط الحسابي ومن ثم تربيعها، ثم جمعها؛
- إيجاد متوسط مربعات انحرافات القيم عن متوسطها الحسابي؛
- إيجاد الجذر التربيعي لمتوسط مربعات انحرافات القيم عن متوسطها الحسابي.¹

أما عن الصياغة العامة له، فتقدم على الشكل التالي:²

$$\sigma = \sqrt{\sum(X - \bar{X})^2 / n} = \sqrt{\sigma^2}$$

الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في اختبار ثبات وصدق المقياس

تم الاعتماد في هذه الدراسة على معامل ألفا كرونباخ ومعامل ارتباط بيرسون كما يلي:

أولاً: معامل ألفا كرونباخ

صدق الاستبيان يعني تمثيله للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الإجابات التي يتم الحصول عليها من أسئلة الاستبيان تعطي المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة، أما ثبات الاستبيان يعني إذا تم إعادة توزيعه على عينة

¹ نبيل جمعة صالح النجار، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص ص 30-31.

² نفس المرجع أعلاه، ص 30.

أخرى من نفس المجتمع وب نفس حجم العينة فإن النتائج ستكون مقارنة لتلك المتحصل عليها من العينة الأولى، وتكون النتائج بين العينتين متساوية باحتمال يساوي معامل الثبات، وفي هذا الصدد يعد ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) من أشهر مقاييس اختبار صدق وثبات الاستبيان، وهو يعتمد على حساب الارتباط الداخلي بين إجابات الأسئلة، ويأخذ قيما بين الصفر والواحد، حيث يتم حساب معامل الصدق عن طريق أخذ جذر معامل الثبات، كما تجدر الإشارة هنا أن اختبار الثبات والصدق يطبق على أسئلة الدراسة فقط ولا يطبق على الأسئلة الديموغرافية.¹ ويتم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ بتطبيق الصيغة التالية:²

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^K S_i^2}{S^2} \right) \quad \text{حيث:}$$

K: عدد أسئلة الاستبيان؛

S_i^2 : التباين لإجابات السؤال i؛

S^2 : التباين لإجابات جميع الأسئلة؛

ارتفاع قيمة المعامل يعتبر مؤشرا على ارتفاع درجة ثبات أو موثوقية إجابات المستهدفين على الاستبيان.

ثانيا: معامل ارتباط بيرسون

يختص الارتباط بقياس العلاقة بين متغيرين من خلال مقياس يطلق عليه معامل الارتباط،³ وهناك عدة أنواع من معاملات الارتباط بالتالي سيتم الاعتماد في هذه الدراسة على معامل ارتباط بيرسون، حيث يسمى معامل ارتباط العزوم ويعد من أفضل معاملات الارتباط وأكثرها شيوعا.⁴ وفيما يلي الصيغة المستخدمة في حسابه:⁵

$$r = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{n \sigma_x \sigma_y} \quad \text{حيث:}$$

$\bar{x}$: الوسط الحسابي لملاحظات المتغير x؛

¹ غيث البحر، معن التنجي، التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج IBM SPSS Statistics، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، تركيا، 2014، ص 14.

² رامي صلاح جبريل، تحليل البيانات خطوة بخطوة في SPSS، دار الكتب الوطنية، بنغازي - ليبيا، النسخة الأولى، 2020، ص 220.

³ جابر أحمد بسيوني، الإحصاء العام، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية - مصر، الطبعة الأولى، 2014، ص 121.

⁴ كامل فليفل، فتحي حمدان، الإحصاء، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص 93.

⁵ نفس المرجع أعلاه، ص ص 93-94.

$\bar{y}$: الوسط الحسابي لملاحظات المتغير y ؛

σ_x : الانحراف المعياري للمتغير x ؛

σ_y : الانحراف المعياري للمتغير y .

وتجدر الإشارة هنا أن معامل الارتباط يأخذ قيمة عددية تتراوح بين $-1 \leq r \leq 1$ ، وإذا وجدت قيمة أكبر أو أصغر من هذه الحدود دلالة على حدوث خطأ حسابي، وللمعامل دلالات لتفسير العلاقة بين المتغيرين، يمكن ذكرها فيما يلي:

- إذا كانت $r = -1$ ، فإن العلاقة بين المتغيرين تكون عكسية تامة؛
- إذا كانت $-1 < r < 0$ ، فإن العلاقة عكسية؛
- إذا كانت $r = 0$ ، فهذا يعني أنه لا وجود لأي علاقة بين المتغيرين؛
- إذا كانت $0 < r < 1$ ، فهذا يعني أنه توجد علاقة إيجابية تقوى كلما تم الاقتراب من الواحد الصحيح؛
- عندما تكون $r = 1$ ، فإن العلاقة تكون تامة.¹

الفرع الثالث: الأدوات المستعملة في اختبار طبيعة توزيع البيانات

تم استخدام في هذه الدراسة اختبار كولجروف-سميرنوف لاختبار توزيع المتغير بالتوزيع الطبيعي، حيث يعتمد هذا الأخير على مقارنة التوزيع الاحتمالي (التراكمي) الفعلي للمتغير بالتوزيع الاحتمالي المطلوب (المتوقع)، وكلما انخفضت قيمة احصاء الاختبار (اقتربت من الصفر) كلما دل ذلك على اقتراب التوزيع الاحتمالي الفعلي للمتغير من التوزيع الاحتمالي المطلوب مقارنته به، وتكون الفرضية الصفرية للاختبار أن المتغير يتبع التوزيع الاحتمالي المفترض (الطبيعي، المنتظم،...).²

الفرع الرابع: الأدوات المستعملة في اختبار فرضيات الدراسة

بما أن حجم العينة المطلوب والمحتمل تحقيقه بالنظر لحجم الاستبيانات الموزعة أكبر بكثير من 30 مفردة فقد تم افتراض مبدئياً أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، في انتظار اختبارها في عنصر لاحق، وهو ما يقود إلى استخدام

¹ عزام عبد الرحمن صبري، الإحصاء التطبيقي بنظام SPSS، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص ص 94-95.

² رامي صلاح جبريل، مرجع سبق ذكره، ص 202.

الاختبارات المعلمية، وعليه سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للمعالم ومستويات الدلالة التي يتم على أساسها الحكم على قبول أو رفض الفرضية، ومن ثم عرض الأدوات المستعملة في اختبارها المتمثلة في كل من اختبارات لعينة واحدة وتحليل التباين الأحادي.

أولاً: مستويات الدلالة المعتمد عليها

إن اختبار فرضيات الدراسة قد يتطلب الاعتماد على بعض المعالم أو المستويات لاتخاذ قرار قبولها أو رفضها، كما أن هذه الأخيرة قد يستند إليها في اختبارات أخرى تم استخدامها في هذه الدراسة.

1- فرضية العدم والفرضية البديلة (H_0 ، H_1)

إن الفرض يعني الإدعاء، وأن الإدعاء خاضع للخطأ والصواب، وهذا الفرض ما هو إلا اختبار لقدرة النموذج على تمثيل العلاقة التقديرية مهما كان نوعها واتجاهها، إذا تعتمد على مقدرات المعالم في تمثيل تلك العلاقات، ومن هذا المنطلق فإن هناك فرضيتان هما:

■ **فرضية العدم:** تنص بأن المعلمة β ذات قيمة مساوية للصفر، أي أن $H_0 : \beta = 0$ ، وبهذا فإن قيمة

المتغير ستصبح صفراً وبالتالي ستندعم العلاقة ما بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ويصبح خط انحدار

المجتمع $E(Y) = b_0 + b_1X$ خطأ أفقياً بسبب القيمة الصفرية للمعلمة أي $E(Y) = b_0$ ؛

■ **الفرضية البديلة:** تنص هذه الفرضية على وجود علاقة ما بين المتغيرين المستقل والتابع بسبب أن قيمة

المعلمة موجبة إذ أكبر من الصفر، أي $H_1 : \beta \neq 0$ ، وبالتالي سيكون خط انحدار المجتمع متصاعداً إلى الأعلى.¹

2- مستوى الدلالة (α)

يقصد بها الحد الأعلى لاحتمال الوقوع في خطأ اتخاذ قرار برفض الفرضية الصفرية وهي في حقيقة الأمر صحيحة،

حيث تمثل مساحة الرفض تحت منحنى توزيع اختبار الاحصاء، وتستخدم القيم 0.01، 0.05، 0.10،

وتكون القيمة القصوى لاحتمال ارتكاب هذا الخطأ (α)، وهي مستوى الدلالة الإحصائية، وقيمة مستوى الدلالة

α يحددها الباحث لنفسه قبل جمع بياناته من عينة الدراسة، وفي هذا الصدد يصبح مستوى الثقة $1 - \alpha$.²

¹ عدنان داود محمد العذاري، الاقتصاد القياسي نظرية وحلول (تطبيق باستخدام برنامج Minitab، Release 14)، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 40-41.

² نبيل جمعة صالح النجار، مرجع سبق ذكره، ص 137.

3- درجات الحرية df

في حالة التباين بين المجموعات تساوي عدد المجموعات ناقص واحد، وفي حالة التباين داخل المجموعات تساوي عدد الأفراد ناقص عدد المجموعات.¹

4- مستوى الدلالة Sig

إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 تكون الفروق دالة بين متوسطات المجموعات المختلفة ويقبل الفرض إذا كان موجهاً، ويرفض الفرض إذا كان صفري، والعكس في حالة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 فتكون الفروق غير دالة ويقبل الفرض الصفري، ويرفض الفرض الموجه.²

ثانياً: اختبار ت لعينة واحدة (One sample T- test)

إن الاختبار التائي ترجع نشأته الأولى إلى أبحاث العالم ستودنت، وهو يستخدم لقياس دلالة فروق المتوسطات غير المرتبطة والمرتبطة للعينات المتساوية والغير متساوية وللبيانات المتصلة أو المستمرة حصراً بشرط أن تكون هذه البيانات متوزعة توزيعاً طبيعياً أو اعتدالياً، وهناك نوعين أساسيين للاختبار التائي إلا أنه سيتم الاختصار في هذه الدراسة على الاختبار التائي لعينة واحدة، حيث يهدف هذا الأخير إلى مقارنة المتوسط الحسابي لعينة معينة مع قيمة خارجية وذلك للكشف على مستوى تلك العينة.³

وفيما يلي عرض للصيغة العامة لحسابه ودلالة قيمته:⁴

1- الصيغة العامة

تتخذ هذه الأخيرة شكل المعادلة التالية: $t = \frac{X - A}{s/\sqrt{n}}$ حيث:

X: يمثل المتوسط الحسابي لدرجات العينة؛

A: يمثل المحك أو المعيار الخارجي، ويسمى في بعض الحالات بالمتوسط الفرضي أو النظري؛

S: يمثل الانحراف المعياري لدرجات العينة؛

n: يمثل عدد أفراد العينة.

¹ عبد الله إبراهيم الفقي، مرجع سبق ذكره، ص 155.

² نفس المرجع أعلاه، ص 156.

³ رائد إدريس محمود الخفاجي، عبد الله مجيد حميد العتايي، مرجع سبق ذكره، ص ص 135-136.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص ص 136-139.

2- تفسير قيمته

هناك ثلاثة احتمالات عند مقارنة القيمة التائية المحسوبة مع القيمة التائية الجدولية، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إذا كانت القيمة التائية المحسوبة أقل من القيمة التائية الجدولية، فهذا يدل على عدم وجود فرق دال بين متوسط العينة والمتوسط الفرضي للمقياس، أي أن مستوى العينة في هذا المتغير هو مستوى مقبول؛
- إذا كانت القيمة التائية المحسوبة أكبر من القيمة التائية الجدولية، وكان متوسط العينة أكبر من المتوسط الفرضي فهذا يدل على وجود فرق دال بين متوسط العينة والمتوسط الفرضي للمقياس ولصالح متوسط العينة، أي أن مستوى العينة في هذا المتغير هو مستوى عال؛
- إذا كانت القيمة التائية المحسوبة أكبر من القيمة التائية الجدولية، وكان متوسط العينة أقل من المتوسط الفرضي، فهذا يدل على وجود فرق دال بين متوسط العينة والمتوسط الفرضي للمقياس ولصالح المتوسط الفرضي، أي أن مستوى العينة في هذا المتغير هو مستوى واطئ أو ضعيفا.

ثالثا: تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)

يسمى تحليل التباين بتحليل التباين الأحادي إذا كان لكل فرد من أفراد العينة علامة على متغيرين، الأول يسمى المتغير المستقل وهو متغير من النوع الاسمي أو الترتيبي له عدد من الفئات المحددة، وهو المتغير الذي من خلاله سيتم تقسيم العينة الكلية إلى عدد من العينات التي يراد مقارنة متوسطاتها، أما المتغير الآخر الذي يسمى بالمتغير التابع، فهو متغير من النوع الكمي المتصل، والذي سيتم فحص مساواة متوسطه لكل فئة من فئات المتغير المستقل، والهدف الأساسي من تحليل التباين يكمن في مقارنة متوسطات متغير كمي يسمى المتغير التابع في كل فئة من فئات المتغير المستقل، وفحص ما إذا كانت هذه المتوسطات متساوية مقابل متوسطين غير متساويين على الأقل.¹

وفي هذا الصدد إذا كانت عينة البحث مكونة من مجموعة واحدة أو مجموعتين على الأكثر نستخدم الاختبار التائي المشار إليه سابقا، ولكن إذا كانت العينة مكونة من أكثر من مجموعتين فهنا نستخدم تحليل التباين أحادي الاتجاه، أي أن الهدف هو التعرف على مدى دلالة الفروق بين متوسطات أكثر من مجموعتين، كما أن هذا الأخير يقتصر فقط في دراسة أثر عامل واحد (المتغير المستقل) على المتغير التابع.²

¹ محمد بلال الزعبي، عباس الطلافحة، مرجع سبق ذكره، ص ص 219-220.

² عبد الله إبراهيم الفقي، مرجع سبق ذكره، ص 156.

وفيما يلي عرض لطريقة تحليل التباين الأحادي:¹

- حساب التباين الداخلي (داخل المجموعات)، وذلك بحساب المربعات داخل المجموعات، أي مجموع المربعات الداخلية قسمة عدد درجات الحرية؛
- حساب التباين الخارجي (بين المجموعات) وذلك بحساب المربعات بين المجموعات، أي مجموع المربعات الخارجية قسمة عدد درجات الحرية؛
- حساب درجات الحرية لتحويل تلك المربعات إلى التباين المقابل لها والكشف عن الدلالة الإحصائية للنسبة الفائية؛
- حساب النسبة الفائية والكشف عن دلالتها الإحصائية وذلك للتعرف على مدى تجانس أو اختلاف تلك المجموعات، حيث يعتمد تحليل التباين على مدى اقتراب التباين داخل المجموعات من التباين بين المجموعات أو مدى ابتعاده عنه، وبذلك فإن قيمة (ف) تساوي التباين الكبير قسمة التباين الصغير، فإذا كانت هذه القيمة غير دالة إحصائية، أي أن قيمتها تقترب من الواحد، فإنه يمكن استنتاج تجانس المجموعات.

المبحث الثاني: تصفية الردود واختبار المقياس

إن جودة مدخلات عملية تحليل الإجابات واختبار الفرضيات الموضوعة مبنية على الاختيار الملائم والتصميم الجيد للمقياس وكذا الاختيار الملائم للفئة المستهدفة وآرائها، فلقد سبق وأن تم تصميم الاستبيان، تحكيمة وتوزيعه على عينة ممثلة للمجتمع المستهدف، ولم يتبقى سوى اختبار ثبات وصدق وتوزيع بيانات المقياس بعد تلقي الردود، وعليه سيتم من خلال هذا العنصر تطبيق الأدوات والأساليب الإحصائية المتعلقة باختبار المقياس التي سبق ذكرها، حيث سيتم فرز الاستبيانات المسترجعة لتحديد العينة النهائية محل الدراسة، يليه بعد ذلك اختبار ثبات المقياس وإتباع بياناته للتوزيع الطبيعي، وأخيرا اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات كل محور وكذا صدق الاتساق البنائي للاستبيان ككل.

¹ محمود عبد الحليم منسى، خالد حسن الشريف، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS (الجزء الأول)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية - مصر، 2014، ص ص 225-228.

المطلب الأول: عرض عينة الدراسة

إن الاستبيانات المسترجعة لا يمكن اعتبارها صالحة للتحليل مباشرة، فقد يتطلب الأمر في مقام أول فرزها لإلغاء تلك الناقصة إجاباتها أو المشكوك فيها، ومن ثم استنتاج تلك الصالحة للدراسة ومقارنة نسبتها بإجمالي الاستبيانات الموزعة للحكم على مدى قبول هذه النسبة، وعليه سيتم من خلال هذا العنصر فرز الاستبيانات لتحديد عينة الدراسة المعتمد عليها، ليتم بعد ذلك عرضها وفقا لبياناتها الشخصية المتمثلة في كل من الدرجة العلمية، الوظيفة والخبرة المهنية.

الفرع الأول: تحديد عينة الدراسة المعتمد عليها بعد فرز الاستبيانات

بعد إعداد الاستبيان في شكله النهائي وتوزيعه على العينة المستهدفة، تم استرجاع نسبة معينة من الردود تقارب الحجم المطلوب للعينة محل الدراسة، ومن ثم تم فرز هذه الأخيرة بصدد تحديد تلك الصالحة للدراسة، وهو ما يلخصه الجدول الموالي:

جدول رقم 12: تصفية الاستبيانات

البيان	الاستبيانات الموزعة		الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات الصالحة للدراسة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الخبراء المحاسبين	40	16.67%	23	9.58%	23	9.58%
محافظي الحسابات	150	62.50%	114	47.50%	111	46.25%
أساتذة بمؤسسات التعليم العالي	50	20.83%	43	17.92%	42	17.50%
المجموع	240	100%	180	75.00%	176	73.33%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيانات الموزعة والمسترجعة.

يتضح من الجدول أعلاه أن عدد الاستبيانات الموزعة قدرت بـ 240، تم استرجاع 180 منها، أي بنسبة تعادل 75%، ومن ثم تم إلغاء 4 استبيانات من هذه الأخيرة، والتي تعادل 1.67%، وذلك نتيجة لعدم الإجابة على

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

كل عباراتها، ويتعلق الأمر بتلك الاستبيانات الورقية، وفي هذا السياق لم يتبقى سوى 176 استبانة صالحة للتحليل، والتي تعادل 73.33% من إجمالي الاستبيانات الموزعة، وهي نسبة مقبولة، كما أنها مقارنة لحجم العينة المطلوب المحدد مسبقا، حيث يلاحظ أن فئة محافظي الحسابات احتلت المرتبة الأولى بقيمة 111 استبانة، تلاها في المرتبة الثانية فئة الأساتذة بمؤسسات التعليم العالي بقيمة 42 استبانة، وأخيرا فئة الخبراء المحاسبين بقيمة 23 استبانة، وذلك راجع لحجم الاستبيانات الموزعة لكل فئة بما يتناسب مع حجم مجتمعها.

الفرع الثاني: عرض عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية

بما أن عينة الدراسة تشمل فئة المهنيين والأكاديميين، لذا تم اقتراح مؤهلات علمية بما يتناسب وهذه الأخيرة، حيث تم الاستغناء عن شهادة تقني سامي وكذا مهندس دولة وغيرها من الشهادات المهنية والأكاديمية الأعلى من الدكتوراه أو الأقل من الليسانس، وإدراج محلها شهادة أخرى، وفي هذا السياق تم الاختصار بالترتيب على شهادة الليسانس، الماجستير، الدكتوراه وأخرى، وفيما يلي سيتم عرض عينة الدراسة وفقا لهذه الأخيرة:

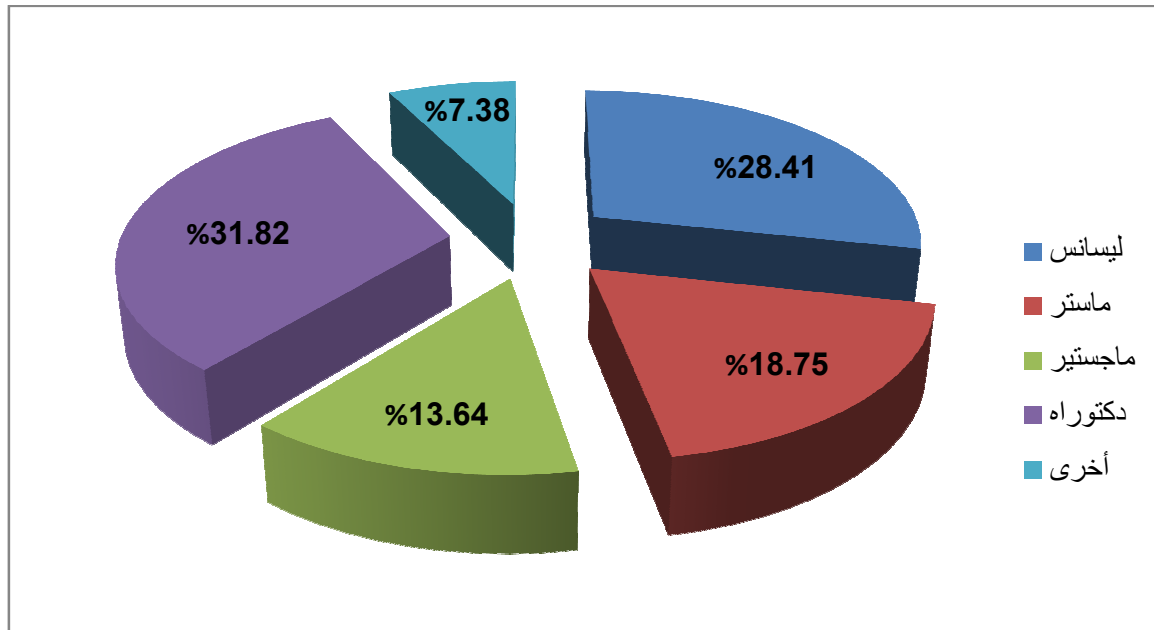
جدول رقم 13: توزيع عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	50	28.41 %
ماستر	33	18.75 %
ماجستير	24	13.64 %
دكتوراه	56	31.82 %
أخرى	13	07.38 %
المجموع	176	100 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

وبغرض توضيح المعلومات الواردة في الجدول أعلاه، لذا تمت ترجمتها في الشكل الموالي:

الشكل رقم 02: عرض عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول والشكل السابقين أن أكثر شهادة يحملها أفراد عينة الدراسة تتجلى في الدكتوراه بنسبة 31.82%، وهي تمثل الشهادة التي يحملها أغلبية الأكاديميين، يليها بعد ذلك شهادة الليسانس بنسبة مقاربة لها تعادل 28.41%، وهي تمثل الشهادة التي يحملها إلا فئة المهنيين، ومن ثم شهادة الماستر والماجستير بنسبتي 18.75% و 13.64% على التوالي، وكذا الشهادات الأخرى كما سبق الإشارة إليها بنسبة 7.38%، والتي تعود حملتها لفئتي المهنيين وبعض الأكاديميين، وفي هذا الصدد يتضح مدى شمولية عينة الدراسة من حيث حملة أفرادها لدرجات علمية مختلفة، الأمر الذي يؤدي إلى تعزيز النتائج، مما ينعكس إيجابيا على الدراسة ككل.

الفرع الثالث: عرض عينة الدراسة وفقا للوظيفة

لقد سبق وأن تمت الإشارة إلى حجم كل فئة من عينة الدراسة عند فرز الاستبيانات الموزعة وتحديد نسبة تلك الصالحة للدراسة وفقا لإجمالي الاستبيانات الموزعة، لذا سيتم إعادة عرض حجم هذه الأخيرة ونسبتها وفقا لحجم العينة كما يلي:

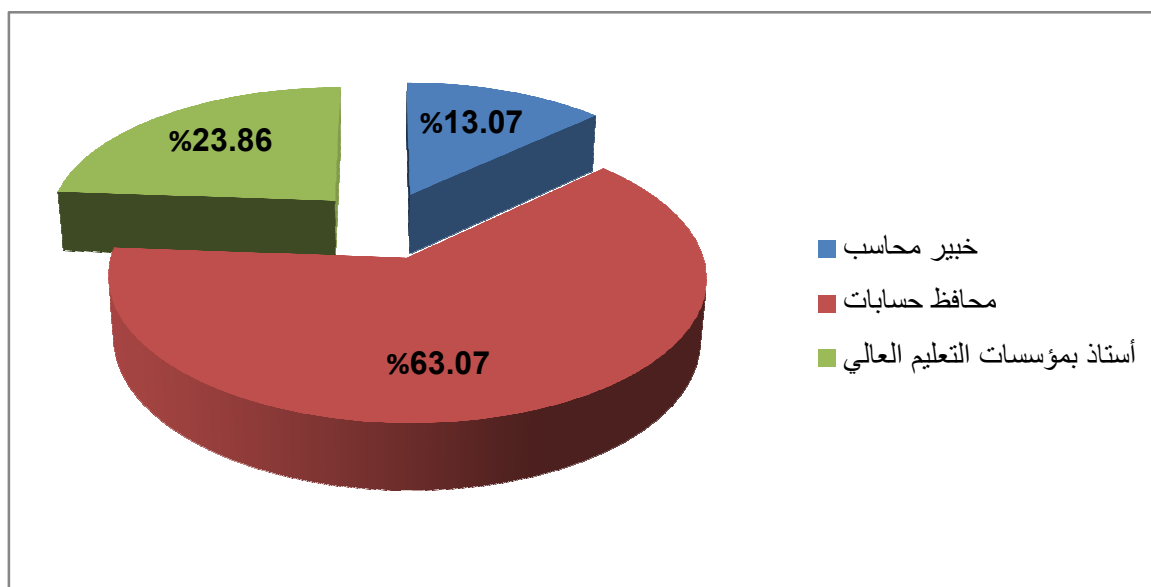
جدول رقم 14: توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسب	23	% 13.07
محافظ حسابات	111	% 63.07
أستاذ بمؤسسات التعليم العالي	42	% 23.86
المجموع	176	% 100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

وبغرض توضيح المعلومات الواردة في الجدول أعلاه، لذا تمت ترجمتها في الشكل الموالي:

الشكل رقم 03: عرض عينة الدراسة وفقا للوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن عينة الدراسة شملت ثلاث فئات، حيث احتل محافظي الحسابات الصدارة في هذا الشأن بنسبة %63.07 وهي تفوق الفئات الأخرى بأكثر من ضعفين، وهذا راجع إلى عدد الاستبيانات الموزعة على هذه الفئة بما يتناسب مع حجم مجتمعها، يليها بعد ذلك فئة الأساتذة بمؤسسات التعليم العالي بنسبة %23.86، وتعتبر نسبة جيدة بالنظر إلى حجم مجتمعها التقديري، يليها أخيرا فئة الخبراء المحاسبين بنسبة %13.07، وهي تعتبر نسبة مقبولة بالنظر إلى حجم مجتمعها، ومن هذا المنطلق يلاحظ أن فئة المهنيين

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

المتشكلة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات تمثل 76.14% من إجمالي العينة، في حين تمثل فئة الأكاديميين المتشكلة من الأساتذة بمؤسسات التعليم العالي ما يعادل 23.86% من إجمالي العينة.

الفرع الرابع: عرض عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية

لقد وقع الاختيار في تقسيم أفراد عينة الدراسة حسب سنوات خبرتهم إلى 4 فئات، حيث تشمل الأولى أفراد عينة الدراسة الجدد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات، في حين الفئة الثانية محصورة بين 5 و 10 سنوات والثالثة بين 11 و 15 سنة، حيث يشملان أفراد عينة الدراسة الذين تتوفر لديهم خبرة جيدة في مجال عملهم، أما الفئة الأخيرة فهي تشمل أفراد عينة الدراسة الذين تتوفر لديهم أعلى مستويات الخبرة والذين اجتازوا ما يقارب منتصف عدد سنوات عملهم وفقا لمشوارهم المهني، وذلك بحكم أن عدد سنوات العمل لأجل الحصول على تقاعد كامل في الجزائر يقدر بحوالي 30 سنة بغض النظر عن الجنس و/أو العمر، وفي هذا الصدد سيتم من خلال الجدول والشكل المواليين عرض عدد ونسبة أفراد عينة الدراسة بالنسبة لكل فئة كما يلي:

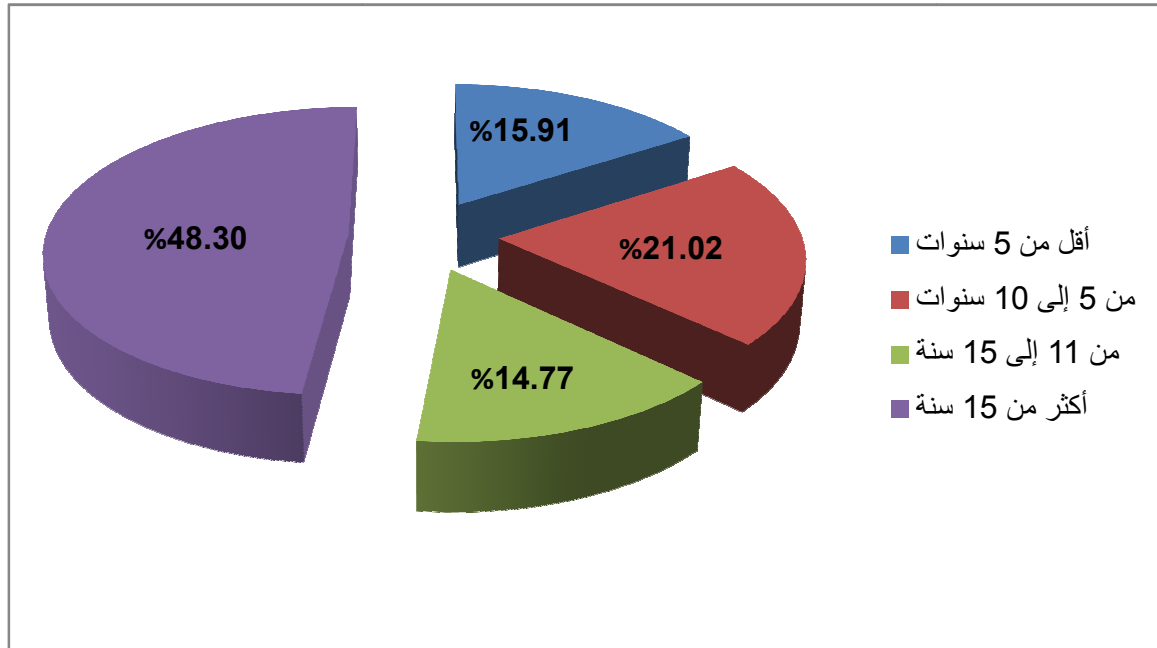
جدول رقم 15: توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	28	15.91 %
من 5 إلى 10 سنوات	37	21.02 %
من 11 إلى 15 سنة	26	14.77 %
أكثر من 15 سنة	85	48.30 %
المجموع	176	100 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

وبغرض توضيح المعلومات الواردة في الجدول أعلاه، لذا تمت ترجمتها في الشكل الموالي:

الشكل رقم 04: عرض عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول والشكل السابقين أن الفئة الأكثر وجودا في عينة الدراسة هي تلك التي تحصل أفرادها على خبرة مهنية تفوق 15 سنة وذلك بنسبة 48.30% من أفراد العينة ككل، يليها بعد ذلك الفئة التي تحصل أفرادها على خبرة مهنية لا تقل عن 5 ولا تزيد عن 10 سنوات بنسبة 21.02%، يليها بعد ذلك الفئة التي تحصل أفرادها على خبرة مهنية تقل عن 5 سنوات بنسبة 15.91%، وأخيرا الفئة التي تحصل أفرادها على خبرة مهنية لا تقل عن 11 ولا تزيد عن 15 سنة بنسبة 14.77%، وفي هذا السياق يتضح مدى شمولية عينة الدراسة على أفراد تختلف فيهم مستويات خبرتهم المهنية، الأمر الذي يسمح بالحصول على آراء من منظور كل مستوى، مما ينعكس إيجابيا على عملية التحليل والدراسة ككل.

المطلب الثاني: اختبار ثبات المقياس وطبيعة توزيع بياناته

بما أنه تم الاعتماد على أسلوب المعاينة في هذه الدراسة بالنظر إلى حجم المجتمع، فقد يعد من المجدي التأكد من مدى مقارنة إجابات عينة الدراسة إذا تم تغييرها بعينة أخرى، ويصطلح على هذا الإجراء باختبار ثبات المقياس، كما أن اختبار طبيعة توزيع البيانات للتوزيع الطبيعي قد يعد ضروري لاتخاذ قرار استخدام الاختبارات المعلمية التي سبق ذكرها.

الفرع الأول: اختبار ثبات المقياس

سيتم من خلال هذا العنصر استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ لاختبار ثبات المقياس، والجدول الموالي يوضح قيمه بالنسبة لكل محور وكذا الاستبيان ككل:

الجدول رقم 16: اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور الأول	09	0.804
المحور الثاني	09	0.831
المحور الثالث	09	0.838
المحور الرابع	09	0.839
الاستبيان ككل	36	0.938

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن كل محور يتضمن 9 عبارات وهو ما يعادل 36 عبارة للاستبيان ككل، وأن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل هذه الأخيرة تقترب من الواحد، حيث تراوحت بين 0.804 و 0.839 بالنسبة للمحاور و 0.938 بالنسبة للاستبيان ككل، وهذا ما يفسر مدى ثبات المقياس، بالتالي إذا تم تغيير عينة الدراسة بعينة أخرى سيتم الحصول على نفس النتائج بالنسبة لكل محور أو الاستبيان ككل باحتمال يعادل قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ التي تقابله.

الفرع الثاني: تحديد الفرضيات المتعلقة بطبيعة توزيع البيانات

إن الأساليب الإحصائية المشار إليها سابقا تتطلب إتباع بيانات المقياس للتوزيع الطبيعي، فبالرغم أن حجم العينة كبير ويفوق ثلاثين مفردة غير أنه قد يعد من المجدي اختبارها للتأكد من ذلك، لذا تم افتراض أن هذه الأخيرة تتبع الطبيعي، وعلى غرار بيانات المقياس ككل تم تحديد فرضية لكل محور لأجل اختبارها، وذلك بحكم أن كل محور يعكس فرضية معينة من الدراسة التي سيتم اختبارها في العناصر اللاحقة باستخدام الاختبارات المعلمية والتي تشترط أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وفيما يلي عرض هذه الفرضيات:

الجدول رقم 17: الفرضيات المتعلقة بتوزيع بيانات متغيرات المقياس

البيان	الفرضية الصفرية H0	الفرضية البديلة H1
المحور الأول	لا يتبع المحور الأول التوزيع الطبيعي	يتبع المحور الأول التوزيع الطبيعي
المحور الثاني	لا يتبع المحور الثاني التوزيع الطبيعي	يتبع المحور الثاني التوزيع الطبيعي
المحور الثالث	لا يتبع المحور الثالث التوزيع الطبيعي	يتبع المحور الثالث التوزيع الطبيعي
المحور الرابع	لا يتبع المحور الرابع التوزيع الطبيعي	يتبع المحور الرابع التوزيع الطبيعي
الاستبيان ككل	لا يتبع الاستبيان ككل التوزيع الطبيعي	يتبع الاستبيان ككل التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تم من خلال الجدول أعلاه تم تحديد الفرضيات الصفرية والبديلة لكل محور والاستبيان ككل، حيث تشير تلك الصفرية أن المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي في حين تشير البديلة إلى عكس ذلك أي إتباعه للتوزيع الطبيعي.

الفرع الثالث: اختبار طبيعة توزيع البيانات

تم استخدام اختبار كولجروف-سميرنوف مثلما تمت الإشارة إليه سابقا لاختبار إتباع بيانات الاستبيان ككل ومحاوره للتوزيع الطبيعي، ويوضح الجدول الموالي قيمة اختبار ومستوى الدلالة sig لهذه الأخيرة، بالإضافة إلى قرار قبول أو رفض الفرضيات المحددة سابقا بشأن هذا الخصوص:

الجدول رقم 18: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المقياس

البيان	قيمة الاختبار	Sig	H0	H1
المحور الأول	0.063	0.081	رفض	قبول
المحور الثاني	0.066	0.061	رفض	قبول
المحور الثالث	0.065	0.070	رفض	قبول
المحور الرابع	0.065	0.064	رفض	قبول
الاستبيان ككل	0.053	0.200	رفض	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة اختبار كولجروف-سميرنوف تقترب من الصفر لكل المتغيرات وهذا يدل كما تم الإشارة إليه سابقا عند التعريف بهذا الاختبار، على اقتراب التوزيع الاحتمالي الفعلي لكل متغير من التوزيع الاحتمالي المحدد والممثل في التوزيع الطبيعي، إضافة إلى ذلك يلاحظ أن مستوى الدلالة sig لكل المتغيرات أكبر

من مستوى الدلالة α المعتمد عليها في الدراسة، أي $\text{Sig} > 0.05$ ، وعليه تم قبول الفرضيات البديلة لكل المتغيرات التي مفادها أن المتغير يتبع التوزيع الطبيعي، وبالمقابل تم رفض الفرضيات الصفرية لها التي مفادها أن المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي، وفي هذا السياق يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

المطلب الثالث: اختبار صدق الاتساق الداخلي للمقياس

لقد سبق وأن تم تحكيم عبارات الاستبيان لاختبار مصداقيتها وسلامة لغتها وتناسبها مع المحور المدرجة فيه، وبصفة عامة توافق العبارات ككل مع الغرض الذي وضعت لأجله، غير أنه قد يعد من الأجدر زيادة اختبارها باستعمال الأدوات الإحصائية بعد إجابة عينة الدراسة عليها، وفي هذا السياق سيتم استخدام معامل ارتباط بيرسون المشار إليه سابقا، حيث يسمح بتحديد علاقة الارتباط بين كل عبارة والمحور التابعة له.

الفرع الأول: اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

يتناول المحور الأول من الدراسة 9 عبارات تسمح بتحديد مدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصدقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات هذا المحور من خلال اختبار معامل الارتباط لكل عبارة مع معدل المحور ككل عند مستوى الدلالة 0.05، وهو ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم 19: معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
01	0.541	0.000
02	0.629	0.000
03	0.636	0.000
04	0.643	0.000
05	0.666	0.000
06	0.688	0.000
07	0.702	0.000
08	0.611	0.000
09	0.573	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول مع المعدل الكلي للمحور موجبة ودالة إحصائية، حيث يقدر مستوى الدلالة لكل عبارة بـ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05، كما أن قيم معامل الارتباط للعبارات تراوحت بين 0.541 و 0.702 حيث يتعلق الأمر بالعبارة الأولى بالنسبة للحد الأدنى والعبارة السابعة بالنسبة للحد الأقصى، بالتالي هذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية بين كل عبارات المحور الأول والمعدل الكلي له، وهو ما يفسر على صدق الاتساق الداخلي لهذه الأخيرة.

الفرع الثاني: اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

يتناول المحور الثاني من الدراسة 9 عبارات تسمح بتحديد مدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات هذا المحور من خلال اختبار معامل الارتباط لكل عبارة مع معدل المحور ككل عند مستوى الدلالة 0.05، وهو ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم 20: معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
01	0.654	0.000
02	0.673	0.000
03	0.759	0.000
04	0.623	0.000
05	0.622	0.000
06	0.713	0.000
07	0.664	0.000
08	0.694	0.000
09	0.555	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني مع المعدل الكلي للمحور موجبة ودالة إحصائية، حيث يقدر مستوى الدلالة لكل عبارة بـ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة

والمقدر بـ 0.05، كما أن قيم معامل الارتباط للعبارات تراوحت بين 0.555 و 0.759 حيث يتعلق الأمر بالعبارتين التاسعة بالنسبة للحد الأدنى والعبارتين الثالثة بالنسبة للحد الأقصى، بالتالي هذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية بين كل عبارات المحور الثاني والمعدل الكلي له، وهو ما يفسر على صدق الاتساق الداخلي لهذه الأخيرة.

الفرع الثالث: اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

يتناول المحور الثالث من الدراسة 9 عبارات تسمح بتحديد مدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات هذا المحور من خلال اختبار معامل الارتباط لكل عبارة مع معدل المحور ككل عند مستوى الدلالة 0.05، وهو ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم 21: معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث

رقم العبارة	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
01	0.706	0.000
02	0.712	0.000
03	0.593	0.000
04	0.662	0.000
05	0.664	0.000
06	0.612	0.000
07	0.748	0.000
08	0.627	0.000
09	0.674	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث مع المعدل الكلي للمحور موجبة ودالة إحصائية، حيث يقدر مستوى الدلالة لكل عبارة بـ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05، كما أن قيم معامل الارتباط للعبارات تراوحت بين 0.593 و 0.748 حيث يتعلق الأمر بالعبارتين الثالثة بالنسبة للحد الأدنى والعبارتين السابعة بالنسبة للحد الأقصى، بالتالي هذا ما يدل على وجود

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

علاقة ارتباط قوية بين كل عبارات المحور الثالث والمعدل الكلي له، وهو ما يفسر على صدق الاتساق الداخلي لهذه الأخيرة.

الفرع الرابع: اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

يتناول المحور الرابع من الدراسة 9 عبارات تسمح بتحديد مدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات هذا المحور من خلال اختبار معامل الارتباط لكل عبارة مع معدل المحور ككل عند مستوى الدلالة 0.05، وهو ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم 22: معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الرابع

رقم العبارة	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
01	0.587	0.000
02	0.707	0.000
03	0.686	0.000
04	0.698	0.000
05	0.663	0.000
06	0.746	0.000
07	0.653	0.000
08	0.625	0.000
09	0.629	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الرابع مع المعدل الكلي للمحور موجبة ودالة إحصائية، حيث يقدر مستوى الدلالة لكل عبارة بـ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05، كما أن قيم معامل الارتباط للعبارات تراوحت بين 0.587 و 0.746 حيث يتعلق الأمر بالعبارة الأولى بالنسبة للحد الأدنى والعبارة السادسة بالنسبة للحد الأقصى، بالتالي هذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية بين كل عبارات المحور الرابع والمعدل الكلي له، وهو ما يفسر على صدق الاتساق الداخلي لهذه الأخيرة.

المطلب الرابع: اختبار صدق الاتساق البنائي للاستبيان

لقد سبق وأن تم اختبار صدق الاستبيان ككل من طرف المحكمين، للحكم على مدى توافق المحاور التي تمت صياغتها مع الغرض الذي يرمي إليه المقياس ككل بما يتماشى والفرضيات الموضوعية، وكذا مدى مواءمته للمجتمع المختار، غير أنه قد يعد من الأجدر زيادة اختباره بعد إجابة عينة الدراسة عليه باستعمال الأدوات الإحصائية المشار إليها سابقا، والتي تتجلى في كل من معامل الصدق ومعامل ارتباط بيرسون.

الفرع الأول: باستعمال معامل الصدق

بما أنه تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ وأن معامل الصدق يساوي الجذر التربيعي له، مثلما تمت الإشارة إليها سابقا عند التعريف بهذا الاختبار، لذا سيتم حسابه وعرض قيمته في الجدول الموالي بالنسبة لكل محور وكذا الاستبيان ككل كما يلي:

الجدول رقم 23: اختبار معامل الصدق

البيان	عدد العبارات	معامل الصدق
المحور الأول	09	0.897
المحور الثاني	09	0.912
المحور الثالث	09	0.915
المحور الرابع	09	0.916
الاستبيان ككل	36	0.969

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

يتضح من الجدول أعلاه أن كل محور يتضمن 9 عبارات وهو ما يعادل 36 عبارة للاستبيان ككل، وأن قيم معامل الصدق لكل هذه الأخيرة تقترب من الواحد، حيث تراوحت بين 0.897 و 0.916 بالنسبة للمحاور وقدرت بـ 0.969 بالنسبة للاستبيان ككل، وهذا يدل على اتساق المقياس بصدق عالي.

الفرع الثاني: باستعمال معامل الارتباط

لقد سبق وأن تم اختبار صدق الاتساق الداخلي من خلال تحديد علاقة الارتباط بين عبارات كل محور مع المعدل الكلي للمحور نفسه، غير أنه سيتم من خلال هذا العنصر تحديد علاقة الارتباط بين كل محور مع المعدل الكلي للاستبيان باستعمال معامل ارتباط بيرسون كما يلي:

الجدول رقم 24: معامل ارتباط بيرسون لمحاور الاستبيان ككل

البيان	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول	0.876	0.000
المحور الثاني	0.880	0.000
المحور الثالث	0.880	0.000
المحور الرابع	0.833	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط بيرسون لمحاور الاستبيان مع المعدل الكلي له موجبة ودالة إحصائية، حيث يقدر مستوى الدلالة لكل محور بـ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05، كما أن قيم معامل الارتباط للمحاور تراوحت بين 0.833 و 0.880 حيث يتعلق الأمر بالمحور الرابع بالنسبة للحد الأدنى والمحورين الثاني والثالث بالنسبة للحد الأقصى، بالتالي هذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية بين كل محاور الاستبيان والمعدل الكلي له، وهو ما يفسر على صدق الاتساق البنائي لهذا الأخير.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج القسم الثاني للاستبيان

لقد تناول القسم الثاني للاستبيان ستة وثلاثون عبارة مدرجة ضمن أربعة محاور، تمت الإجابة عليها من طرف أفراد عينة الدراسة، وعليه قد يعد من الضروري استخدام الأساليب الوصفية لعرض وتحليل هذه الأخيرة، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض عدد ونسبة أفراد العينة بالنسبة للإجابات المقترحة لكل عبارة، يليه بعد ذلك تحديد الاتجاه العام لكل محور وعباراته باستخدام مقياس النزعة المركزية المشار إليه سابقا، من خلال مقارنة المتوسط الحسابي لهذه الأخيرة مع الدرجة التي تقابله وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، ليتم أخيرا الاستعانة بالانحراف المعياري لقياس التشتت بين الإجابات وذلك بمقارنته بطول بعد مقياس ليكرت الخماسي المقدر بـ 0.8.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول للاستبيان

إن استخدام الأساليب الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التسعة للمحور الأول من الاستبيان تمكن من تحديد اتجاه العينة بشأن كل عبارة والمحور ككل المعبر لمدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض عددهم ونسبتهم بالنسبة للإجابات المقترحة لكل عبارة، بالإضافة لحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وكذا المحور ككل، والقيام بعملية التحليل.

الجدول رقم 25: نتائج المحور الأول للاستبيان

رقم العبارة	وحدات القياس	الإجابات المقترحة						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة					
01	تكرار	81	72	15	5	3	4.27	0.86	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	46.0	40.9	08.5	02.8	01.7					
02	تكرار	100	69	4	3	0	4.51	0.63	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	56.8	39.2	02.3	01.7	00.0					
03	تكرار	51	98	21	5	1	4.10	0.75	موافق		
	نسبة مئوية	29.0	55.7	11.9	02.8	00.6					
04	تكرار	90	81	4	1	0	4.48	0.58	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	51.1	46.0	02.3	00.6	00.0					
05	تكرار	100	67	2	7	0	4.48	0.72	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	56.8	38.1	01.1	04.0	00.0					
06	تكرار	58	94	20	4	0	4.17	0.71	موافق		
	نسبة مئوية	33.0	53.4	11.4	02.3	00.0					
07	تكرار	86	80	4	6	0	4.40	0.70	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	48.9	45.5	02.3	03.4	00.0					
08	تكرار	66	93	12	5	0	4.25	0.71	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	37.5	52.8	06.8	02.8	00.0					
09	تكرار	55	86	22	13	0	4.04	0.86	موافق		
	نسبة مئوية	31.3	48.9	12.5	07.4	00.0					
		المحور ككل						4.30	0.46	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة توافق وتوافق بشدة على كل عبارات المحور الأول، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.30 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.46 مما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات ككل، في حين تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين 4.04 و 4.51، وقد تعلق الأمر بالعبارات رقم 9 بالنسبة للحد الأدنى والعبارات رقم 2 بالنسبة للحد الأقصى، أما عن الانحراف المعياري للعبارات فقد تراوح بين 0.58 و 0.86، وقد تعلق الأمر بالعبارات رقم 4 بالنسبة للحد الأدنى والعبارات رقم 1 و 9 بالنسبة للحد الأقصى، وفيما يلي تحليل نتائج كل عبارة على حدى:

■ **العبارة رقم 01:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة، فقد يوافق ويوافق بشدة 40.9 % و 46.0 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 08.5 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 02.8 % و 01.7 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.27 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.86 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات المقترحة؛

■ **العبارة رقم 02:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة، فقد يوافق ويوافق بشدة 39.2 % و 56.8 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 02.3 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.7 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.51 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.63 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

- **العبارة رقم 03:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشاركة، فقد يوافق ويوافق بشدة 55.7 % و 29.0 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 11.9 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 02.8 % و 00.6 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.10 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.75 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛
- **العبارة رقم 04:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية، فقد يوافق ويوافق بشدة 46.0 % و 51.1 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 02.3 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 00.6 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.48 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.58 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛
- **العبارة رقم 05:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن التخطيط الملائم لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية، فقد يوافق ويوافق بشدة 38.1 % و 56.8 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 01.1 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 04.0 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.48 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.72 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

- **العبارة رقم 06:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية، فقد يوافق ويوافق بشدة 53.4 % و 33.0 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 11.4 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 02.3 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.17 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.71 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛
- **العبارة رقم 07:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط، فقد يوافق ويوافق بشدة 45.5 % و 48.9 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 02.3 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 03.4 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.40 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.70 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛
- **العبارة رقم 08:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة، فقد يوافق ويوافق بشدة 52.8 % و 37.5 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 06.8 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 02.8 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.25 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.71 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 09:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصداقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن استخدام السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها، فقد يوافق ويوافق بشدة 48.9 % و 31.3 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 12.5 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 07.4 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.04 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.86 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني للاستبيان

إن استخدام الأساليب الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التسعة للمحور الثاني من الاستبيان تمكن من تحديد اتجاه العينة بشأن كل عبارة والمحور ككل المعبر لمدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصداقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض عددهم ونسبتهم بالنسبة للإجابات المقترحة لكل عبارة، بالإضافة لحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وكذا المحور ككل، والقيام بعملية التحليل.

الجدول رقم 26: نتائج المحور الثاني للاستبيان

رقم العبارة	وحدات القياس	الإجابات المقترحة						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
01	تكرار	88	84	3	1	0	4.47	0.56	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	50.0	47.7	01.7	00.6	00.0				
02	تكرار	80	84	10	2	0	4.38	0.65	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	45.5	47.7	05.7	01.1	00.0				
03	تكرار	63	90	20	3	0	4.21	0.71	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	35.8	51.1	11.4	01.7	00.0				
04	تكرار	47	93	29	6	1	4.02	0.79	موافق	
	نسبة مئوية	26.7	52.8	16.5	03.4	00.6				
05	تكرار	106	64	3	3	0	4.55	0.62	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	60.2	36.4	01.7	01.7	00.0				
06	تكرار	85	78	10	2	1	4.39	0.70	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	48.3	44.3	05.7	01.1	00.6				
07	تكرار	71	82	20	3	0	4.26	0.72	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	40.3	46.6	11.4	01.7	00.0				
08	تكرار	79	81	14	2	0	4.35	0.68	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	44.9	46.0	08.0	01.1	00.0				
09	تكرار	64	77	24	8	3	4.09	0.91	موافق	
	نسبة مئوية	36.4	43.8	13.6	04.5	01.7				
	المحور ككل						4.30	0.46	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة توافق وتوافق بشدة على كل عبارات المحور الثاني، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.30 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.46 مما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات ككل، في حين تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين 4.02 و 4.55، وقد تعلق الأمر بالعبارات رقم 4 بالنسبة للحد الأدنى والعبارات رقم 5 بالنسبة للحد الأقصى، أما عن الانحراف المعياري للعبارات فقد تراوح بين 0.56 و 0.91، وقد تعلق الأمر بالعبارات رقم 1 بالنسبة للحد الأدنى والعبارات رقم 9 بالنسبة للحد الأقصى، وفيما يلي تحليل نتائج كل عبارة على حدى:

- **العبارة رقم 01:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة، فقد يوافق ويوافق بشدة 47.7 % و 50.0 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 01.7 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 00.6 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.47 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.56 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛
- **العبارة رقم 02:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات، فقد يوافق ويوافق بشدة 47.7 % و 45.5 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05.7 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.1 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.38 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.65 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 03:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات، فقد يوافق ويوافق بشدة 51.1 % و 35.8 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 11.4 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.7 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.21 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.71 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 04:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية، فقد يوافق ويوافق بشدة 52.8 % و 26.7 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 16.5 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 03.4 % و 00.6 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.02 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.79 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 05:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الأرصاد الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية، فقد يوافق ويوافق بشدة 36.4 % و 60.2 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 01.7 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.7 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.55 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.62 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 06:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن إجراءات

طلبت التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها، فقد يوافق ويوافق بشدة 44.3 % و 48.3 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05.7 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 01.1 % و 00.6 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.39 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.70 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 07:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن استخدام الإجراءات التحليلية المادية، فقد يوافق ويوافق بشدة 46.6 % و 40.3 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 11.4 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.7 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.26 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.72 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 08:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، فقد يوافق ويوافق بشدة 46.0 % و 44.9 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 08.0 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.1 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.35 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.68 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 09:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة، فقد يوافق ويوافق بشدة 43.8 % و 36.4 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 13.6 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين

لا يوافق ولا يوافق بشدة 04.5 % و 01.7 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.09 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.91 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المحور الثالث للاستبيان

إن استخدام الأساليب الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التسعة للمحور الثالث من الاستبيان تمكن من تحديد اتجاه العينة بشأن كل عبارة والمحور ككل المعبر لمدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض عددهم ونسبتهم بالنسبة للإجابات المقترحة لكل عبارة، بالإضافة لحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وكذا المحور ككل، والقيام بعملية التحليل.

الجدول رقم 27: نتائج المحور الثالث للاستبيان

رقم العبارة	وحدات القياس	الإجابات المقترحة						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
01	تكرار	50	91	28	7	0	4.05	0.78	موافق	
	نسبة مئوية	28.4	51.7	15.9	04.0	00.0				
02	تكرار	58	97	15	6	0	4.18	0.72	موافق	
	نسبة مئوية	33.0	55.1	08.5	03.4	00.0				
03	تكرار	36	77	38	23	2	3.69	0.98	موافق	
	نسبة مئوية	20.5	43.8	21.6	13.1	01.1				
04	تكرار	62	93	18	2	1	4.21	0.71	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	35.2	52.8	10.2	01.1	00.6				
05	تكرار	75	84	10	5	2	4.28	0.79	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	42.6	47.7	05.7	02.8	01.1				
06	تكرار	100	70	4	2	0	4.52	0.60	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	56.8	39.8	02.3	01.1	00.0				
07	تكرار	79	72	16	9	0	4.26	0.83	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	44.9	40.9	09.1	05.1	00.0				
08	تكرار	76	84	11	5	0	4.31	0.72	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	43.2	47.7	06.3	02.8	00.0				
09	تكرار	98	68	9	1	0	4.49	0.62	موافق بشدة	
	نسبة مئوية	55.7	38.6	05.1	00.6	00.0				
	المحور ككل						4.22	0.50	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة توافق وتوافق بشدة على كل عبارات المحور الثالث، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.22 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.50 مما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات ككل، في حين تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين 3.69 و 4.52، وقد تعلق الأمر بالعبارات رقم 3 بالنسبة للحد الأدنى والعبارات رقم 6 بالنسبة للحد الأقصى، أما عن الانحراف المعياري للعبارات فقد تراوح بين 0.60 و 0.98، وقد تعلق الأمر بالعبارات رقم 6 بالنسبة للحد الأدنى والعبارات رقم 3 بالنسبة للحد الأقصى، وفيما يلي تحليل نتائج كل عبارة على حدى:

■ **العبارة رقم 01:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية، فقد يوافق ويوافق بشدة 51.7 % و 28.4 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 15.9 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 04.0 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.05 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.78 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 02:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن تحيين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك، فقد يوافق ويوافق بشدة 55.1 % و 33.0 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 08.5 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 03.4 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.18 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.72 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 03:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية، فقد يوافق ويوافق بشدة 43.8 % و 20.5 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 21.6 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 13.1 % و 01.1 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.69 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.98 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 04:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية، فقد يوافق ويوافق بشدة 52.8 % و 35.2 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 10.2 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 01.1 % و 00.6 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.21 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.71 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 05:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن تقدير مصادقية العناصر المجمعة والتأكد من الإجراءات المنجزة، فقد يوافق ويوافق بشدة 47.7 % و 42.6 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05.7 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 02.8 % و 01.1 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.28 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.79 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 06:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها، فقد يوافق ويوافق بشدة 39.8 % و 56.8 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 02.3 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.1 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.52 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.60 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 07:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة، فقد يوافق ويوافق بشدة 40.9 % و 44.9 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 09.1 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 05.1 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.26 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.83 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 08:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقنعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم، فقد يوافق ويوافق بشدة 47.7 % و 43.2 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 06.3 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 02.8 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.31 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.72 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 09:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها، فقد يوافق ويوافق بشدة 38.6 % و 55.7 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05.1 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 00.6 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.49 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.62 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات.

المطلب الرابع: عرض وتحليل نتائج المحور الرابع للاستبيان

إن استخدام الأساليب الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التسعة للمحور الرابع من الاستبيان تمكن من تحديد اتجاه العينة بشأن كل عبارة والمحور ككل المعبر لمدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض عددهم ونسبتهم بالنسبة للإجابات المقترحة لكل عبارة، بالإضافة لحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وكذا المحور ككل، والقيام بعملية التحليل.

الجدول رقم 28: نتائج المحور الرابع للاستبيان

رقم العبارة	وحدات القياس	الإجابات المقترحة						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة					
01	تكرار	60	81	33	2	0	4.13	0.75	موافق		
	نسبة مئوية	34.1	46.0	18.8	01.1	00.0					
02	تكرار	79	81	9	7	0	4.32	0.75	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	44.9	46.0	05.1	04.0	00.0					
03	تكرار	49	73	43	7	4	3.89	0.94	موافق		
	نسبة مئوية	27.8	41.5	24.4	04.0	02.3					
04	تكرار	75	88	10	3	0	4.34	0.66	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	42.6	50.0	05.7	01.7	00.0					
05	تكرار	60	87	21	7	1	4.13	0.81	موافق		
	نسبة مئوية	34.1	49.4	11.9	04.0	00.6					
06	تكرار	58	87	20	11	0	4.09	0.83	موافق		
	نسبة مئوية	33.0	49.4	11.4	06.3	00.0					
07	تكرار	42	77	52	5	0	3.89	0.80	موافق		
	نسبة مئوية	23.9	43.8	29.5	02.8	00.0					
08	تكرار	57	78	30	10	1	4.02	0.88	موافق		
	نسبة مئوية	32.4	44.3	17.0	05.7	00.6					
09	تكرار	97	74	4	1	0	4.52	0.58	موافق بشدة		
	نسبة مئوية	55.1	42.0	02.3	00.6	00.0					
			المحور ككل						4.15	0.52	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة توافق وتوافق بشدة على كل عبارات المحور الثالث، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.15 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.52 مما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات ككل، في حين تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين 3.89 و 4.52، وقد تعلق الأمر بالعبارتين رقم 3 و 7 بالنسبة للحد الأدنى والعبارتين رقم 9 بالنسبة للحد الأقصى، أما عن الانحراف المعياري للعبارات فقد تراوح بين 0.58 و 0.94، وقد تعلق الأمر بالعبارتين رقم 9 بالنسبة للحد الأدنى والعبارتين رقم 3 بالنسبة للحد الأقصى، وفيما يلي تحليل نتائج كل عبارة على حدى:

- **العبارة رقم 01:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل، فقد يوافق ويوافق بشدة 46.0 % و 34.1 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 18.8 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.1 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.13 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.75 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛
- **العبارة رقم 02:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش، فقد يوافق ويوافق بشدة 46.0 % و 44.9 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05.1 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 04.0 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.32 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.75 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

- **العبارة رقم 03:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد يوافق ويوافق

بشدة 41.5 % و 27.8 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 24.4 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 04.0 % و 02.3 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.89 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.94 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 04:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصداقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق، فقد يوافق ويوافق بشدة 50.0 % و 42.6 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05.7 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 01.7 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.34 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.66 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 05:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصداقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق، فقد يوافق ويوافق بشدة 49.4 % و 34.1 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 11.9 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 04.0 % و 00.6 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.13 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.81 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 06:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصداقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية، فقد يوافق ويوافق بشدة 49.4 % و 33.0 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 11.4 % منهم محايدون عن الإجابة

عليها، في حين لا يوافق 06.3 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.09 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.83 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 07:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الحالات التي تقود إلى إبداء رأي معدل في التقرير، فقد يوافق ويوافق بشدة 43.8 % و 23.9 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 29.5 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 02.8 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.89 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما أن الانحراف المعياري لهذه العبارة قدر بـ 0.80 وهو ما يدل على بلوغه عتبة انطلاق التشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 08:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير وتوثيقها، فقد يوافق ويوافق بشدة 44.3 % و 32.4 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 17.0 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق ولا يوافق بشدة 05.7 % و 00.6 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.02 مما يعكس اتجاه موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.88 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات؛

■ **العبارة رقم 09:** تنص هذه العبارة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن تشكيل ملف المراجعة النهائي وحماية وحفظ ملفات العمل، فقد يوافق ويوافق بشدة 42.0 % و 55.1 % بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 02.3 % منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين لا يوافق 00.6 % من أفراد عينة الدراسة على هذه الأخيرة، وفي هذا السياق قد بلغ

المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.52 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.58 وهو ما يدل على عدم وجود تشتت بين الإجابات.

المبحث الرابع: اختبار الفرضيات

إن اختبار مدى قبول أو نفي الفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة مبني على اختبار الفرضيات الفرعية لها بالإضافة للفرضيات الجزئية لكل فرضية فرعية، وفي هذا السياق سيتم استخدام الأدوات الإحصائية المشار إليها سابقا، المتمثلة في كل من اختبار ت لعينة واحدة لأجل اتخاذ قرار قبول أو رفض الفرضيات الفرعية وذلك عند مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05 ومتوسط فرضي للمقياس مقدر بـ 3 بحكم أنه يمثل متوسط الإجابات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي أي بين 1 و 5، بالإضافة لتحليل التباين الأحادي لاختبار الفرضيات الجزئية لكل فرضية فرعية بصدد إثبات وجود أو عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للبيانات الشخصية المتمثلة في الدرجة العلمية، الوظيفة وأخيرا الخبرة المهنية.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى والفرضيات الجزئية لها

إن اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة بالإضافة للفرضيات الجزئية لها قائم على اختبار المحور الأول للاستبيان وعباراته، لذا سيتم من خلال هذا العنصر استخدام اختبار ت لعينة واحدة على هذه الأخيرة لاتخاذ قرار قبول أو رفض الفرضية الفرعية الأولى، كما سيتم تحليل التباين الأحادي وفقا للبيانات الشخصية لاختبار الفرضيات الجزئية لها.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

إن اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار ت لعينة واحدة قد يتطلب صياغة الفرضية الصفرية والبديلة لهذه الأخيرة، ومن ثم اتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي للمقياس وكذا مقارنة قيمة ت مع نظيرتها الجدولية وفقا لدرجة حريتها، بالإضافة لمستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H_0 : لا يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 29: نتائج اختبارات لعينة واحدة للفرضية الفرعية الأولى

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	T المحسوبة	ddl	Sig
01	4.27	19.469	175	0.000
02	4.51	31.708	175	0.000
03	4.10	19.307	175	0.000
04	4.48	34.069	175	0.000
05	4.48	27.342	175	0.000
06	4.17	21.788	175	0.000
07	4.40	26.427	175	0.000
08	4.25	23.519	175	0.000
09	4.04	16.084	175	0.000
الفرضية الفرعية الأولى	4.30	37.856	175	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح بين 4.04 و 4.51 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 4.30 بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى، فهي بذلك أكبر من قيمة المتوسط الفرضي للمقياس المقدرة بـ 3 في هذه الدراسة، كما أن قيمة ت (T) تتراوح بين 16.084 و 34.069 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 37.856 بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى، فهي بذلك أكبر من قيمة ت (T) الجدولية ($1.655 < T_{175;0.95} < 1.653$)، وكلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، وذلك بحكم أن مستوى الدلالة (Sig) لكل عبارة وكذا الفرضية الفرعية الأولى معدوم بالتالي أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05، وعليه بناءً على هذه النتائج سيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أنه يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الأولى

يقصد بها اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى، فهي مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الأول وعباراته وفقا لمتغير الدرجة العلمية الذي يشمل كل من ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه وأخرى، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الأولى واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 30: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الأولى

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.969	0.426	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	2.323	0.059	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	0.611	0.655	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	0.478	0.752	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	3.129	0.016	وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	1.581	0.182	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	1.187	0.318	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	0.349	0.844	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	0.509	0.729	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الأولى	1.240	0.296	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.349 و 3.129 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 1.240 بالنسبة للفرضية الجزئية الأولى، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($2.432 < F_{4, 171, 0.05} < 2.417$) باستثناء العبارة رقم 05 البالغة للحد الأقصى لقيم F المحسوبة والتي فاقت نظيرتها الجدولية، كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.016 و 0.844 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 0.296 بالنسبة للفرضية الجزئية الأولى، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر ب 0.05، باستثناء العبارة رقم 05 البالغة للحد الأدنى لقيم Sig المشار إليها والتي قلت عن مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لدرجتهم العلمية بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى وعباراتها باستثناء العبارة رقم 05، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الأولى

يقصد بما اختبر مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى، فهي بذلك مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الأول وعباراته وفقا لمتغير الوظيفة الذي يشمل كل من الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والأستاذ بمؤسسات التعليم العالي، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الثانية واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 31: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الأولى

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.013	0.987	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	1.288	0.278	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	0.027	0.973	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	0.392	0.677	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	0.206	0.814	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	0.235	0.791	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	0.927	0.398	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	1.401	0.249	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	0.003	0.997	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الثانية	0.113	0.894	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.003 و 1.401 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.113 بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($3.056 > F_{2, 173, 0.05} < 3.041$) كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.249 و 0.997 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.894 بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر بـ 0.05، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً لوظيفتهم بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى وعباراتها، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الأولى

يقصد بها اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى، فهي بذلك مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الأول وعباراته وفقاً لمتغير

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

الخبرة المهنية الذي يشمل كل من الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات، المحصورة بين 5 و 10 سنوات، المحصورة بين 11 و 15 سنة والتي تفوق 15 سنة، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الثالثة واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 32: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الأولى

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.889	0.448	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	1.560	0.201	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	1.503	0.216	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	0.016	0.997	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	1.485	0.220	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	0.495	0.687	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	1.613	0.188	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	0.357	0.784	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	0.224	0.880	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الثالثة	1.040	0.377	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.016 و 1.613 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 1.040 بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($2.665 > F_{3, 172, 0.05} > 2.650$) كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.188 و 0.997 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 0.377 بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر ب 0.05، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لوظيفتهم بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى وعباراتها، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية والفرضيات الجزئية لها

إن اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة بالإضافة للفرضيات الجزئية لها قائم على اختبار المحور الثاني للاستبيان وعباراته، لذا سيتم من خلال هذا العنصر استخدام اختبار t لعينة واحدة على هذه الأخيرة لاتخاذ قرار قبول أو رفض الفرضية الفرعية الثانية، كما سيتم تحليل التباين الأحادي وفقا للبيانات الشخصية لاختبار الفرضيات الجزئية لها.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

إن اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار t لعينة واحدة قد يتطلب صياغة الفرضية الصفرية والبديلة لهذه الأخيرة، ومن ثم اتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي للمقياس وكذا مقارنة قيمة t مع نظيرتها الجدولية وفقا لدرجة حريتها، بالإضافة لمستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H_0 : لا يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H_1 : يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 33: نتائج اختبارات لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثانية

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	T المحسوبة	ddl	Sig
01	4.47	34.556	175	0.000
02	4.38	28.195	175	0.000
03	4.21	22.742	175	0.000
04	4.02	17.100	175	0.000
05	4.55	33.124	175	0.000
06	4.39	26.278	175	0.000
07	4.26	23.039	175	0.000
08	4.35	26.446	175	0.000
09	4.09	15.777	175	0.000
الفرضية الفرعية الثانية	4.30	37.195	175	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح بين 4.02 و 4.55 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 4.30 بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية، فهي بذلك أكبر من قيمة المتوسط الفرضي للمقياس المقدرة بـ 3 في هذه الدراسة، كما أن قيمة ت (T) تتراوح بين 15.777 و 34.556 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 37.195 بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية، فهي بذلك أكبر من قيمة ت (T) الجدولية ($1.655 < T_{175;0.95} < 1.653$)، وكلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، وذلك بحكم أن مستوى الدلالة (Sig) لكل عبارة وكذا الفرضية الفرعية الثانية معدوم بالتالي أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05، وعليه بناءً على هذه النتائج سيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أنه يساهم تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثانية

يقصد بها اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية، فهي مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الثاني وعباراته وفقا لمتغير الدرجة العلمية الذي يشمل كل من ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه وأخرى، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الأولى واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 34: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثانية

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	1.068	0.374	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	0.438	0.781	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	2.287	0.062	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	0.375	0.826	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	5.462	0.000	وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	1.723	0.147	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	2.337	0.057	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	1.127	0.346	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	0.188	0.945	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الأولى	2.040	0.091	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.188 و 5.462 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 2.040 بالنسبة للفرضية الجزئية الأولى، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($2.432 < F_{4, 171, 0.05} < 2.417$) باستثناء العبارة رقم 05 البالغة للحد الأقصى لقيم F المحسوبة والتي فاقت نظيرتها الجدولية، كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.000 و 0.945 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.091 بالنسبة للفرضية الجزئية الأولى، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر بـ 0.05، باستثناء العبارة رقم 05 البالغة للحد الأدنى لقيم Sig المشار إليها والتي قلت عن مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لدرجتهم العلمية بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية وعباراتها باستثناء العبارة رقم 05، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثانية

يقصد بما اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للتوظيف بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية، فهي بذلك مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الثاني وعباراته وفقا لمتغير التوظيف الذي يشمل كل من الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والأستاذ بمؤسسات التعليم العالي، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الثانية واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير التوظيف بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير التوظيف بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 35: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثانية

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.436	0.647	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	0.158	0.854	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	0.470	0.626	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	1.113	0.331	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	2.096	0.126	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	0.431	0.650	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	0.821	0.442	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	2.358	0.098	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	1.880	0.156	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الثانية	0.080	0.923	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.158 و 2.358 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 0.080 بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($3.056 > F_{2, 173, 0.05} < 3.041$) كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.098 و 0.854 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 0.923 بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر ب 0.05، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً لوظيفتهم بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية وعباراتها، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثانية

بقصد بها اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية، فهي بذلك مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الثاني وعباراته وفقاً لمتغير

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

الخبرة المهنية الذي يشمل كل من الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات، المحصورة بين 5 و10 سنوات، المحصورة بين 11 و15 سنة والتي تفوق 15 سنة، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الثالثة واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 36: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثانية

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	1.154	0.329	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	0.283	0.837	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	2.403	0.069	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	0.413	0.744	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	4.368	0.005	وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	2.572	0.056	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	0.861	0.462	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	0.055	0.983	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	1.637	0.183	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الثالثة	1.489	0.219	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.055 و 4.368 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 1.489 بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($2.665 < F_{3, 172, 0.05} < 2.650$) باستثناء العبارة رقم 05 البالغة للحد الأقصى لقيم F المحسوبة والتي فاقت نظيرتها الجدولية، كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.005 و 0.983 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 0.219 بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر ب 0.05، باستثناء العبارة رقم 05 البالغة للحد الأدنى لقيم Sig المشار إليها والتي قلت عن مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، مما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لوظيفتهم بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية وعباراتها باستثناء العبارة رقم 05، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والفرضيات الجزئية لها

إن اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة بالإضافة للفرضيات الجزئية لها قائم على اختبار المحور الثالث للاستبيان وعباراته، لذا سيتم من خلال هذا العنصر استخدام اختبار ت لعينة واحدة على هذه الأخيرة لاتخاذ قرار قبول أو رفض الفرضية الفرعية الثالثة، كما سيتم تحليل التباين الأحادي وفقا للبيانات الشخصية لاختبار الفرضيات الجزئية لها.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

إن اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار ت لعينة واحدة قد يتطلب صياغة الفرضية الصفرية والبديلة لهذه الأخيرة، ومن ثم اتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي للمقياس وكذا مقارنة قيمة ت مع نظيرتها الجدولية وفقا لدرجة حريتها، بالإضافة لمستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 37: نتائج اختبارات لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثالثة

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	T المحسوبة	ddl	Sig
01	4.05	17.851	175	0.000
02	4.18	21.574	175	0.000
03	3.69	9.402	175	0.000
04	4.21	22.486	175	0.000
05	4.28	21.455	175	0.000
06	4.52	33.428	175	0.000
07	4.26	20.160	175	0.000
08	4.31	24.306	175	0.000
09	4.49	31.804	175	0.000
الفرضية الفرعية الثالثة	4.22	32.404	175	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح بين 3.69 و 4.52 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 4.22 بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة، فهي بذلك أكبر من قيمة المتوسط الفرضي للمقياس المقدرة بـ 3 في هذه الدراسة، كما أن قيمة ت (T) تتراوح بين 9.402 و 33.428 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 32.404 بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة، فهي بذلك أكبر من قيمة ت (T) الجدولية ($1.655 < T_{175;0.95} < 1.653$)، وكلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، وذلك بحكم أن مستوى الدلالة (Sig) لكل عبارة وكذا الفرضية الفرعية الثالثة معدوم بالتالي أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05، وعليه بناءً على هذه النتائج سيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أنه يساهم تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصداقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة

يقصد بها اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة، فهي مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الثالث وعباراته وفقا لمتغير الدرجة العلمية الذي يشمل كل من ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه وأخرى، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الأولى واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 38: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.727	0.575	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	2.134	0.079	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	1.309	0.269	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	1.711	0.150	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	1.827	0.126	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	1.380	0.243	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	0.786	0.536	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	0.575	0.681	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	1.137	0.341	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الأولى	1.180	0.321	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.575 و 2.134 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 1.180 بالنسبة للفرضية الجزئية الأولى، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($2.432 > F_{4, 171, 0.05} > 2.417$) كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.079 و 0.681 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 0.321 بالنسبة للفرضية الجزئية الأولى، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر ب 0.05، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لدرجتهم العلمية بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة وعباراتها، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة

يقصد بما اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للتوظيف بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة، فهي بذلك مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الثالث وعباراته وفقا لمتغير الوظيفة الذي يشمل كل من الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والأستاذ بمؤسسات التعليم العالي، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الثانية واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 39: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.383	0.682	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	3.561	0.031	وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	2.368	0.097	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	0.252	0.777	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	1.372	0.256	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	1.867	0.158	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	0.240	0.787	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	0.468	0.627	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	0.311	0.733	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الثانية	0.866	0.423	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.240 و 3.561 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.866 بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($3.056 > F_{2, 173, 0.05} < 3.041$) باستثناء العبارة رقم 02 البالغة للحد الأقصى لقيم F المحسوبة والتي فاقت نظيرتها الجدولية، كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.031 و 0.787 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.423 بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر بـ 0.05، باستثناء العبارة رقم 02 البالغة للحد الأدنى لقيم Sig المشار إليها والتي قلت عن مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لوظيفتهم بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة وعباراتها باستثناء العبارة رقم 02، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة

يقصد بها اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة، فهي بذلك مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الثالث وعباراته وفقا لمتغير الخبرة المهنية الذي يشمل كل من الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات، المحصورة بين 5 و 10 سنوات، المحصورة بين 11 و 15 سنة والتي تفوق 15 سنة، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الثالثة واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 40: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.464	0.708	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	1.177	0.320	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	2.563	0.056	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	0.935	0.425	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	1.379	0.251	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	0.606	0.612	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	1.028	0.381	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	0.078	0.972	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	1.722	0.164	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الثالثة	1.207	0.309	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.078 و 2.563 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 1.207 بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($2.665 > F_{3, 172, 0.05} < 2.650$) كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.056 و 0.972 بالنسبة للعبارات وتقدر ب 0.309 بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر ب 0.05، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً لوظيفتهم بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة وعباراتها، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة والفرضيات الجزئية لها

إن اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة بالإضافة للفرضيات الجزئية لها قائم على اختبار المحور الرابع للاستبيان وعباراته، لذا سيتم من خلال هذا العنصر استخدام اختبار ت لعينة واحدة على هذه

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

الأخيرة لاتخاذ قرار قبول أو رفض الفرضية الفرعية الرابعة، كما سيتم تحليل التباين الأحادي وفقا للبيانات الشخصية لاختبار الفرضيات الجزئية لها.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

إن اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار ت لعينة واحدة قد يتطلب صياغة الفرضية الصفرية والبدلية لهذه الأخيرة، ومن ثم اتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي للمقياس وكذا مقارنة قيمة ت مع نظيرتها الجدولية وفقا لدرجة حريتها، بالإضافة لمستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 41: نتائج اختبار ت لعينة واحدة للفرضية الفرعية الرابعة

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	T المحسوبة	ddl	Sig
01	4.13	20.045	175	0.000
02	4.32	23.347	175	0.000
03	3.89	12.546	175	0.000
04	4.34	26.666	175	0.000
05	4.13	18.391	175	0.000
06	4.09	17.438	175	0.000
07	3.89	14.717	175	0.000
08	4.02	15.396	175	0.000
09	4.52	34.974	175	0.000
الفرضية الفرعية الرابعة	4.15	29.314	175	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح بين 3.89 و 4.52 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 4.15 بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة، فهي بذلك أكبر من قيمة المتوسط الفرضي للمقياس المقدرة بـ 3 في هذه الدراسة، كما أن قيمة ت (T) تتراوح بين 12.546 و 34.974 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 29.314 بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة، فهي بذلك أكبر من قيمة ت (T) الجدولية ($1.655 < T_{175;0.95} < 1.653$)، وكلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، وذلك بحكم أن مستوى الدلالة (Sig) لكل عبارة وكذا الفرضية الفرعية الرابعة معدوم بالتالي أقل من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة والمقدر بـ 0.05، وعليه بناءً على هذه النتائج سيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أنه يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الرابعة

يقصد بها اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً للدرجة العلمية بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة، فهي مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الرابع وعباراته وفقاً لمتغير الدرجة العلمية الذي يشمل كل من ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه وأخرى، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الأولى واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناءً على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 42: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الرابعة

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.296	0.880	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	2.493	0.045	وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	1.868	0.118	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	1.276	0.281	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	0.719	0.580	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	3.486	0.009	وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	1.640	0.166	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	0.999	0.410	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	0.465	0.762	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الأولى	1.671	0.159	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.296 و 3.486 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 1.671 بالنسبة للفرضية الجزئية الأولى، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($2.432 < F_{4, 171, 0.05} < 2.417$) باستثناء العبارتين رقم 2 و 6 التي فاقت نظيرتها الجدولية، كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.009 و 0.880 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.159 بالنسبة للفرضية الجزئية الأولى، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر بـ 0.05 باستثناء العبارتين رقم 2 و 6 التي قلت عنه، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً لدرجتهم العلمية بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة وعباراتها باستثناء العبارتين رقم 2 و 6، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الرابعة

هي اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة، فهي مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الرابع وعباراته وفقا لمتغير الوظيفة الذي يشمل كل من الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والأستاذ بمؤسسات التعليم العالي، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الثانية واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 43: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الرابعة

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.847	0.431	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	1.566	0.212	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	2.199	0.114	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	2.300	0.103	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	1.195	0.305	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	2.395	0.094	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	2.602	0.077	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	1.902	0.152	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	1.825	0.164	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الثانية	3.245	0.041	وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.847 و 2.602 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 3.245 بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($3.056 > F_{2, 173, 0.05} < 3.041$) بالنسبة لكل عبارة على حدى وأكبر من نظيرتها الجدولية بالنسبة للعبارات ككل، كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.077 و 0.431 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.041 بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدر بـ 0.05 بالنسبة لكل عبارة على حدى وأقل منها بالنسبة للعبارات ككل، وهو ما يفسر على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لوظيفتهم بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة، وعليه سيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة لها التي مفادها أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الرابعة

يقصد بها اختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة، فهي بذلك مبنية على تحليل التباين الأحادي للمحور الرابع وعباراته وفقا لمتغير الخبرة المهنية الذي يشمل كل من الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات، المحصورة بين 5 و 10 سنوات، المحصورة بين 11 و 15 سنة والتي تفوق 15 سنة، وفي هذا السياق سيتم من خلال هذا العنصر صياغة الفرضية الصفرية والبديلة للفرضية الجزئية الثالثة واتخاذ قرار القبول أو الرفض بناء على مقارنة قيمة F المحسوبة مع نظيرتها الجدولية وكذا مستوى دلالتها مع مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية؛

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم 44: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الرابعة

رقم العبارة	F المحسوبة	Sig	النتيجة
01	0.355	0.786	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
02	2.440	0.066	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
03	2.203	0.089	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
04	0.236	0.871	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
05	1.110	0.347	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
06	0.832	0.478	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
07	1.418	0.239	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
08	1.703	0.168	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
09	3.148	0.026	وجود فروقات ذات دلالة إحصائية
الفرضية الجزئية الثالثة	0.505	0.679	عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة تتراوح بين 0.236 و 3.148 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.505 بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة، فهي بذلك أصغر من قيمة F الجدولية ($2.665 < F_{3, 172, 0.05} < 2.650$) باستثناء العبارة رقم 09 البالغة للحد الأقصى لقيم F المحسوبة والتي فاقت نظيرتها الجدولية، كما أن قيمة Sig تتراوح بين 0.026 و 0.871 بالنسبة للعبارات وتقدر بـ 0.679 بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة، فهي بذلك أكبر من مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة المقدّر بـ 0.05 باستثناء العبارة رقم 09 البالغة للحد الأدنى لقيم Sig المشار إليها والتي قلت عن مستوى الدلالة المعتمد عليه في الدراسة، وهو ما يفسر على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لوظيفتهم بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة وعباراتها باستثناء العبارة رقم 09، وعليه سيتم قبول الفرضية الصفرية التي مفادها أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية، وبالمقابل سيتم رفض الفرضية البديلة لها.

الخاتمة

شمل هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، حيث تم إسقاط الجانب النظري الذي تم تناوله في الفصل السابق على فئة ملمة بهذا الخصوص لأجل تحديد موقفها، فلقد تم استخدام الاستبيان بشكليه الورقي والالكتروني وباللغتين العربية والفرنسية وتحكيمه، باعتباره أداة ملائمة لجمع آراء الفئة المعنية، حيث شملت هذه الأخيرة المراجعين الخارجيين بالجزائر المتمثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وهذا بالنسبة لفئة المهنيين، أما عن فئة الأكاديميين قد شملت الأساتذة بمؤسسات التعليم العالي المتخصصين في المراجعة بالجزائر، وقد شكل حجم هذين الفئتين حجم مجتمع دراسة معتبر، لذا تم الاختصار على عينة ممثلة له تم تحديدها بالطرق والصيغ الإحصائية بنسبة مقبولة من الخطأ المسموح به.

وبعد تحصيل الإجابات بحجم يقارب ذلك المطلوب، تم فرز هذه الأخيرة لتبقى منها 176 استبانة صالحة للدراسة، حيث شملت مزيج من أفراد تختلف فيهم درجاتهم العلمية ووظائفهم ومستويات خبرتهم المهنية، وقد تم استخدام أساليب وأدوات إحصائية وتنفيذها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتسهيل عمليات الحساب، الوصف والاختبار، وعليه فقد تم التوصل إلى نتائج اختبار المقياس أكدت ثباته وإتباع بياناته للتوزيع الطبيعي وصدق الاتساق الداخلي لعباراته والبنائي له، كما أكدت نتائج الأساليب الوصفية المستخدمة أن عينة الدراسة ككل توافق وتوافق بشدة على كل العبارات، وتقريبا انعدام التشتت بين الإجابات.

أما عن الفرضيات المطروحة فقد تم قبول تلك الفرعية ورفض الجزئية لها باستثناء فرضية واحدة، وعليه قد تم التوصل من منظور عينة الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصدقية خلال كل مرحلة من مراحل مهمة المراجعة الخارجية، والتي تشمل كل من مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة، مرحلة تنفيذ المهمة، مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة ومرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، كما أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية، الوظيفة والخبرة المهنية بشأن هذه الأخيرة، باستثناء متغير الوظيفة بشأن مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصدقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية.

الخاتمة العامة

تمهيد

تعد مهنة المراجعة الخارجية بمثابة تلك المهنة القائمة على تعزيز مصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة بهدف خدمة طرف ثالث، وقد يستدعي الأمر للقيام بها تنفيذ المراجع الخارجي لإجراءات معينة من بداية المهمة إلى غاية اختتامها، غير أن هذه الإجراءات قد تختلف باختلاف النصوص التنظيمية المطبقة في كل بيئة، وعليه فإن تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية الحالية قد يتطلب تطبيق القانون رقم 10-01 وكذا النصوص التشريعية المعدلة والمتممة له، الناتج عن تغيير المنظومة المحاسبية المستمدة ضمينا من معايير المحاسبة الدولية.

وفي ذات السياق، كنتيجة لتوجه الجزائر نحو التوافق الدولي في المجال المحاسبي، تجلت الحاجة إلى مواصلة نفس التوجه في مجال المراجعة، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة منذ سنة 2016 بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للمراجعة المستمدة بأسلوب شبه كامل من المعايير الدولية للمراجعة، غير أن تطبيق هذه الأخيرة مرتبط بعوامل عدة، فقد تتجلى أولها في حرية تطبيقها نظرا لعدم صدور أي نص تشريعي يوجي على إلزامية تطبيقها، كما أنها لازلت بمثابة مشروع ساري التنفيذ وذلك لعدم صدورها كافة إن قورنت بالعدد الإجمالي للمعايير الدولية للمراجعة المستوحاة منها، والدليل على ذلك أنه تمت الإشارة لمعايير جزائرية للمراجعة أخرى لم تصدر بعد على متن تلك التي سبق إصدارها، إضافة إلى ذلك هناك عوامل أخرى متعلقة بإمكانيات المراجعين الخارجيين بصدد حصولهم على الفهم الكافي لهذه المعايير بحكم حداثة صدارتها.

وقد تعالج المعايير الجزائرية للمراجعة بشكل تفصيلي لتلك الواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بصدد تعزيزه لمصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة، كما أن نطاق معالجة كل معيار يمكن أن يغطي أكثر من مرحلة من مراحل المهمة، ومن هذا المنطلق، فإن تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة قد يتطلب معالجة معينة خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة، معالجة معينة خلال مرحلة تنفيذ المهمة، معالجة معينة خلال مرحلة الأعمال النهائية للمهمة وأخيرا معالجة معينة خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة.

وفي هذا الصدد، جاءت هذه الدراسة هادفة لتحديد مدى مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية في حالة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة، وذلك من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر، وعليه قد تم في الفصل الأول تحديد الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية بالبيئة الدولية للإلمام

بجوانبها النظرية والحكم على موقع المعايير الدولية للمراجعة منها، باعتبارها مصدر للمعايير الجزائرية للمراجعة، تلاه بعد ذلك في الفصل الثاني تحديد المرجعية القانونية لممارسة المهنة ببيئة المعلومات المالية الجزائرية الحالية للإلمام بالتطور التنظيمي للمهنة وواقعها في هذه البيئة والحكم على موقع المعايير الجزائرية للمراجعة منها، بالإضافة للإلمام بالجانب النظري للمعلومة المالية، تلاه في الفصل الثالث عرض الواجبات المطلوبة في ظل هذه المعايير بخصوص كل مرحلة التي من شأنها تعزيز مصداقية المعلومات المالية، وأخيرا في الفصل الرابع تم استقصاء آراء عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات وأساتذة بمؤسسات التعليم العالي بالجزائر، بشأن مدى مساهمة المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصداقية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة خلال كل مرحلة من مراحل المهمة.

وفي هذا السياق تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي تم على أساسها اختبار الفرضيات، كما تم استخلاص منها جملة من التوصيات والمواضيع المقترحة للبحث المستقبلي، متمثلة فيما يلي:

1- عرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة

عرض نتائج الفصل الأول واختبار الفرضية الرئيسية الأولى

إن اختبار صحة أو نفي الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة مبني على النتائج التي تم التوصل إليها في الفصل الأول، حيث تناول هذا الأخير للإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية، وتم من خلاله التطرق للتأصيل النظري لها ومنهجيتها وأخيرا المكاتب والمعايير الخاصة بها، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن أصل مهنة المراجعة الخارجية ما هو إلا الناتج الحاصل عن تطور مهنة المراجعة السائدة جذورها منذ العصور القديمة والتي تطورت تزامنا مع زيادة حجم النشاطات الاقتصادية وتعقد بيئتها بعد انبلاج الثورة الصناعية في ظل ظهور الشركات المساهمة إثر انفصال الملكية عن التسيير، بالإضافة للتطورات التي طرأت على المنظومة المحاسبية بموجب ظهور نظام القيد المزدوج، حيث مرت بعدة محطات، فقد مورست من قبل الحضارات القديمة ليتم اتساع مجال تطبيقها على عدة دول من أنحاء العالم، وذلك لغايات اقتصر في مرحلة أولى على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب والتزوير إلى غاية أن أصبحت تهدف لحماية أموال المستثمرين من التلاعب في الشركات المستثمرة فيها، وذلك بتدخل طرف ثالث محايد يبين مدى ثقة الأشخاص القائمين على أموال وممتلكات المستثمرين؛

- تنقسم مهنة المراجعة إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى هذه الأخيرة، وتعد المراجعة الخارجية بمثابة أحد أنواعها من منظور الهيئة أو الشخص القائم بها، وهي تعني في مفهومها الحديث مهمة يقوم بها شخص مهني مؤهل يتمتع بالحياد والاستقلال التام، بهدف إبداء رأي في مدعم بأدلة مقنعة كافية وملائمة، بشأن نوعية المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة لخدمة طرف ثالث؛

- يتطلب القيام بمهمة المراجعة الخارجية بالبيئة الدولية الحالية تنفيذ مجموعة إجراءات بشكل منهجي مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، حيث تنطلق بالتعرف على المؤسسة محل المراجعة وقبول التكليف، يليها تقييم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ عملية المراجعة، وأخيرا تنفيذ الأعمال الختامية وإعداد تقرير يعبر عن النتائج المتوصل إليها؛

- في ظل توسع بيئة الأعمال الاقتصادية على الصعيد العالمي وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، ازداد الطلب على مهمة المراجعة الخارجية، الأمر الذي أدى إلى حظوظها اهتمام بالغ من قبل مكاتب وهيئات مهنية عالمية، سواء للممارسة المهنية للشركات المساهمة بالنسبة للمكاتب التي يطلق عليها بالأربعة الكبار، أو السعي نحو التوحيد أو التوافق الدولي في هذا المجال بالنسبة للهيئات المهنية العالمية، عن طريق إصدارها لمعايير منظمة للمهنة مطروحة لتبنيها من مختلف دول العالم؛

- تعد الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أقدم الدول التي حاولت وضع معايير المراجعة، حيث تم إصدار من قبل لجنة إجراءات المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الذي يشمل حاليا 431 ألف عضو في 137 إقليم ودولة، كتيب على شكل مقترحات، ومن ثم حل محله كتيب آخر بعنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها"، وبعدها أصدر المجمع مجموعة من التوصيات في كتيب بعنوان "معايير المراجعة وإجراءاتها"، وبعد إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين تم تحديد لجنة المراجعة الدولية المنبثقة عنه في تطوير وإصدار معايير المراجعة للاسترشاد بها في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها بصدد تحسين مستوى تجانس تطبيق الإجراءات على الصعيد العالمي؛

- إن مهمة الإشراف على إصدار مسودات معايير أو نشرات أو معايير المراجعة الخارجية في الساحة الدولية تولتها عدة هيئات مهنية، والتي قد حل أو تم تطوير البعض منها محل أخرى، فقد يميز ما يلي:

■ تعد هيئة أيوفي أبرز منظمة صادرة لبعض معايير المراجعة المطبقة على المؤسسات المالية الإسلامية الرائدة في العالم والتي حققت مستوى معتبر من التجانس للممارسات على المستوى العالمي؛

- يعد مجلس معايير المراجعة بمثابة أحد الهيئات المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والقائم على إصدار نشرات عن معايير المراجعة (SAS)، باعتبارها إيضاحات وتفسيرات لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً؛
- تعد لجنة خدمات المحاسبة والمراجعة بمثابة أحد الهيئات المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، القائمة على إصدار بيانات حول خدمات المراجعة؛
- تعد لجنة ممارسة المراجعة الدولية بمثابة أحد الهيئات المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القائمة عن إصدار إرشادات عامة للمراجعة التي أعيد تبويبها إلى المعايير الدولية للمراجعة، ليتم بعدها إعادة تشكيلها إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي القائم على إصدار نفس المعايير والهادف لتسيير التقارب بين المعايير الدولية والوطنية والسعي على توحيد الممارسة في جميع أنحاء العالم؛
- يعد مجلس رقابة محاسبة الشركات العامة بمثابة أحد مصادر لمعايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، فعلى المستوى الدولي قام هذا الأخير بإنشاء المعهد الدولي لتنظيم المراجعة بهدف منح فرصة للتعرف على أساليب المجلس من قبل المنظمين للمهنة حول العالم، غير أنه في سنة 2015 تم تغيير المعهد كنتيجة لتطور المراجعة الخارجية في العالم؛
- المعايير الدولية للمراجعة تتفق مع معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية. وعليه فإن الهيئة المشرفة حالياً على إصدار معايير المراجعة الخارجية تتجلى في مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي التي يصدرها تحت مسمى المعايير الدولية للمراجعة، حيث يبلغ عددها حالياً سبعة وثلاثون معياراً، وهناك ثلاث أساليب متبعة من قبل دول العالم في تبنيها، وهي تتجلى في الأسلوب الكامل، الأسلوب الجزئي في ظل عدم وجود اختلافات هامة والأسلوب الجزئي في ظل وجود اختلافات هامة.
- وفي هذا السياق، بناءً على النتائج المتوصل إليها قد يتضح جلياً مدى صحة الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة التي مفادها "تعد المعايير الدولية للمراجعة بمثابة الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الدولية الحالية".

عرض نتائج الفصل الثاني واختبار الفرضية الرئيسية الثانية

إن اختبار صحة أو نفي الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة مبني على النتائج التي تم التوصل إليها في الفصل الثاني، حيث تناول هذا الأخير لتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في بيئة المعلومات المالية بالجزائر، وتم من خلاله التطرق لنشأة وتطور مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر وواقعها التنظيمي، وكذا عرض المعايير الجزائرية للمراجعة والمسؤولية التي

تقع على عاتق المراجع الخارجي بشأن الحد من تحريفات المعلومة المالية بالبيئة الجزائرية، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعود أصول المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية سائدة منذ الفترة الاستعمارية، وذلك بموجب خضوعها للنصوص التشريعية التي فرضها المستعمر الفرنسي، و كنتيجة لحمل الفراغات القانونية الواجب سدها في شتى المجالات غداة الاستقلال، تم في مجال المراجعة في مرحلة أولى تمديد تطبيق النصوص التشريعية الفرنسية، ليتم بعد ذلك إعادة تنظيم المهنة وفقا للتشريع الجزائري؛

- تم تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في مرحلتها الأولى في الجزائر في ظل بيئة اتسمت بالنظام الاشتراكي، الأمر الذي أدى إلى تكليف ممارستها من قبل هيئات وموظفي الدولة إلى غاية أن تم تنظيم مهنة الخبير المحاسب سنة 1971 بموجب الأمر رقم 71-82، وترخيصه القيام بهذه الأخيرة تحت إشراف المجلس الأعلى للمحاسبة الذي تم تشكيله بموجب نفس الأمر، غير أنه في سنة 1980 تم بموجب القانون رقم 80-05 إحداث مجلس المحاسبة وتكليفه بوظيفة المراقبة؛

- تم منذ سنة 1980 إحداث المفتشية العامة للمالية وتكليفها بمهمة المراجعة والتحقيق بشأن مالية الدولة، وذلك بواسطة مفتشين عامين للمالية، مفتشين للمالية ومفتشين مساعدين، كما تم في آخر سنة 1984 النصوص عن إلزامية تعيين مراجعين خارجيين لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام وكذا لدى الشركات التي تمتلك الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها؛

- تم في سنة 1988 إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، بموجب اكتسابها للشخصية المعنوية كنتيجة لخضوعها لأحكام القانون التجاري، الأمر الذي صاحبه انتهاء خضوعها لرقابة مجلس المحاسبة الذي اقتصر مهمته على الرقابة المالية للدولة والهيئات العمومية الخاضعة للقانون الإداري والمحاسبة العمومية، مما تجلت الحاجة لإعادة تنظيم المهنة من جديد سنة 1991، حيث تم تحديد بموجب القانون رقم 91-08 شروط وكيفيات جديدة لممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛

- نتج عن صدور القانون رقم 91-08 إلغاء أحكام الأمر رقم 71-82 الذي نص على إحداث المجلس الأعلى للمحاسبة، وعليه قد تم إنشاء منظمة وطنية مشرفة على المهنة وتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين يدير هذه الأخيرة؛

- تعد مخرجات المحاسبة بمثابة مدخلات مهمة المراجعة الخارجية، وعليه فإن تغيير المنظومة المحاسبية في الجزائر بموجب دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق بداية من سنة 2010 محل المخطط الوطني للمحاسبة، قد صاحبه إجراء تعديلات جذرية في مجال المراجعة بما يتماشى وهذه الأخيرة، حيث تم صدور القانون رقم 10-01 محل القانون رقم 91-08 والنصوص المنبثقة عنه، محددًا بذلك شروط وكيفيات جديدة لممارسة مهنة المراجعة الخارجية من قبل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، كما رافق هذه التعديلات إنشاء هيئات مهنية حديثة تولت مهمة الإشراف على المهنة، وهي تتجلى في كل من المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- لقد صاحب صدور القانون رقم 10-01 جملة من النصوص التنظيمية المتممة له، وهي تتعلق بكل من تشكيلات، صلاحيات وقواعد سير الهيئات الحديثة المشرفة على المهنة، شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة المهنة وكذا الشروط والمعايير الخاصة بالمكاتب بما فيها شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات، كيفية تعيين محافظي الحسابات، معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، من حيث إنشاءه، تنظيمه وسيره، شروط الالتحاق به وسيرورة التكوين فيه قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب، معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها وكيفيات تسليمها، سيرورة التبرص المهني للمراجعين الخارجيين المتربصين، درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف المراجع الخارجي والعقوبات التي تقابلها؛

- إلى جانب الإصلاحات التي شهدتها مجال المراجعة الخارجية الناجمة عن تغيير أحكام المحاسبة العامة، فلقد تم على مستوى الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، تعديل وتتميم بعض النصوص التنظيمية المتعلقة بمجلس المحاسبة القائم على مراقبتها؛

- لقد نجم عن الإصلاحات التي شهدتها مهنة المراجعة الخارجية تحديد عناصر تنظيم جديدة ركز فيها المشرع الجزائري على مهمة المراجعة الخارجية القانونية، كما تم إحداث شروط جديدة لمزاولة المهنة، لعل أهمها تتجلى في إلزامية الحصول على الشهادة التي يمنحها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، حيث تمت الإشارة إليه سنة 2010، وتحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق به في سنة 2011، والإعلان

عن إنشائه في سنة 2012، وعرض قائمة الشهادات وشروط وكيفية الالتحاق والقبول فيه وسير تكوينه في سنة 2017، والإعلان عن الافتتاح الفعلي له وفق خارطة طريق معينة بجامعة البليدة 2 في سنة 2019؛

- كنتيجة للتبني الضمني لمعايير المحاسبة الدولية في سياق توحيد الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، تجلت الحاجة لتوحيد الممارسات في مجال المراجعة الخارجية على الساحة الدولية، وعليه قد يعد المجلس الوطني للمحاسبة كما تمت الإشارة إليه بموجب المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 بمثابة الهيئة القائمة على متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير المعايير الدولية للمراجعة، لذا قام هذا الأخير بالشروع منذ سنة 2016 في تبني المعايير الدولية للمراجعة بأسلوب شبه كامل، حيث قام بإصدار إلى يومنا هذا 16 معيار جزائري للمراجعة، ولازال مشروع التبني جاري التنفيذ، ويتضح ذلك من خلال عددها مقارنة بالعدد الإجمالي للمعايير الدولية للمراجعة المستوحاة منها، إضافة لذلك قد تمت الإشارة إلى معايير جزائرية للمراجعة أخرى لم تصدر بعد على متن بعض المعايير الصادرة؛

- يتسم كل معيار جزائري للمراجعة بنطاق تطبيق وهدف معين، معالجا بذلك للواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي لأجل تحقيق أهدافه بشأن ذلك الخصوص في إطار مزاولته لمهمة المراجعة الخارجية التعاقدية أو القانونية، وقد حظيت معايير المجموعة الخامسة (500-599) الخاصة بأدلة الإثبات أهمية نسبية مقارنة بباقي المعايير الصادرة، حيث بلغ عددها عشرة معايير من أصل ستة عشر معيار، وذلك راجع إلى أن الواجبات المطلوبة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة تعد بمثابة الأساس الذي يتم من خلاله صياغة الرأي المعبر لنتائج المهمة؛

- قامت لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة في نهاية سنة 2019 بإصدار ملف العمل النموذجي لمحافظ الحسابات، حيث يشكل هذا الأخير مرجع توثيق لمهمة المراجعة الخارجية القانونية؛

- تعد المعلومات المالية بمثابة تلك البيانات التي تمت معالجتها بواسطة نظام معلومات المحاسبة المالية والتي يتم التعبير عنها وعرضها في الكشف والتقارير المالية، في حين أن هذه الأخيرة قد تتعرض لتحريفات ناجمة عن أفعال عمدية أو غير عمدية مؤدية بذلك إلى فقدان مصداقيتها، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الوثوق فيها من طرف الأطراف المستفيدة منها، ومن هذا المنطلق ينبع دور المراجع الخارجي في فحص هذه الأخيرة لتعزيز مصداقيتها؛

- إن الإطار التصوري الموضوع من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية الذي صادق عليه وتبناه مجلس المعايير المحاسبية الدولية قد خصص جانبه الأوفر للمعلومة المالية وليس المحاسبية، كما أدى إلى صياغة الإطار العلمي للمحاسبة المالية، واشترط توفر أربعة خصائص نوعية للمعلومة المالية، وفي هذا الصدد يحكم أن النظام المحاسبي المالي مستمد ضمناً من معايير المحاسبة الدولية، فقد ورد في إطاره التصوري هذه الخصائص المتمثلة في كل من الملائمة، الدقة أو المصدقية، قابلية المقارنة والوضوح؛

- تتسم المعلومة المالية بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز وتمثل بصدق الأحداث والعمليات الاقتصادية، فهي تتطلب بذلك توفر ثلاثة عناصر أساسية تتصف بها متمثلة في كل من القابلية للتحقق، التمثيل الصادق والحيادية؛

- ينقسم نظام المعلومات المحاسبية إلى نظام معلومات المحاسبة المالية ونظام معلومات المحاسبة الإدارية، ففي البيئة الجزائرية تتمثل مدخلات نظام معلومات المحاسبة المالية في البيانات المالية الداخلية والخارجية للمؤسسة، أما عن عملية التشغيل فهي تتجلى في معالجتها وفقاً لأحكام النظام المحاسبي المالي الموسوم بالمحاسبة المالية، باعتباره نظام لتنظيم المعلومة المالية، بينما المخرجات فتكون ذات طبيعة مالية وهي تتجلى في الكشف المالية الخمسة وكذا التقارير المالية التي يفرزها هذا النظام؛

- تعد الأخطاء الغير متعمدة والأخطاء المتعمدة كالاختيال والاختلاس وكذا ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتبارها فن من فنون التضليل، بمثابة العناصر المحرفة للمعلومة المالية، ومن هذا المنطلق قد تنبثق مسؤولية المراجع الخارجي المهنية اتجاه هذه التحريفات، حيث يتبع خلال تنفيذ مهمته بيئة المعلومات المالية الجزائرية الحالية أحكام القانون رقم 01-10 والنصوص المنبثقة عنه، أما عن المعايير الجزائرية للمراجعة فقد اتضح من الناحية القانونية ما يلي:

✓ لقد أشار المشرع الجزائري في المادة 39 من القانون رقم 91-08 على حق تحديد محافظ الحسابات بكل حرية لكيفيات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية، غير أنه في ظل الإصلاحات التي شهدتها المهنة تم تعديل هذه المادة ليحل محلها المادة 35 من القانون رقم 01-10 التي مفادها أنه يقوم بتحديد مدى وكيفيات أداء مهمة المراجعة الخارجية القانونية في إطار رسالة مرجعية مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية؛

✓ لقد أشار المشرع الجزائري في المادة 35 من القانون 10-01 لمعايير المراجعة، كما أشار أيضا في القرار المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات لمعايير المهنة، غير أنه لم يوضح إن كان الأمر يتعلق بمعايير التقرير و/أو المعايير الجزائرية للمراجعة، وعليه يحتمل أن الأمر يتعلق بمعايير التقرير كون أنه عند صدور القانون رقم 10-01 المتضمن لهذه المادة لم يكن مشروع إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة انطلق بعد، كما أنه أشار في نفس المادة عن معايير المراجعة وكذا الرسالة المرجعية، وعليه إن تعلق الأمر بالمعايير الجزائرية للمراجعة يكون قد أدرج المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210 المعالج لرسالة المهمة مباشرة عوضا إدراج معايير المراجعة؛

✓ لازال إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة بمثابة مشروع ساري التنفيذ، كما أن المعايير الصادرة حاليا لم تغطي بعد كل جوانب المهنة من جهة، ومن جهة أخرى لم يصدر أي نص تشريعي يوحي على إلزامية تطبيقها.

وفي هذا السياق، بناء على النتائج المتوصل إليها قد يتضح جليا مدى صحة الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة التي مفادها "يعد القانون رقم 10-01 والنصوص المنبثقة عنه بمثابة المرجعية القانونية للقيام بمهمة المراجعة الخارجية في بيئة المعلومات المالية الحالية بالجزائر".

عرض نتائج الفصل الثالث واختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

إن اختبار صحة أو نفي الفرضية الرئيسية الثالثة للدراسة مبني على النتائج التي تم التوصل إليها في الفصل الثالث، حيث تناول هذا الأخير لإجراءات تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة، وتم من خلاله التطرق للإجراءات المطلوبة عند تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة التي تسمح بدعم مصداقية المعلومة المالية وذلك بشأن كل مرحلة من مراحل المراجعة الخارجية، المتمثلة في كل من مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة، مرحلة تنفيذ المهمة، مرحلة أعمال نهاية المهمة ومرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- لعل الغرض من مهمة المراجعة الخارجية يتجلى في مصادقة المراجع الخارجي على صحة حسابات المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال فحص المعلومات المالية للتأكد من اتسامها بالمصداقية ومن ثم التعبير عن الرأي المتوصل إليه في التقرير، غير أنه قد يختلف هذا الرأي من حيث المرجعية التنظيمية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في تنفيذ مهمته، كنتيجة لعدم شمولية، تفصيل و/أو وضوح القواعد والأحكام المتبعة في فحص كافة

الجوانب المحيطة بالعنصر محل المراجعة والتي يمكن أن تؤدي إلى عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، وعليه فإن تطبيقه للواجبات المطلوبة في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة من شأنها أن تسمح بإضفاء مدى معين من المصادقية على المعلومة المالية كنتيجة لمعالجتها بشكل شامل ومفصل للواجبات المطلوب تنفيذها خلال المهمة بشأن كل مرحلة أو عنصر محل المراجعة؛

- إن مدى اتسام المعلومة المالية بالمصادقية قائم على مدى توفرها لعنصر التمثيل الصادق، القابلية للتحقق والحيادية، غير أن المراجع الخارجي لا يمكنه تنفيذ إجراءات معينة تسمح بالتأكد من مدى توفر كل عنصر على حدى، وعليه فتطبيق الواجبات المطلوبة في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة من شأنها أن تسمح في مجملها بـ:

■ التأكد من مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش والتلاعبات مما يدل على توفرها لعنصر التمثيل الصادق؛

■ تأكد المراجع الخارجي باعتباره طرف آخر من توصله إلى نتائج تقريبية مقارنة بالطرف المعد للمعلومة المالية، مما يدل على توفرها لعنصر القابلية للتحقق؛

■ تأكد المراجع الخارجي باعتباره شخص مهني محايد ليس له ميول لأي طرف من توصله إلى نتائج تقريبية مقارنة بالطرف المعد للمعلومة المالية، مما يدل على توفرها لعنصر الحيادية.

- تعد مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة بمثابة المرحلة الأولى لمهمة المراجعة الخارجية، حيث يقوم المراجع الخارجي من خلالها في تنفيذ إجراءات معينة بصدد اتخاذ قرار قبول أو رفض المهمة، يليه بعد ذلك تخطيط المهمة بشكل ملائم وفعال للإحاطة بجميع العناصر التي يمكن أن تكون ناجمة عن اختلالات معتبرة، بالإضافة لربح الوقت والجهد، وفي هذا الصدد قد عاجلت بعض المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة حاليا بشكل تفصيلي للواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بشأن هذا الخصوص بهدف تعزيز مصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة، لعل أهمها يتجلى فيما يلي:

■ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210 الذي يسمح بتحديد الأحكام الأساسية الواجب تدوينها في رسالة المهمة، الإجراءات المتعلقة بإعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة و/أو المشتركة، إجراءات الاتفاق على الشروط والمصادقة على أحكام رسالة المهمة؛

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 230 الذي يسمح بتحديد كيفية تشكيل ملفات العمل والعناصر الواجب إدراجها فيها بشأن هذه المرحلة وكذا ترك الملف مفتوح للتوثيق التدريجي للعناصر المتعلقة بالمراحل الموالية؛
 - المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 الذي يسمح بتخطيط المهمة حتى تنجز بفعالية، وذلك من خلال معالجته لكيفية إعداد استراتيجية عامة مكيفة للمهمة وبرنامج عمل؛
 - المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 الذي يسمح بتحديد كيفية استخدام السبر في اختيار عينة من العناصر لغرض اختبارها خلال المرحلة التي تليها، كنتيجة لعدم إمكانية معاينة المراجع الخارجي لكافة المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة محل المراجعة؛
 - المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610 الذي يسمح بتوضيح إجراءات تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المراجعين الداخليين قبل الشروع في تنفيذ المهمة، كنتيجة لحجم المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة والتي يتعين على المراجع الخارجي مراجعتها، إضافة إلى ذلك قد يسمح هذا المعيار بتحديد مدى ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات المهمة في حالة استخدامها.
- تعد مرحلة تنفيذ المهمة بمثابة المرحلة الثانية لمهمة المراجعة الخارجية، حيث يقوم المراجع الخارجي من خلالها في تنفيذ إجراءات معينة بصدد جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة لدعم استنتاجه، وفي هذا الصدد قد عاجلت بعض المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة حالياً بشكل تفصيلي للواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بشأن هذا الخصوص بهدف تعزيز مصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة، لعل أهمها يتجلى فيما يلي:
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 الذي يسمح بتحديد كيفية جمع العناصر المقنعة وتقدير كفايتها، ملائمتها، مصداقيتها ودالاتها؛
 - المعيار الجزائري للمراجعة رقم 501 الذي يسمح بتحديد الإجراءات الواجب تنفيذها لجمع العناصر المقنعة بشأن جوانب خاصة تتعلق بالمخزونات، القضايا والمنازعات والمعلومات القطاعية؛
 - المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 الذي يسمح بتحديد إجراءات التأكيد الخارجية الواجب تنفيذها للحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصدقية بشأن مدى تجانس المعلومات الواردة في وثائق المؤسسة محل المراجعة مع نظيرتها المتحصل عليها من أطراف خارجية تعاملت معها؛
 - المعيار الجزائري للمراجعة رقم 510 الذي يسمح بتحديد كيفية جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة بشأن الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية؛

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 الذي يسمح بتحديد كيفية استخدام الإجراءات التحليلية المادية لجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 540 الذي يسمح بتحديد الإجراءات الواجب تنفيذها لجمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة بشأن التقديرات المحاسبية؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620 الذي يسمح بتحديد الإجراءات الواجب تنفيذها لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة عند مواجهة صعوبات تتعلق بمراجعة معلومات لا تفسر مجال خبرة المراجع الخارجي وإنما تتطلب خبرة في مجال آخر.

- تعد مرحلة أعمال نهاية المهمة بمثابة المرحلة الثالثة لمهمة المراجعة الخارجية، حيث يقوم المراجع الخارجي من خلالها في تنفيذ إجراءات معينة متممة للمرحلة السابقة تسمح له بالتوصل لخلاصة نهائية يتم التقرير عنها في المرحلة التي تليها، وفي هذا الصدد قد عاجلت بعض المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة حاليا بشكل تفصيلي للواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بشأن هذا الخصوص بهدف تعزيز مصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة، لعل أهمها يتجلى فيما يلي:

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210 الذي يسمح بتحديد الإجراءات المتعلقة بتعديل أحكام المهمة التعاقدية؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 230 الذي يسمح بتحديد كيفية حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها، بالإضافة للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 540 و610 اللذان أشار على توثيق عناصر معينة متعلقة بالتقديرات المحاسبية وأعمال المراجعين الداخليين المستغلة، على التوالي؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 الذي يشير على تحيين إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا تطلب الأمر ذلك؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 الذي يسمح بتحديد كيفية تقدير مصداقية العناصر المجمعة، وكذا كيفية استعمال التأكيدات في جمع العناصر المقنعة؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 الذي يسمح بتحديد كيفية تنفيذ الإجراءات التحليلية في تاريخ قريب من نهاية المهمة لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية؛

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 الذي يسمح بتحديد كيفية تحليل الانحرافات والاختلالات المحددة في السبر، استقراء الاختلالات وتقييم نتائج السبر التي تم استخدامها؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 الذي يسمح بتحديد الإجراءات الواجب تنفيذها لتحديد وجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالأحداث الواقعة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ التقرير؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570 الذي يسمح بتحديد الإجراءات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة بشأن مدى ملائمة تطبيق إدارة المؤسسة محل المراجعة لفرضية استمرارية الاستغلال خلال إعدادها وعرضها لكشوفها المالية، بالإضافة للإجراءات الخاصة باستنتاج وجود عدم يقين معتبر أو لا بخصوص الأحداث والظروف المثيرة لشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وكذا الإجراءات المطلوب تنفيذها عند اكتشاف هذه الأخيرة؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580 الذي يسمح بتحديد كيفية المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقنعة الأخرى، والرد عليها بشكل ملائم سواء تلك المتحصل أو الغير متحصل عليها، على غرار التصريحات الكتابية المطلوبة في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 501، 540 و560.

- تعد مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة بمثابة المرحلة الأخيرة لمهمة المراجعة الخارجية، حيث يقوم المراجع الخارجي من خلالها في إعداد التقرير والتعبير فيه عن مدى اتساق المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة بالمصادقية انطلاقاً من الخلاصة المتوصل إليها في المرحلة السابقة، بالإضافة لتنفيذه للإجراءات الختامية للمهمة التي تمس الأحداث الواقعة بعد تقريره وكذا التوثيق النهائي، وفي هذا الصدد قد عاجلت بعض المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة حالياً بشكل تفصيلي للواجبات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بشأن هذا الخصوص بهدف تعزيز مصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة، لعل أهمها يتجلى فيما يلي:

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 230 الذي يسمح بتحديد كيفية تشكيل ملف المراجعة النهائي، حمايته وحفظه، وكذا ملكيته؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 الذي يسمح بتحديد الإجراءات الواجب تنفيذها بشأن الأحداث المؤثرة على الكشف المالية والواقعة بعد تاريخ إصدار التقرير وقبل تاريخ المصادقة على الكشف المالية؛

- المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 501، 510، 570 و 700 التي تسمح بتحديد بعض الوضعيات التي تقود إلى إبداء رأي معدل طبقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 705 الذي لم يصدر بعد؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620 الذي يسمح بتحديد الإجراءات الواجب تنفيذها في حالة الإشارة للخبير المعين من طرف المراجع الخارجي في التقرير عند التعبير عن رأي معدل؛
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 الذي يسمح بتحديد كيفية تأسيس رأي حول الكشوف المالية، وكذا توضيحه لشكل ومضمون التقرير عند صياغة رأي خالي من التحفظات، في حالة تنفيذ المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة، كما يسمح بتحديد الإجراءات المتعلقة بالمعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية.

وفي هذا السياق، بناء على النتائج المتوصل إليها قد يتضح جليا مدى صحة الفرضية الرئيسية الثالثة للدراسة التي مفادها "تتبع المراجعة الخارجية وفق المعايير الجزائرية للمراجعة إجراءات منهجية، منظمة، مفصلة وشاملة، تسمح بإضافة تأكيد معقول عن مدى اتسام المعلومة المالية بالمصادقية".

عرض نتائج الفصل الرابع واختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

إن اختبار صحة أو نفي الفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة مبني على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية والجزئية لها التي تم التوصل إليها في الفصل الرابع، حيث تناول هذا الأخير لدراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر، إذ تم من خلاله استقصاء آراء عينة متشكلة من 176 مفردة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة بمؤسسات التعليم العالي، وذلك بشأن الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في إضفاء المصادقية على المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة إلى يومنا هذا، وقد تم التوصل إلى ما يلي:

- تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة، في حين تم نفي الفرضيات الجزئية لها، وعليه قد تم التوصل إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة بشأن الفرضية الفرعية حسب متغير الدرجة العلمية، الوظيفة والخبرة المهنية، وأن أغلبية مفردات عينة الدراسة ترى أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بخصوص ما يلي:

- كيفية اتفاهه مع الإدارة حول أحكام المهمة وكيفية إعدادده لرسالة المهمة في كافة الحالات الممكنة؛
- كيفية تعرفه على المؤسسة محل المراجعة، بيئتها ونظام رقابتها الداخلية؛
- كيفية تخطيطه للملائم للمهمة الأولية أو المتكررة حتى تنجز بفعالية؛
- كيفية تشكيله لملفات العمل، والوثائق الواجب إدراجها فيها خلال هذه المرحلة؛
- كيفية استخدامه لأعمال المراجعة الداخلية، وكذا السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها.

- تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة، في حين تم نفي الفرضيات الجزئية لها، وعليه قد تم التوصل إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة بشأن الفرضية الفرعية حسب متغير الدرجة العلمية، الوظيفة والخبرة المهنية، وأن أغلبية مفردات عينة الدراسة ترى أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بخصوص ما يلي:

- كيفية تصوره ووضعه حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة، بما فيها تلك المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في إطار المهمة الأولية، التقديرات المحاسبية وكذا الجوانب الخاصة التي تمس كل من المخزونات، القضايا والمنازعات والمعلومات القطاعية؛

- كيفية تنفيذه لإجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها؛
- كيفية استخدامه للإجراءات التحليلية المادية، وكذا أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة.

- تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة، في حين تم نفي الفرضيات الجزئية لها، وعليه قد تم التوصل إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة بشأن الفرضية الفرعية حسب متغير الدرجة العلمية، الوظيفة والخبرة المهنية، وأن أغلبية مفردات عينة الدراسة ترى أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بخصوص ما يلي:

- كيفية تقييمه ما إذا قدمت نتائج السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، وعند الاقتضاء كيفية تنفيذه للإجراءات اللازمة؛

- إمكانية تحيينه وتغييره عند هذا المستوى لاستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك، وتعديله لأحكام المهمة التعاقدية؛
 - كيفية تقديره لمصادقية العناصر المجمعة وتأكد من الإجراءات المنجزة؛
 - كيفية تقييمه لقدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها، وجمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة؛
 - كيفية استخدامه للإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية، وكذا كيفية مطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقنعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم؛
 - كيفية حفظه لوثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.
- تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة، في حين تم نفي أغلبية الفرضيات الجزئية لها، وعليه قد تم التوصل إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة بشأن الفرضية الفرعية حسب متغير الدرجة العلمية والخبرة المهنية، واستثنى من ذلك متغير الوظيفة، كما أن أغلبية مفردات عينة الدراسة ترى أن تطبيق المعايير الجزائية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بخصوص ما يلي:
- كيفية إعدادده للتقرير من حيث الشكل والمحتوى عند إبدائه لرأي غير معدل؛
 - كيفية إفصاحه في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش وممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - كيفية إفصاحه في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق، الحيادية وقبولها للتحقق؛
 - كيفية درايته بالحالات التي تقوده إلى إبداء رأي معدل في تقريره؛
 - كيفية معالجته للملائمة وتوثيقه للأحداث المؤثرة على الكشوف المالية، الواقعة بعد تاريخ إصدار التقرير وقبل تاريخ المصادقة على الكشوف المالية؛
 - كيفية تشكيله لملف المراجعة النهائي، وحمايته وحفظه لملفات العمل.

وفي هذا السياق، بناء على النتائج المتوصل إليها قد يتضح جليا مدى صحة الفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة التي مفادها "يرى كل من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم إلى حد بعيد في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مهمة المراجعة الخارجية".

2- التوصيات

بناء على النتائج المتوصل إليها خلال الدراسة ككل، تم استخلاص جملة من التوصيات كما يلي:

- ✓ العمل على تنمية العلاقة بين المهنيين والأكاديميين والهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية، للإحاطة وسد النقائص التي تعاني منها المهنة سواء من الناحية الأكاديمية و/أو المهنية؛
- ✓ توضيح الأسلوب المتبع من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في إصداره للمعايير الجزائرية للمراجعة المتبقية، وإتباعه لوتيرة أسرع في إصدارها بصدد تغطيتها لجوانب المهمة المعنية ككل وإمكانية تكييفها تزامنا مع التعديلات التي تطرأ على المعايير الدولية للمراجعة المستمدة منها؛
- ✓ توضيح مصير أحكام القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المنبثقة عنه المتعلقة بإجراءات تنفيذ المهمة في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة؛
- ✓ توضيح مصير معايير تقارير المراجعة في ظل تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 وكذا معايير المجموعة السابعة (700-799) الأخرى المحتمل إصدارها؛
- ✓ إدراج مقياس خاص بالمعايير الجزائرية للمراجعة في التكوين الذي يمنحه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- ✓ التكثيف من الدورات التدريبية، الندوات والملتقيات بشأن المعايير الجزائرية للمراجعة لاستيعابها بشكل أمثل من قبل مزاولي المهنة، وبغرض الإثراء؛
- ✓ إلزام تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في مرحلة أولى على المؤسسات والشركات الهامة التي يفوق رقم أعمالها وعدد عمالها حد معين أو تلك المدرجة في البورصة؛
- ✓ تكليف لجنة مراقبة النوعية بتقييم جودة تقرير المراجعة الخارجية المنفذة وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة ومدى مواءمته لمتطلبات البيئة الدولية؛
- ✓ تكييف إجراءات المراجعة الداخلية بما يتماشى مع إجراءات المراجعة الخارجية لإمكانية الاستفادة من أعمال المراجعين الداخليين وفقا لما يقتضيه المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610؛

- ✓ إعلام الأشخاص القائمين على التسيير في المؤسسات التي يفرض عليها تعيين مراجع خارجي قانوني بموافقتهم للإجراءات التي يقوم بها هذا الأخير في إطار تنفيذه للمهمة وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة، خصوصا ما يتعلق الأمر باعتمادهم على نموذج رسالة المهمة وتقديمهم للتصريحات الكتابية؛
- ✓ تكييف مخرجات النظام المحاسبي المالي بما يتماشى ومتطلبات المعايير الجزائرية للمراجعة، سواء عن طريق تحيين النظام المحاسبي المالي وفقا لأحدث تعديلات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، أو تبني هذه الأخيرة كليا كمعايير محاسبة بالبيئة الجزائرية؛
- ✓ استخدام مصطلح المعلومة المالية بدلا المعلومة المحاسبية عند التعبير عن مخرجات نظام المحاسبة المالية، وذلك تماشيا مع ما ورد في القانون المتضمن للنظام المحاسبي المالي؛
- ✓ توضيح الصفات الثانوية للخصائص النوعية للمعلومة المالية المنصوص عليها في الإطار التصوري المتضمن في النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ توضيح معايير المراجعة المنصوص عليها في المادة 35 من القانون رقم 10-01 وكذا القرار المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات هل تتعلق بمعايير التقارير و/أو المعايير الجزائرية للمراجعة.

3- آفاق الدراسة

لقد عاجلت هذه الدراسة موضوع معين، وشملت حدود معينة، وفي هذا الإطار يتم اقتراح بعض المواضيع المنبثقة للبحث عنها مستقبلا كما يلي:

- مدى رضا الفئة المستخدمة لتقرير المراجعة الخارجية المنفذة وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة؛
- دور المعايير الجزائرية للمراجعة في تطوير مهنة المراجعة الخارجية؛
- أثر تبني المعايير الدولية للمراجعة على تطوير مهنة المراجعة الخارجية —دراسة مقارنة لبعض الدول—؛
- المعايير الجزائرية للمراجعة —واقع وآفاق—؛
- مدى استجابة المعايير الجزائرية للمراجعة لمتطلبات البيئة المهنية؛
- دور المعايير الجزائرية للمراجعة في تعزيز جودة المعلومة المالية.

قائمة المصادر

والمراجع

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

I- الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2019.
- 2- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد المتقدم، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- 3- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 4- أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة: التأكد- رقابة الجودة- المراجعة- الخدمات ذات العلاقة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الثانية، 2015.
- 5- أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- 6- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التأكد المعقول وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2019.
- 7- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الثانية، 2015.
- 8- أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- 9- أحمد حلمي جمعة، خدمات التأكد المعقول والمحدود وفق المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (المراجعة والفحص سابقا)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2019.
- 10- أحمد حلمي جمعة، خدمات الفحص والتأكد وفق المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكد والخدمات ذات العلاقة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2019.
- 11- أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العرييد، زياد أحمد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2016.

- 12- أحمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل معاصر)، دار المريخ للنشر، الرياض- المملكة العربية السعودية، 2011.
- 13- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
- 14- أحمد يحيى عياصرة، تدقيق الحسابات على الحاسوب، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
- 15- اعتماد محمد علام، الإحصاء في البحوث الاجتماعية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة - جمهورية مصر العربية، 2012.
- 16- أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
- 17- أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2013.
- 18- إيمان إبراهيم حسن، المراجعة والرقابة في نظم المحاسبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية- مصر، 2018.
- 19- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 20- جابر أحمد بسيوني، الإحصاء العام، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية - مصر، الطبعة الأولى، 2014.
- 21- جمال الطرايرة، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA" الورقة الثالثة- التدقيق، الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان- الأردن، 2013.
- 22- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة في البيئة الإلكترونية، دار الكتاب الجامعي، العين- الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الأولى، 2014.
- 23- حامد طلبة محمد أبوهيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 24- حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق- الجزء الأول، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2010.

- 25- حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق - الجزء الثاني، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 26- حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- 27- حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية الدولية - الجزء الأول - عرض البيانات المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 28- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة السادسة، 2012.
- 29- خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 30- خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال، إيناس مصطفى محمد سليمان، عارف محمود كامل عيسى، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2017/2016.
- 31- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الأوراق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
- 32- دان. م. جي، و. راي ويتنجن، د.ر. كارميشل، تعريب ثناء علي القباني، المدخل إلى معاينة المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية، 2011.
- 33- دميثان عبد الكريم المجالي، موضوعات متقدمة في نظم المعلومات، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة العربية الأولى، 2015.
- 34- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- 35- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

- 36- رامي صلاح جبريل، تحليل البيانات خطوة بخطوة في SPSS، دار الكتب الوطنية، بنغازي - ليبيا، النسخة الأولى، 2020.
- 37- رائد إدريس محمود الخفاجي، عبد الله مجيد حميد العتاي، الوسائل الإحصائية في البحوث التربوية والنفسية (مفهومها - أهميتها - تطبيقاتها باستخدام الحقيبة الإحصائية SPSS)، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2015.
- 38- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- 39- زياد هاشم السقا، نظام المعلومات المحاسبية، دار الطارق للنشر والتوزيع، الموصل - العراق، الطبعة الثانية، 2011.
- 40- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة العربية الأولى، 2010.
- 41- سمير كامل عيسى، شحاته السيد شحاته، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات مدخل تحليل وتصميم النظم (الأخلاقيات والغش والرقابة الداخلية في نظم المعلومات - أمن وسلامة المعلومات - نظام المعلومات المحاسبي ودورة المعاملات - الإيرادات - المتحصلات - المشتريات - المدفوعات - الأجور - الأصول الثابتة - نظم المعلومات القائمة على الحاسبات الإلكترونية المتقدمة)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية - مصر، 2010.
- 42- سهام كردودي، علي بن قدور، المراجعة التحليلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
- 43- شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات: جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية - اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية - مصر، 2014.
- 44- شحاته السيد شحاته، المحاسبة لغير الماليين (قراءة وفهم وتفسير وتحليل القوائم والتقارير المالية، دور المعلومات المحاسبية في خدمة المديرين التنفيذيين)، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2013.

- 45- شحاته السيد شحاته، المراجعة المتكاملة: مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2014.
- 46- شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS & النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
- 47- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم المعلومات المحاسبية مدخل رقابي، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية- مصر، الطبعة الأولى، 2012.
- 48- طلال محمد علي الجحواوي، عبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مراقب الحسابات ودوره في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
- 49- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2014.
- 50- عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2014.
- 51- عبد الرحمان توفيق، الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، المناهج التدريبية المتكاملة، علامة مسجلة لمركز الخبرات المهنية للإدارة.. بميك، الحيزة- مصر، 2014.
- 52- عبد اللاه إبراهيم الفقي، الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
- 53- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2013.
- 54- عبيد سعد شريم، د. لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء- اليمن، الطبعة الثالثة، 2011.
- 55- عدنان داود محمد العذاري، الاقتصاد القياسي نظرية وحلول (تطبيق باستخدام برنامج Minitab, Release 14)، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 56- عزام عبد الرحمن صبري، الإحصاء التطبيقي بنظام SPSS، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

- 57- عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي مدعم بأسئلة ودراسة حالات مع الحلول ومواضيع للبحث والمناقشة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الجزء الأول، 2018.
- 58- عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي مدعم بأسئلة ودراسة حالات مع الحلول ومواضيع للبحث والمناقشة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الجزء الثاني، 2018.
- 59- غسان فلاح المطارنة، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، زمزم ناشرون وموزعون، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- 60- غيث البحر، معن التنجي، التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج SPSS IBM Statistics، مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، تركيا، 2014.
- 61- فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة: مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، الأباي للنشر والتوزيع، الخرطوم - السودان، 2011.
- 62- كامل فليفل، فتحي حمدان، الإحصاء، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- 63- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012.
- 64- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2016.
- 65- محمد بلال الزعبي، عباس الطلافحة، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الثالثة، 2012.
- 66- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS: دروس وتطبيقات، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، مارس 2010.

- 67- محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية - مراجعة الأداء البيئي
- مراجعة حوكمة الشركات - جودة المراجعة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع،
الإسكندرية- مصر، 2011.
- 68- محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية (المفاهيم العلمية والإجراءات العملية)، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2014.
- 69- محمد عبد حسين آل فرج الطائي، رأفت سلامة محمود سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل
للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 70- محمد عمر أحمد الدياش، المراجعة والرقابة في النظم المحاسبية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان-
المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2019.
- 71- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية-
مصر، 2014.
- 72- محمود عبد الحليم منسى، خالد حسن الشريف، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS
(الجزء الأول)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية - مصر، 2014.
- 73- محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 1، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان-
الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
- 74- محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 2، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان-
الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
- 75- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع
العربي للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة العربية الأولى، 2014.
- 76- نبيل جمعة صالح النجار، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع،
عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- 77- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الأردن، الطبعة الأولى،
2015.

78- وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2010.

II- الأطروحات

1- إيمان لعماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة

الداخلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2017/2016.

2- بشير صالح محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية

(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2017.

3- بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي -

دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه المسار الثالث في علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2017/2016.

4- بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة

استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس - سطيف 1 -، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017/2016.

5- بولجال فريد، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة

حالة مجموعة شركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2018/2017.

- 6- حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013/2012.
- 7- ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2017/2016.
- 8- سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2015/2014.
- 9- سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2017/2016.
- 10- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2012/2011.
- 11- علون محمد أمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2016/2015.
- 12- لقليطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015/2014.

- 13- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2015/2014.

III- المقالات

- 1- الأخضر عزي، رابح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (-IAS IFRS) "دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر"، مقال منشور في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف - الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018.
- 2- بصري ربة، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي - دراسة حالة المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة" -، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي لميلة، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2018.
- 3- بلقاضي طاهر لمين، كمال بن موسى، رأي وتقدير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم -700 دراسة حالة الجزائر، مجلة المدير، المدرسة العليا للإدارة والتجارة الدولية القليعة، الجزائر، العدد 7، 2018.
- 4- خلايفية إيمان، جواحدو رضا، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مقال منشور بمجلة معارف، جامعة البويرة، الجزائر، المجلد 14، العدد 2، 2019.
- 5- زغدار أحمد، مخلوقي نعيمة، أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة، مقال منشور في مجلة المؤسسة، مجلة علمية دورية محكمة في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير تصدر عن مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر، العدد 4، 2015.
- 6- سعد بن البار، قرية معمر، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسلية، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2018.

- 7- شبيب بشماني، دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سورية، المجلد 36، العدد 5، 2014.
- 8- عبد الله أحمد عمر بامشوس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، مجلة دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، صنعاء - الجمهورية اليمنية، العدد (9)، مارس 2010.
- 9- فياش أمال، بوعبانة فتحية، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية "دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق"، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد 12، العدد 1، 2017.
- 10- محمد حولي، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر)، مقال منشور بمجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، ديسمبر 2017.
- 11- نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018 -، مقال منشور بمجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 03، العدد 02، 2019.
- 12- يحياوي نصيرة، كحلوش أمينة، تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، المجلد 8، العدد 2، 2018.

IV- المداخلات

- 1- بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مريم عامر، إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية - دراسة عينة من المعايير -، مداخلات مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018.
- 2- براق محمد، الأخضر لقلبي، عمر ديلمي، أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 الاستفادة من عمل خبير في الممارسة العملية لمهنة التدقيق بالجزائر، مداخلات مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول

واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018.

3- رضا زهواني، سامية قرارة، دراسة مقارنة بين المعيار الدولي للتدقيق ISA 560 والمعيار الجزائري للتدقيق NAA 560 (الأحداث اللاحقة)، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018.

4- مريم ظريف، أيمن الحائك، تخطيط تدقيق الكشوف المالية وفق المعيار الجزائري للتدقيق 300 والمعايير الدولية للتدقيق، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018.

5- هشام أمجوج، عبد الرؤوف بوزيدي، دور معيار التدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية-، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر، 24 و25 أكتوبر 2017.

6- يزيد تفرات، ريمة بصري، لعبيدي مهاوات، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي - دراسة حالة المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية"-، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 11-12 أبريل 2018.

V- النصوص التشريعية والتنظيمية

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980، العدد 10، قانون رقم 80-05 مؤرخ في 01 مارس 1980 متعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980، العدد 10، مرسوم رقم 80-53 مؤرخ في 01 مارس 1980 متضمن إحداث مفتشية عامة للمالية.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 1 جوان 2011، العدد 30، مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.

- 4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 1 ماي 1991، العدد 20، قانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 متعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 10 أفريل 1984، العدد 15، مرسوم رقم 84-83 مؤرخ في 7 أفريل 1984 يعدل ويتمم المرسوم رقم 81-112 المؤرخ في 30 ماي 1981 والمتضمن تحديد القانون الداخلي لمجلس المحاسبة.
- 6- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، العدد 42، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 7- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 نوفمبر 2001، العدد 67، مرسوم تنفيذي رقم 01-351 مؤرخ في 10 نوفمبر 2001 يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.
- 8- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 12 مارس 1995، العدد 14، قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
- 9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988، العدد 2، قانون رقم 88-04 مؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ويحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- 10- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988، العدد 2، قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.
- 11- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 15 ماي 1994، العدد 30، قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1993 يتعلق بتحديد أتعاب المندوبين للحسابات.
- 12- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 17 أوت 2011، العدد 46، مرسوم تنفيذي رقم 11-286 مؤرخ في 15 أوت 2011 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة.
- 13- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 18 أفريل 1990، العدد 16، قانون رقم 90-10 مؤرخ في 14 أفريل 1990 متعلق بالنقد والقرض.

- 14- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 جوان 1981، العدد 22، مرسوم رقم 81-112 مؤرخ في 30 ماي 1981 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة.
- 15- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- 16- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- 17- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
- 18- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- 19- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 20- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- 21- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 20 فيفري 1969، العدد 18، مرسوم رقم 69-28 مؤرخ في 21 فيفري 1969 يتضمن تعديل توزيع اختصاصات وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يتعلق بالمراقبة المالية.
- 22- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 20 فيفري 2011، العدد 11، مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

- 23- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 1970، العدد 97، مرسوم 70-173 الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية.
- 24- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 23 جويلية 1995، العدد 39، أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جويلية 1995 متعلق بمجلس المحاسبة.
- 25- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 24 جانفي 1996، العدد 6، مرسوم تنفيذي رقم 96-56 مؤرخ في 22 جانفي 1996 يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.
- 26- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 24 ماي 1969، العدد 45، منشور مؤرخ في 30 أبريل 1969 يتعلق بتوزيع الاختصاصات التي يمارسها وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يخص المراقبة المالية وبكيفية تطبيق المرسوم رقم 69-28 المؤرخ في 21 فيفري 1969.
- 27- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 1981، العدد 47، مرسوم رقم 81-312 مؤرخ في 21 نوفمبر 1981 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالمراجعين التابعين لمجلس المحاسبة.
- 28- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 جويلية 2012، العدد 43، مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012 متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسييره.
- 29- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 1999، العدد 92، قانون رقم 99-11 مؤرخ في 23 ديسمبر 1999 يتضمن قانون المالية لسنة 2000.
- 30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- 31- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، العدد 74، قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 32- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005، العدد 52، أمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

- 33- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 2001، العدد 80، مرسوم تنفيذي رقم 01-420 مؤرخ في 20 ديسمبر 2001 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة.
- 34- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 27 أوت 2003، العدد 52، أمر رقم 03-11 مؤرخ في 26 أوت 2003 يتعلق بالنقد والقرض.
- 35- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 36- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 1996، العدد 56، مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.
- 37- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014، العدد 24، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- 38- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017، العدد 45، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
- 39- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017، العدد 45، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
- 40- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017، العدد 45، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.
- 41- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 1971، العدد 107، أمر رقم 71-82، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1971، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

- 42- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 نوفمبر 2011، العدد 65، مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011 يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
- 43- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969، العدد 110، أمر رقم 69-107 المتضمن قانون المالية لسنة 1970.
- 44- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1970، العدد 109، أمر رقم 70-93، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1970، المتضمن قانون المالية لسنة 1971.
- 45- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1984، العدد 72، قانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985.
- 46- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1995، العدد 82، أمر رقم 95-27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995 يتضمن قانون المالية لسنة 1996.
- 47- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 4 مارس 2009، العدد 14، مرسوم تنفيذي رقم 09-96 مؤرخ في 22 فيفري 2009 يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- 48- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 5 ديسمبر 1990، العدد 53، قانون رقم 90-32 مؤرخ في 4 ديسمبر 1990 متعلق بمجلس المحاسبة وسيره.
- 49- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 5 ماي 2013، العدد 24، مرسوم تنفيذي رقم 13-171 مؤرخ في 23 أفريل 2013 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
- 50- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 6 جوان 1967، العدد 46، منشور مؤرخ في 24 ماي 1967 يتعلق بالتدخلات الخارجية لمراقبي المالية ومفتشي وزارة المالية والتخطيط واستعمال حق المراجعة والاطلاع على الوثائق الثبوتية ودفاتر المحاسبة.
- 51- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 7 سبتمبر 2008، العدد 50، مرسوم تنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

- 52- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 8 أبريل 2009، العدد 21، مرسوم تنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 7 أبريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- 53- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 9 ماي 1975، العدد 37، أمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أبريل 1975 متضمن المخطط الوطني للمحاسبة.
- 54- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 16 جانفي 2013، العدد 03، مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
- 55- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.
- 56- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية.
- 57- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.
- 58- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية.
- 59- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية.
- 60- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة.
- 61- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-.

- 62- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.
- 63- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية.
- 64- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال.
- 65- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين.
- 66- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.
- 67- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230: وثائق التدقيق.
- 68- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة.
- 69- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 530: السبر في التدقيق.
- 70- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.
- 71- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 03 مؤرخ في 23 جانفي 2020، المحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2020.

ثانيا: المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

I-الكتب (Les livres)

- 1- Asokan Anandarajan and Gary Kleinman, **International Auditing Standards in the United States: Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB**, Business Expert Press Financial Accounting and Auditing Collection, United States of America, First edition, 2015.
- 2- Benoit Pigé, **Audit et contrôle interne de la conformité au jugement**, éditions EMS, Paris- France, 4^e édition, 2017.
- 3- Benoit Pigé, **Qualité de l'audit : Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations**, Groupe de Boeck, Bruxelles-Belgique, 2011.
- 4- Christelle Baratay, **Les carrés DSCG 4 Comptabilité et Audit 48 fiches de cours pour acquérir les connaissances nécessaires**, Gualino éditeur, Lextenso éditions, France, 4eme édition, 2016.
- 5- Collectif EPBI, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS Fondements et Principes**, Pages Bleues Internationales, Algérie, Mai 2010.
- 6- Elisabeth Berlin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, **Manuel comptabilité & Audit conforme au scf, Manuel complet Applications et corrigés**, BERTI Editions, Alger- Algérie, 2013.
- 7- Eric TORT, Lionel ESCAFFRE, **Améliorer l'information financière en IFRS - Politique comptable et communication financière**, DUNOD, Paris- France, 2012.
- 8- Frédéric Bernard, Rémi Gayraud, Laurent Rousseau, **Contrôle interne**, Maxima Laurent du Mesnil, Paris- France, 4em édition, 2013.
- 9- Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg, **Auditing A Risk-Based Approach to Conducting A Quality Audit**, South-Western, Cengage Learning, Mason- USA, Ninth Edition, 2013.
- 10- Khalil FEGHALI, **Les techniques et les procédures d'audit comptable et financier – Principes internationaux et pratiques libanaises**, L'ARMATTAN, Paris- France, 2015.
- 11- Michel Jonquière et Michel Joras, **L'audit, une même démarche intelligente pour tous**, éditions EMS, Paris- France, 2015.

- 12- Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCE**, BERTI Editions, Alger- Algérie, 2011.
- 13- Reda KHELASSI, **Le Contrôle Interne Des Organisations suivant les référentiels Coso, Co.co, Ifaci, IIA**, EDITIONS HOUMA, Algérie, 2013.
- 14- Rédha Khelassi, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, BERTI Editions, Alger- Algérie, 2013.
- 15- Robert Obert, **Le Petit IFRS Les notions clés en 22 fiches**, Dunod, Paris-France, 2014.
- 16- STEVEN K. THOMPSON, **Sampling**, John Wiley & Sons, Inc., Publication, Hoboken, New Jersey, United States of America, Third Edition, 2012.
- 17- Tokiniaina Rananjason Ralaza, Marie-Christine Rosier, Guillaume Saby, **Réussir le DSCG 4 Comptabilité et Audit**, EYROLLES, Paris- France, Deuxième édition, 2015.

II-المقالات (Les articles)

- 1- Abdelkader AYADI, Youcef BELGUET, **Le nouveau référentiel Algérien d'audit (NAA) – Enjeux d'application et perspectives**, The Journal of Economics and finance, Université Hassiba Ben Bouali de Chlef, Algérie, Volume 4, N°1, 2018.
- 2- Abdelkader AYADI, Youcef BELGUET, **Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égal Et Les Normes Algériennes D'audit (NAA) En Algérie, Cas : NAA 210/ Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit**, Revue Economiques des Business et Commerce, Université de M'sila, Algérie, Volume 3, Numéro 2, 2018.
- 3- BELGUET Youcef, **La pratique de Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit, Cas : NAA 300/ Planification d'un audit d'états financiers**, Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, Ecole Supérieure de Commerce, Algérie, Volume 12, Numéro 24, 2017.
- 4- LALMI Fatima, ZAAFRANE Mansouria, **La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et des normes d'audit NAA Etude empirique d'un échantillon des professionnels en Algérie**, Revue Des Etudes Economiques Approfondies, Université Abdelhamid Ibn Badis de Mostaganem, Algérie, N°07, 2018.

- 5- SEFFAHLOU Rachid, **Planification et réalisation d'une mission de commissariat aux comptes selon les nouvelles normes Algériennes d'audit (NAA)**, Revue Nouvelle Economie, Université de Khemis Miliana, Algérie, Volume 2, Numéro 19, 2018.

III- المداخلات (Les communications)

- 1- Arezki ASMANI, Khedidja CHIKHI, Messad GANI, **Les normes d'audit en Algérie: analyse à travers la réforme de la profession comptable et des normes internationales**, Séminaire national sur la réalité de la profession d'audit en Algérie selon les normes d'audit internationales, Université M'hamed Bougara Boumerdes, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Algérie, 11 et 12 Avril 2018.

IV- النصوص التشريعية والتنظيمية (Les textes législatifs et règlementaires)

- 1- Journal officiel de la république Algérienne publié le 14 février 1964, N° 14, Décret n° 64-57 du 10 février 1964 modifiant la compétence du contrôle financier de l'Etat.
- 2- Ministère des finances, Conseil national de la comptabilité, Communiqué portant sur l'ouverture de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable I.E.S.P.C.

V- أخرى (Autres)

- 1- International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2016-2017 Edition.
International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition, Arabic
(تم الترجمة بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين).
- 2- International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Auditing 250 (Revised) Consideration of an Audit of Financial

Statements Including Related Conforming Amendments to Other International Standards, Final Pronouncement October 2016.

- 3- International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information and Conforming Amendments, Final Pronouncement April 2015.
- 4- International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Auditing (ISA), ISA 800 (Revised), Special Considerations-Audits of Single Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks and Conforming Amendments to ISA700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, Final Pronouncement January 2016.
- 5- International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 315 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised), Final Pronouncement December 2019.
- 6- International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 540 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 540 (Revised), Final Pronouncement October 2018.
- 7- International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 805 (Revised), Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement and Conforming Amendments to ISA700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, Final Pronouncement January 2016.

VI – المواقع الإلكترونية (Les sites électroniques)

- 1- <http://aaoifi.com>
- 2- <http://www.cnc.dz>
- 3- <http://www.elmohasb.com>
- 4- <http://www.iaasb.org>
- 5- <http://www.ifac.org>
- 6- <https://home.kpmg.com>
- 7- <https://pcaobus.org>
- 8- <https://www.aicpa.org>
- 9- <https://www.asjp.cerist.dz>

- 10- <https://www.ey.com>
- 11- <https://www.makalcloud.com>
- 12- <https://www.mesrs.dz>
- 13- <https://www.pwc.ch>
- 14- <https://www.pwc.com>
- 15- <https://www2.deloitte.com>

الملاحق

الملحق رقم 01:

استمارة الاستبيان

باللغة العربية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد بوقرة *بومرداس*
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
تخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان موجه للمراجعين الخارجيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر

تحية طيبة مباركة وبعد،

يشكل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي سيجريها الباحث لأجل الحصول على شهادة الدكتوراه ل.م.د. في علوم التسيير، الموسومة بعنوان: "دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة - دراسة حالة -".

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة المراجعة الخارجية في دعم المعلومة المالية بالمصداقية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA)، لذا أطلب منكم سيداتي سادتي الإجابة على الأسئلة الواردة ضمن محاور هذا الاستبيان بكل صدق وموضوعية، والبالغ عددها ستة وثلاثون (36) سؤال، مع العلم أن إجاباتكم ستستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وستحظى بالسرية التامة.

الباحث: بوعبيدة محمد الهاتف: 0550244741 الإيميل: m.bouabida@univ-boumerdes.dz
المشرف: بلقاضي بلقاسم

القسم الأول: البيانات العامة

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة لك(ي).

- | | | |
|---|---|--|
| ☐ 1. الدرجة العلمية | ☐ ليسانس | ☐ ماستر |
| ☐ ماجستير | ☐ أخرى | ☐ دكتوراه |
| 2. الوظيفة | ☐ خبير محاسب | ☐ محافظ حسابات |
| ☐ أستاذ بمؤسسات التعليم العالي | | |
| 3. الخبرة المهنية | ☐ أقل من 5 سنوات | ☐ من 5 إلى 10 سنوات |
| ☐ من 11 إلى 15 سنة | ☐ أكثر من 15 سنة | |

القسم الثاني: فقرات الاستبيان

يتكون هذا القسم من أربعة (04) محاور، الرجاء وضع علامة (X) في الخانة التي تراها مناسبة لإجابتك.

المحور الأول: مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية

الرقم	إن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة قبول التكاليف والتخطيط للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة.					
02	إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.					
03	اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشتركة.					
04	القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية.					
05	التخطيط الملائم لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية.					
06	المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية.					
07	تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط.					
08	استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة.					
09	استخدام السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها.					

المحور الثاني: مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية

الرقم	إن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة.					
02	الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات.					
03	الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات.					
04	الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية.					
05	الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية.					
06	إجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها.					
07	استخدام الإجراءات التحليلية المادية.					
08	جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.					
09	استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة.					

المحور الثالث: مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال
مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية لمهمة المراجعة الخارجية

الرقم	إن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة تنفيذ الأعمال النهائية للمهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية.					
02	تحسين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك.					
03	تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية.					
04	استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية.					
05	تقدير مصداقية العناصر المجمعة، والتأكد من الإجراءات المنجزة.					
06	تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها.					
07	جمع العناصر المقننة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة.					
08	المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقننة الأخرى، والرد عليها بشكل ملائم.					
09	حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقننة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.					

المحور الرابع: مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال
مرحلة إعداد التقرير واختتام مهمة المراجعة الخارجية

الرقم	إن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة سيساهم في دعم المعلومة المالية بالمصادقية خلال مرحلة إعداد التقرير واختتام المهمة، لأنها تسمح بمعالجة واجبات المراجع الخارجي بشأن:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل.					
02	الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش.					
03	الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
04	الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق.					
05	الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق.					
06	الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية.					
07	الحالات التي تقود إلى إبداء رأي معدل في التقرير.					
08	الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير، وتوثيقها.					
09	تشكيل ملف المراجعة النهائي، وحماية وحفظ ملفات العمل.					

الملحق رقم 02:

استمارة الاستبيان

باللغة الفرنسية

République Algérienne Démocratique Et Populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Université de M'hamed Bougara * Boumerdes *
Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion
Département des sciences de gestion
Spécialité: Comptabilité et Audit

**Questionnaire Adressé Aux Auditeurs Externes Et Académiques Spécialisés
En Audit En Algérie**

Bonnes salutations, bénées,

Ce questionnaire fait partie de l'étude que le chercheur mènera afin d'obtenir un certificat de doctorat en sciences de gestion LMD, intitulé: «Le rôle de l'audit externe dans l'accroissement de la crédibilité de l'information financière selon les Normes Algériennes d'Audit – étude de cas-».

Cette étude vise à mettre en évidence la mesure dans laquelle l'audit externe contribue à étayer la crédibilité des informations financières selon l'application des Normes Algériennes d'Audit (NAA). Je vous demande donc, Mesdames et Messieurs, de répondre en toute honnêteté et objectivité aux questions contenues dans les axes de ce questionnaire, atteignant un nombre de trente-six (36) questions, sachant que vos réponses seront utilisées à des fins de recherche scientifique et seront strictement confidentielles.

Chercheur : BOUABIDA Mohammed Tel : 0550244741

Email : m.bouabida@univ-boumerdes.dz

Encadreur : BELKADI Belkacem

Première Section : Informations Générales

Prière de mettre une marque (x) au champ qui vous correspond.

- | | | | | |
|--------------------------------------|---|--------------------------|-------------------|--------------------------|
| 1. Degré Scientifique | Licence | ☐ | Master | ☐ |
| | Magister | ☐ | Doctorat | ☐ |
| | Autres | ☐ | | |
| 2. Fonction | Expert comptable | ☐ | CAC | ☐ |
| | Prof d'établissements d'enseignement supérieure | | | ☐ |
| 3. Expérience professionnelle | Moins de 5 ans | ☐ | Entre 5 et 10 ans | ☐ |
| | Entre 11 et 15 ans | ☐ | Plus de 15 ans | ☐ |

Deuxième Section: Paragraphes du Questionnaire

Cette section comprend quatre (04) axes, Prière de mettre une marque (x) au champ que vous voyez approprié à votre réponse.

Premier Axe: la contribution de l'application des normes Algériennes d'audit dans l'étayement de l'information financière avec crédibilité lors de la phase d'acceptation et de planification de la mission d'audit externe.

	L'application des normes Algériennes d'audit contribuera dans l'étayement de l'information financière avec crédibilité lors de la phase d'acceptation et de planification de la mission, parce qu'elles permettent de traiter les obligations de l'auditeur externe concernant:	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	pas d'accord	Pas du tout d'accord
01	L'accord avec la direction sur les termes de la mission.					
02	L'établissement d'une lettre de mission qui inclut tous les termes essentiels de la mission.					
03	La prise des procédures supplémentaires lors de l'établissement de la lettre de mission dans le cas d'audits récurrents et conjoints.					
04	L'effectuation des procédures d'évaluation des risques et des procédures connexes afin de faire connaissance de l'entreprise, son environnement et son système de contrôle interne.					
05	La planification adéquate de la mission d'audit externe récurrente, en préparant une stratégie générale d'audit et un programme de travail afin que la mission soit réalisée de manière efficace.					
06	Les questions additionnelles à prendre en considération dans la planification d'une mission d'audit externe initiale.					
07	La création de fichiers de travail, et l'insertion dedans de tous les documents d'audit réalisés pendant la phase de planification.					
08	L'utilisation des travaux d'audit interne s'ils étaient pertinents pour la réalisation de la mission.					
09	L'utilisation de sondages dans le choix des éléments afin de les tester.					

Deuxième Axe: la contribution de l'application des normes Algériennes d'audit dans l'étayement de l'information financière avec crédibilité lors de la phase d'exécution de la mission d'audit externe.

	L'application des normes Algériennes d'audit contribuera dans l'étayement de l'information financière avec crédibilité lors de la phase d'exécution de la mission, parce qu'elles permettent de traiter les obligations de l'auditeur externe concernant:	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	pas d'accord	Pas du tout d'accord
01	La conception et la mise en œuvre de procédures d'audit qui permettent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables.					
02	L'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne certains aspects touchant aux stocks.					
03	L'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne certains aspects touchant aux procès et litiges.					
04	L'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne certains aspects touchant aux informations sectorielles.					
05	Les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale.					
06	Les procédures de demandes de confirmations externes et l'évaluation de leurs résultats.					
07	L'utilisation des procédures analytiques de substance.					
08	Le recueillement des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les estimations comptables.					
09	L'utilisation des travaux d'un expert ayant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit.					

Troisième Axe: la contribution de l'application des normes Algériennes d'audit dans l'étayement de l'information financière avec crédibilité lors de la phase d'exécution des travaux finaux de la mission d'audit externe.

	L'application des normes Algériennes d'audit contribuera dans l'étayement de l'information financière avec crédibilité lors de la phase d'exécution des travaux finaux de la mission, parce qu'elles permettent de traiter les obligations de l'auditeur externe concernant:	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	pas d'accord	Pas du tout d'accord
01	L'évaluation si les résultats du sondage ont fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population testée, et la prise des mesures nécessaires dans le cas contraire.					
02	La mise à jour et la modification de la stratégie d'audit et du programme de travail, si nécessaire.					
03	La modification des termes de la mission d'audit externe contractuel.					
04	L'utilisation des procédures analytiques pour fonder une conclusion générale sur le fait que sa connaissance acquise de l'entreprise est cohérente avec ses états financiers.					
05	L'estimation de la crédibilité des éléments collectés, et la confirmation des procédures réalisées.					
06	L'appréciation de la capacité de l'entreprise à continuer son exploitation.					
07	Le recueillement des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les événements postérieurs.					
08	La demande des déclarations écrites de la direction pour conforter d'autres éléments probants, et répondre de manière appropriée à celles-ci.					
09	La conservation de documents des procédures d'audit mises en œuvre, des éléments probants obtenus, et des résultats parvenus.					

Quatrième Axe: la contribution de l'application des normes Algériennes d'audit dans l'étayement de l'information financière avec crédibilité lors de la phase d'établissement du rapport et l'achèvement de la mission d'audit externe.

	L'application des normes Algériennes d'audit contribuera dans l'étayement de l'information financière avec crédibilité lors de la phase d'établissement du rapport et l'achèvement de la mission, parce qu'elles permettent de traiter les obligations de l'auditeur externe concernant:	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	pas d'accord	Pas du tout d'accord
01	La forme et le contenu du rapport lors de l'expression d'une opinion non modifiée.					
02	La divulgation, dans le rapport, de la mesure dans laquelle l'information financière ne comporte pas d'erreurs et de fraudes.					
03	La divulgation, dans le rapport, de la mesure dans laquelle l'information financière ne comporte pas les pratiques de la comptabilité créative.					
04	La divulgation, dans le rapport, de la mesure dans laquelle l'information financière se caractérise de la représentation sincère.					
05	La divulgation, dans le rapport, de la mesure dans laquelle l'information financière est acceptée pour la vérification.					
06	La divulgation, dans le rapport, de la mesure dans laquelle l'information financière se caractérise de la neutralité.					
07	Les cas qui conduisent à l'expression d'une opinion modifiée.					
08	Les événements significatifs survenus après la date du rapport, et leur documentation.					
09	La constitution du dossier d'audit définitif, et la sécurité et la conservation des dossiers de travail.					

الملحق رقم

03: قائمة

المحكّمين

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة المنتسب إليها
01	عمورة جمال	أستاذ التعليم العالي	جامعة لونييسي علي - البليدة 2-
02	دراوسي مسعود	أستاذ التعليم العالي	جامعة لونييسي علي - البليدة 2-
03	العراي حمزة	أستاذ التعليم العالي	جامعة لونييسي علي - البليدة 2-
04	نعموني سمير	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي مرسلبي عبد الله تيبازة
05	العثماني مصطفى	أستاذ محاضر -أ-	المركز الجامعي مرسلبي عبد الله تيبازة

الملحق رقم

04: مخرجات برنامج

الحزمة الإحصائية

للعلوم الاجتماعية

(SPSS v.24)

أولاً: توزيع عينة الدراسة وفقاً للبيانات الشخصية

الدرجة العلمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	50	28,4	28,4	28,4
	ماستر	33	18,8	18,8	47,2
	ماجستير	24	13,6	13,6	60,8
	دكتوراه	56	31,8	31,8	92,6
	أخرى	13	7,4	7,4	100,0
	Total	176	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسب	23	13,1	13,1	13,1
	محافظ حسابات	111	63,1	63,1	76,1
	أستاذ بمؤسسات التعليم العالي	42	23,9	23,9	100,0
	Total	176	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	28	15,9	15,9	15,9
	من 5 إلى 10 سنوات	37	21,0	21,0	36,9
	من 11 إلى 15 سنة	26	14,8	14,8	51,7
	أكثر من 15 سنة	85	48,3	48,3	100,0
	Total	176	100,0	100,0	

ثانياً: معامل الثبات ألفا كرونباخ

1- معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,804	9

2- معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,831	9

3- معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,838	9

4- معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الرابع

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,839	9

5- معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستبيان ككل

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,938	36

ثالثا: اختبار كولمغوروف- سميرونوف

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	الاستبيان ككل
N		176	176	176	176	176
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,2986	4,2999	4,2210	4,1458	4,2413
	Ecart type	,45510	,46364	,49987	,51857	,41967
Différences les plus extrêmes	Absolue	,063	,066	,065	,065	,053
	Positif	,062	,066	,063	,065	,052
	Négatif	-,063	-,066	-,065	-,065	-,053
Statistiques de test		,063	,066	,065	,065	,053
Sig. asymptotique (bilatérale)		,081 ^c	,061 ^c	,070 ^c	,064 ^c	,200 ^{c,d}

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

d. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

رابعاً: معامل ارتباط بيرسون

1- معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

Corrélations

		المحور الأول
الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة.	Corrélation de Pearson	,541
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.	Corrélation de Pearson	,629
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشتركة.	Corrélation de Pearson	,636
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية.	Corrélation de Pearson	,643
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
التخطيط الملائم لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية.	Corrélation de Pearson	,666
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية.	Corrélation de Pearson	,688
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط.	Corrélation de Pearson	,702
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة.	Corrélation de Pearson	,611
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
استخدام السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها.	Corrélation de Pearson	,573
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176

2- معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

Corrélations

		المحور الثاني
تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة	Corrélation de Pearson	,654
التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية	Sig. (bilatérale)	,000
وملائمة توصل إلى نتائج معقولة.	N	176
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما	Corrélation de Pearson	,673
يخص جوانب محددة تمس المخزونات.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما	Corrélation de Pearson	,759
يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما	Corrélation de Pearson	,623
يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة	Corrélation de Pearson	,622
الأولية.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
إجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم	Corrélation de Pearson	,713
نتائجها.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
استخدام الإجراءات التحليلية المادية.	Corrélation de Pearson	,664
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة	Corrélation de Pearson	,694
بالتقديرات المحاسبية.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال	Corrélation de Pearson	,555
المحاسبة والمراجعة.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176

3- معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث

Corrélations

		المحور الثالث
تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية.	Corrélation de Pearson	,706
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
تحسين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك.	Corrélation de Pearson	,712
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية.	Corrélation de Pearson	,593
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية.	Corrélation de Pearson	,662
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
تقدير مصداقية العناصر المراجعة، والتأكد من الإجراءات المنجزة.	Corrélation de Pearson	,664
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها.	Corrélation de Pearson	,612
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة.	Corrélation de Pearson	,748
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقنعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم.	Corrélation de Pearson	,627
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.	Corrélation de Pearson	,674
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176

4- معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الرابع

Corrélations

		المحور الرابع
شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل.	Corrélation de Pearson	,587
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش.	Corrélation de Pearson	,707
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson	,686
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق.	Corrélation de Pearson	,698
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق.	Corrélation de Pearson	,663
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية.	Corrélation de Pearson	,746
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الحالات التي تقود إلى إبداء رأي معدل في التقرير.	Corrélation de Pearson	,653
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير، وتوثيقها.	Corrélation de Pearson	,625
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
تشكيل ملف المراجعة النهائي، وحماية وحفظ ملفات العمل.	Corrélation de Pearson	,629
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176

5- معامل ارتباط بيرسون لمحاور الاستبيان ككل

Corrélations

		الاستبيان ككل
المحور الأول	Corrélation de Pearson	,876
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,880
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
المحور الثالث	Corrélation de Pearson	,880
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176
المحور الرابع	Corrélation de Pearson	,833
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	176

خامسا: نتائج القسم الثاني للاستبيان

1- نتائج عبارات المحور الأول للاستبيان

الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	3	1,7
	غير موافق	5	2,8
	محايد	15	8,5
	موافق	72	40,9
	موافق بشدة	81	46,0
	Total	176	100,0

إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	3	1,7
	محايد	4	2,3
	موافق	69	39,2
	موافق بشدة	100	56,8
	Total	176	100,0

اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشاركة.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق بشدة	1	,6
غير موافق	5	2,8
محايد	21	11,9
موافق	98	55,7
موافق بشدة	51	29,0
Total	176	100,0

القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق	1	,6
محايد	4	2,3
موافق	81	46,0
موافق بشدة	90	51,1
Total	176	100,0

التخطيط الملانم لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق	7	4,0
محايد	2	1,1
موافق	67	38,1
موافق بشدة	100	56,8
Total	176	100,0

المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق	4	2,3
محايد	20	11,4
موافق	94	53,4
موافق بشدة	58	33,0
Total	176	100,0

تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط.

	Fréquence	Pourcentage
Valide		
غير موافق	6	3,4
محايد	4	2,3
موافق	80	45,5
موافق بشدة	86	48,9
Total	176	100,0

استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة.

	Fréquence	Pourcentage
Valide		
غير موافق	5	2,8
محايد	12	6,8
موافق	93	52,8
موافق بشدة	66	37,5
Total	176	100,0

استخدام السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها.

	Fréquence	Pourcentage
Valide		
غير موافق	13	7,4
محايد	22	12,5
موافق	86	48,9
موافق بشدة	55	31,3
Total	176	100,0

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة.	176	4,26705	,863378
إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.	176	4,5114	,63235
اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشتركة.	176	4,0966	,75350
القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية.	176	4,4773	,57525
التخطيط الملانم لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية.	176	4,4773	,71677
المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية.	176	4,1705	,71269
تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط.	176	4,3977	,70167
استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة.	176	4,2500	,70508
استخدام السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها.	176	4,0398	,85764
N valide (liste)	176		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الأول	176	4,2986	,45510
N valide (liste)	176		

2- نتائج عبارات المحور الثاني للاستبيان

تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق	1	,6
محاييد	3	1,7
موافق	84	47,7
موافق بشدة	88	50,0
Total	176	100,0

الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق	2	1,1
محاييد	10	5,7
موافق	84	47,7
موافق بشدة	80	45,5
Total	176	100,0

الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق	3	1,7
محاييد	20	11,4
موافق	90	51,1
موافق بشدة	63	35,8
Total	176	100,0

الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق بشدة	1	,6
غير موافق	6	3,4
محاييد	29	16,5
موافق	93	52,8
موافق بشدة	47	26,7
Total	176	100,0

الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	3	1,7
	محايد	3	1,7
	موافق	64	36,4
	موافق بشدة	106	60,2
	Total	176	100,0

إجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	1	,6
	غير موافق	2	1,1
	محايد	10	5,7
	موافق	78	44,3
	موافق بشدة	85	48,3
	Total	176	100,0

استخدام الإجراءات التحليلية المادية.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	3	1,7
	محايد	20	11,4
	موافق	82	46,6
	موافق بشدة	71	40,3
	Total	176	100,0

جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	2	1,1
	محايد	14	8,0
	موافق	81	46,0
	موافق بشدة	79	44,9
	Total	176	100,0

استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	3	1,7
	غير موافق	8	4,5
	محايد	24	13,6
	موافق	77	43,8
	موافق بشدة	64	36,4
	Total	176	100,0

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملامنة توصل إلى نتائج معقولة.	176	4,4716	,56497
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملامنة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات.	176	4,3750	,64697
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملامنة فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات.	176	4,2102	,70598
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملامنة فيما يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية.	176	4,0170	,78903
الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية.	176	4,5511	,62124
إجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها.	176	4,3864	,69991
استخدام الإجراءات التحليلية المادية.	176	4,2557	,72307
جمع العناصر المقنعة الكافية والملامنة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.	176	4,3466	,67552
استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة.	176	4,0852	,91252
N valide (liste)	176		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الثاني	176	4,2999	,46364
N valide (liste)	176		

3- نتائج عبارات المحور الثالث للاستبيان

تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق	7	4,0
محاييد	28	15,9
موافق	91	51,7
موافق بشدة	50	28,4
Total	176	100,0

تحسين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك.

	Fréquence	Pourcentage
Valide غير موافق	6	3,4
محاييد	15	8,5
موافق	97	55,1
موافق بشدة	58	33,0
Total	176	100,0

تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	2	1,1
	غير موافق	23	13,1
	محايد	38	21,6
	موافق	77	43,8
	موافق بشدة	36	20,5
	Total	176	100,0

استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	1	,6
	غير موافق	2	1,1
	محايد	18	10,2
	موافق	93	52,8
	موافق بشدة	62	35,2
	Total	176	100,0

تقدير مصداقية العناصر المجمعة، والتأكد من الإجراءات المنجزة.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	2	1,1
	غير موافق	5	2,8
	محايد	10	5,7
	موافق	84	47,7
	موافق بشدة	75	42,6
	Total	176	100,0

تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	2	1,1
	محايد	4	2,3
	موافق	70	39,8
	موافق بشدة	100	56,8
	Total	176	100,0

جمع العناصر المقتعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	9	5,1
	محايد	16	9,1
	موافق	72	40,9
	موافق بشدة	79	44,9
	Total	176	100,0

المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقتعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	5	2,8
	محايد	11	6,3
	موافق	84	47,7
	موافق بشدة	76	43,2
	Total	176	100,0

حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقتعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	1	,6
	محايد	9	5,1
	موافق	68	38,6
	موافق بشدة	98	55,7
	Total	176	100,0

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية.	176	4,0455	,77694
تحسين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك.	176	4,1761	,72325
تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية.	176	3,6932	,97814
استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية.	176	4,2102	,71403
تقدير مصداقية العناصر المجمع، والتأكد من الإجراءات المنجزة.	176	4,2784	,79051
تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها.	176	4,5227	,60431
جمع العناصر المقتعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة.	176	4,2557	,82633
المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقتعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم.	176	4,3125	,71639
حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقتعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.	176	4,4943	,62333
N valide (liste)	176		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الثالث	176	4,2210	,49987
N valide (liste)	176		

4- نتائج عبارات المحور الرابع للاستبيان

شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	2	1,1
	محايد	33	18,8
	موافق	81	46,0
	موافق بشدة	60	34,1
	Total	176	100,0

الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	7	4,0
	محايد	9	5,1
	موافق	81	46,0
	موافق بشدة	79	44,9
	Total	176	100,0

الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	4	2,3
	غير موافق	7	4,0
	محايد	43	24,4
	موافق	73	41,5
	موافق بشدة	49	27,8
	Total	176	100,0

الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	3	1,7
	محايد	10	5,7
	موافق	88	50,0
	موافق بشدة	75	42,6
	Total	176	100,0

الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	1	,6
	غير موافق	7	4,0
	محايد	21	11,9
	موافق	87	49,4
	موافق بشدة	60	34,1
	Total	176	100,0

الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	11	6,3
	محايد	20	11,4
	موافق	87	49,4
	موافق بشدة	58	33,0
	Total	176	100,0

الحالات التي تفود إلى إبداء رأي معدل في التقرير.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	5	2,8
	محايد	52	29,5
	موافق	77	43,8
	موافق بشدة	42	23,9
	Total	176	100,0

الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير، وتوثيقها.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق بشدة	1	,6
	غير موافق	10	5,7
	محايد	30	17,0
	موافق	78	44,3
	موافق بشدة	57	32,4
	Total	176	100,0

تشكيل ملف المراجعة النهائي، وحماية وحفظ ملفات العمل.

		Fréquence	Pourcentage
Valide	غير موافق	1	,6
	محايد	4	2,3
	موافق	74	42,0
	موافق بشدة	97	55,1
	Total	176	100,0

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل.	176	4,1307	,74831
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش.	176	4,3182	,74903
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	176	3,8864	,93725
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق.	176	4,3352	,66428
الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق.	176	4,1250	,81152
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية.	176	4,0909	,82996
الحالات التي تقود إلى إبداء رأي معدل في التقرير.	176	3,8864	,79903
الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير، وتوثيقها.	176	4,0227	,88126
تشكيل ملف المراجعة النهائي، وحماية وحفظ ملفات العمل.	176	4,5170	,57544
N valide (liste)	176		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الرابع	176	4,1458	,51857
N valide (liste)	176		

سادسا: اختبار ت لعينة واحدة

1- اختبار ت لعينة واحدة للمحور الأول وعباراته

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)
الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة.	19,469	175	,000
إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.	31,708	175	,000
اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشاركة.	19,307	175	,000
القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية.	34,069	175	,000
التخطيط الملزم لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية.	27,342	175	,000
المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية.	21,788	175	,000
تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط.	26,427	175	,000
استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة.	23,519	175	,000
استخدام السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها.	16,084	175	,000
المحور الأول	37,856	175	,000

2- اختبار ت لعينة واحدة للمحور الثاني وعباراته

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3		
	t	ddl	Sig. (bilatéral)
تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة.	34,556	175	,000
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات.	28,195	175	,000
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات.	22,742	175	,000
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية.	17,100	175	,000
الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية.	33,124	175	,000
إجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها.	26,278	175	,000
استخدام الإجراءات التحليلية المادية.	23,039	175	,000
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.	26,446	175	,000
استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة.	15,777	175	,000
المحور الثاني	37,195	175	,000

3- اختبار ت لعينة واحدة للمحور الثالث وعباراته

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3		
	t	ddl	Sig. (bilatéral)
تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية.	17,851	175	,000
تحيين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك.	21,574	175	,000
تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية.	9,402	175	,000
استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية.	22,486	175	,000
تقدير مصداقية العناصر المجمعة، والتأكد من الإجراءات المنجزة.	21,455	175	,000
تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها.	33,428	175	,000
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة.	20,160	175	,000
المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقنعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم.	24,306	175	,000
حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.	31,804	175	,000
المحور الثالث	32,404	175	,000

4- اختبارات لعينة واحدة للمحور الرابع وعباراته

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3		
	t	ddl	Sig. (bilatéral)
شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل.	20,045	175	,000
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش.	23,347	175	,000
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	12,546	175	,000
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق.	26,666	175	,000
الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق.	18,391	175	,000
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية.	17,438	175	,000
الحالات التي تقود إلى إبداء رأي معدل في التقرير.	14,717	175	,000
الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير، وتوثيقها.	15,396	175	,000
تشكيل ملف المراجعة النهائي، وحماية وحفظ ملفات العمل.	34,974	175	,000
المحور الرابع	29,314	175	,000

سابعا: اختبار تحليل التباين الأحادي

1- اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الأول وعباراته

1-1 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الأول وعباراته وفقا للدرجة العلمية

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة.	Inter-groupes	2,890	4	,723	,969	,426
	Intragroupes	127,559	171	,746		
	Total	130,449	175			
إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.	Inter-groupes	3,607	4	,902	2,323	,059
	Intragroupes	66,370	171	,388		
	Total	69,977	175			
اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشاركة.	Inter-groupes	1,400	4	,350	,611	,655
	Intragroupes	97,958	171	,573		
	Total	99,358	175			
القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية.	Inter-groupes	,640	4	,160	,478	,752
	Intragroupes	57,269	171	,335		
	Total	57,909	175			
التخطيط الملانم لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية.	Inter-groupes	6,132	4	1,533	3,129	,016
	Intragroupes	83,777	171	,490		
	Total	89,909	175			
المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية.	Inter-groupes	3,170	4	,792	1,581	,182
	Intragroupes	85,717	171	,501		
	Total	88,886	175			
تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط.	Inter-groupes	2,328	4	,582	1,187	,318
	Intragroupes	83,831	171	,490		
	Total	86,159	175			
استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة.	Inter-groupes	,704	4	,176	,349	,844
	Intragroupes	86,296	171	,505		
	Total	87,000	175			
استخدام السير في اختيار العناصر لغرض اختبارها.	Inter-groupes	1,515	4	,379	,509	,729
	Intragroupes	127,207	171	,744		
	Total	128,722	175			
المحور الأول	Inter-groupes	1,022	4	,255	1,240	,296
	Intragroupes	35,223	171	,206		
	Total	36,245	175			

1-2 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الأول وعباراته وفقا للوظيفة

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة.	Inter-groupes	,019	2	,010	,013	,987
	Intragroupes	130,430	173	,754		
	Total	130,449	175			
إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.	Inter-groupes	1,027	2	,513	1,288	,278
	Intragroupes	68,951	173	,399		
	Total	69,977	175			
اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشاركة.	Inter-groupes	,031	2	,016	,027	,973
	Intragroupes	99,327	173	,574		
	Total	99,358	175			
القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية.	Inter-groupes	,261	2	,130	,392	,677
	Intragroupes	57,648	173	,333		
	Total	57,909	175			
التخطيط الملان لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية.	Inter-groupes	,213	2	,107	,206	,814
	Intragroupes	89,696	173	,518		
	Total	89,909	175			
المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية.	Inter-groupes	,241	2	,121	,235	,791
	Intragroupes	88,645	173	,512		
	Total	88,886	175			
تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط.	Inter-groupes	,913	2	,457	,927	,398
	Intragroupes	85,246	173	,493		
	Total	86,159	175			
استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة.	Inter-groupes	1,386	2	,693	1,401	,249
	Intragroupes	85,614	173	,495		
	Total	87,000	175			
استخدام السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها.	Inter-groupes	,004	2	,002	,003	,997
	Intragroupes	128,717	173	,744		
	Total	128,722	175			
المحور الأول	Inter-groupes	,047	2	,024	,113	,894
	Intragroupes	36,198	173	,209		
	Total	36,245	175			

1-3 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الأول وعباراته وفقا للخبرة المهنية

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الاتفاق مع الإدارة حول أحكام المهمة.	Inter-groupes	1,992	3	,664	,889	,448
	Intragroupes	128,457	172	,747		
	Total	130,449	175			
إعداد رسالة مهمة متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.	Inter-groupes	1,854	3	,618	1,560	,201
	Intragroupes	68,123	172	,396		
	Total	69,977	175			
اتخاذ إجراءات إضافية عند إعداد رسالة المهمة في حالة المراجعات المتكررة والمشاركة.	Inter-groupes	2,537	3	,846	1,503	,216
	Intragroupes	96,821	172	,563		
	Total	99,358	175			
القيام بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية التعرف على المؤسسة ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية.	Inter-groupes	,016	3	,005	,016	,997
	Intragroupes	57,893	172	,337		
	Total	57,909	175			
التخطيط الملان لمهمة المراجعة الخارجية المتكررة، بإعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل حتى تنجز المهمة بفعالية.	Inter-groupes	2,270	3	,757	1,485	,220
	Intragroupes	87,639	172	,510		
	Total	89,909	175			
المسائل الإضافية الواجب أخذها بعين الاعتبار في تخطيط مهمة المراجعة الخارجية الأولية.	Inter-groupes	,760	3	,253	,495	,687
	Intragroupes	88,126	172	,512		
	Total	88,886	175			
تشكيل ملفات العمل وإدراج فيها كافة وثائق المراجعة المنجزة خلال مرحلة التخطيط.	Inter-groupes	2,357	3	,786	1,613	,188
	Intragroupes	83,802	172	,487		
	Total	86,159	175			
استخدام أعمال المراجعة الداخلية إن كانت ذات دلالة للقيام بالمهمة.	Inter-groupes	,539	3	,180	,357	,784
	Intragroupes	86,461	172	,503		
	Total	87,000	175			
استخدام السبر في اختيار العناصر لغرض اختبارها.	Inter-groupes	,500	3	,167	,224	,880
	Intragroupes	128,221	172	,745		
	Total	128,722	175			
المحور الأول	Inter-groupes	,645	3	,215	1,040	,377
	Intragroupes	35,599	172	,207		
	Total	36,245	175			

2- اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الثاني وعباراته

1-2 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الثاني وعباراته وفقا للدرجة العلمية

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة.	Inter-groupes	1,362	4	,340	1,068	,374
	Intragroupes	54,496	171	,319		
	Total	55,858	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات.	Inter-groupes	,743	4	,186	,438	,781
	Intragroupes	72,507	171	,424		
	Total	73,250	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات.	Inter-groupes	4,430	4	1,107	2,287	,062
	Intragroupes	82,792	171	,484		
	Total	87,222	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية.	Inter-groupes	,948	4	,237	,375	,826
	Intragroupes	108,001	171	,632		
	Total	108,949	175			
الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية.	Inter-groupes	7,651	4	1,913	5,462	,000
	Intragroupes	59,889	171	,350		
	Total	67,540	175			
إجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها.	Inter-groupes	3,322	4	,830	1,723	,147
	Intragroupes	82,406	171	,482		
	Total	85,727	175			
استخدام الإجراءات التحليلية المادية.	Inter-groupes	4,743	4	1,186	2,337	,057
	Intragroupes	86,751	171	,507		
	Total	91,494	175			
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.	Inter-groupes	2,050	4	,513	1,127	,346
	Intragroupes	77,807	171	,455		
	Total	79,858	175			
استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة.	Inter-groupes	,637	4	,159	,188	,945
	Intragroupes	145,085	171	,848		
	Total	145,722	175			
المحور الثاني	Inter-groupes	1,714	4	,428	2,040	,091
	Intragroupes	35,904	171	,210		
	Total	37,618	175			

2-2 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الثاني وعباراته وفقا للوظيفة

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة.	Inter-groupes	,280	2	,140	,436	,647
	Intragroupes	55,578	173	,321		
	Total	55,858	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات.	Inter-groupes	,133	2	,067	,158	,854
	Intragroupes	73,117	173	,423		
	Total	73,250	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات.	Inter-groupes	,471	2	,236	,470	,626
	Intragroupes	86,750	173	,501		
	Total	87,222	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية.	Inter-groupes	1,384	2	,692	1,113	,331
	Intragroupes	107,565	173	,622		
	Total	108,949	175			
الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية.	Inter-groupes	1,598	2	,799	2,096	,126
	Intragroupes	65,942	173	,381		
	Total	67,540	175			
إجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها.	Inter-groupes	,425	2	,213	,431	,650
	Intragroupes	85,302	173	,493		
	Total	85,727	175			
استخدام الإجراءات التحليلية المادية.	Inter-groupes	,860	2	,430	,821	,442
	Intragroupes	90,634	173	,524		
	Total	91,494	175			
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.	Inter-groupes	2,119	2	1,059	2,358	,098
	Intragroupes	77,739	173	,449		
	Total	79,858	175			
استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة.	Inter-groupes	3,100	2	1,550	1,880	,156
	Intragroupes	142,621	173	,824		
	Total	145,722	175			
المحور الثاني	Inter-groupes	,035	2	,017	,080	,923
	Intragroupes	37,583	173	,217		
	Total	37,618	175			

3-2 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الثاني وعباراته وفقا للخبرة المهنية

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة.	Inter-groupes	1,102	3	,367	1,154	,329
	Intragroupes	54,756	172	,318		
	Total	55,858	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات.	Inter-groupes	,360	3	,120	,283	,837
	Intragroupes	72,890	172	,424		
	Total	73,250	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والمنازعات.	Inter-groupes	3,508	3	1,169	2,403	,069
	Intragroupes	83,713	172	,487		
	Total	87,222	175			
الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المعلومات القطاعية.	Inter-groupes	,778	3	,259	,413	,744
	Intragroupes	108,170	172	,629		
	Total	108,949	175			
الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية.	Inter-groupes	4,782	3	1,594	4,368	,005
	Intragroupes	62,758	172	,365		
	Total	67,540	175			
إجراءات طلبات التأكيدات الخارجية وتقييم نتائجها.	Inter-groupes	3,681	3	1,227	2,572	,056
	Intragroupes	82,046	172	,477		
	Total	85,727	175			
استخدام الإجراءات التحليلية المادية.	Inter-groupes	1,354	3	,451	,861	,462
	Intragroupes	90,140	172	,524		
	Total	91,494	175			
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.	Inter-groupes	,077	3	,026	,055	,983
	Intragroupes	79,781	172	,464		
	Total	79,858	175			
استخدام أعمال خبير له خبرة في غير مجال المحاسبة والمراجعة.	Inter-groupes	4,045	3	1,348	1,637	,183
	Intragroupes	141,676	172	,824		
	Total	145,722	175			
المحور الثاني	Inter-groupes	,952	3	,317	1,489	,219
	Intragroupes	36,666	172	,213		
	Total	37,618	175			

3- اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الثالث وعباراته

3-1 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الثالث وعباراته وفقا للدرجة العلمية

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية.	Inter-groupes	1,767	4	,442	,727	,575
	Intragroupes	103,870	171	,607		
	Total	105,636	175			
تحسين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك.	Inter-groupes	4,352	4	1,088	2,134	,079
	Intragroupes	87,188	171	,510		
	Total	91,540	175			
تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية.	Inter-groupes	4,975	4	1,244	1,309	,269
	Intragroupes	162,457	171	,950		
	Total	167,432	175			
استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية.	Inter-groupes	3,434	4	,859	1,711	,150
	Intragroupes	85,787	171	,502		
	Total	89,222	175			
تقدير مصداقية العناصر المجمعة، والتأكد من الإجراءات المنجزة.	Inter-groupes	4,482	4	1,121	1,827	,126
	Intragroupes	104,876	171	,613		
	Total	109,358	175			
تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها.	Inter-groupes	1,998	4	,499	1,380	,243
	Intragroupes	61,911	171	,362		
	Total	63,909	175			
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة.	Inter-groupes	2,158	4	,540	,786	,536
	Intragroupes	117,336	171	,686		
	Total	119,494	175			
المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقنعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم.	Inter-groupes	1,191	4	,298	,575	,681
	Intragroupes	88,621	171	,518		
	Total	89,813	175			
حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.	Inter-groupes	1,761	4	,440	1,137	,341
	Intragroupes	66,233	171	,387		
	Total	67,994	175			
المحور الثالث	Inter-groupes	1,175	4	,294	1,180	,321
	Intragroupes	42,553	171	,249		
	Total	43,728	175			

2-3 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الثالث وعباراته وفقا للوظيفة

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية.	Inter-groupes	,466	2	,233	,383	,682
	Intragroupes	105,170	173	,608		
	Total	105,636	175			
تحسين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك.	Inter-groupes	3,620	2	1,810	3,561	,031
	Intragroupes	87,920	173	,508		
	Total	91,540	175			
تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية.	Inter-groupes	4,461	2	2,231	2,368	,097
	Intragroupes	162,971	173	,942		
	Total	167,432	175			
استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية.	Inter-groupes	,260	2	,130	,252	,777
	Intragroupes	88,962	173	,514		
	Total	89,222	175			
تقدير مصداقية العناصر المجمعة، والتأكد من الإجراءات المنجزة.	Inter-groupes	1,708	2	,854	1,372	,256
	Intragroupes	107,650	173	,622		
	Total	109,358	175			
تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها.	Inter-groupes	1,350	2	,675	1,867	,158
	Intragroupes	62,559	173	,362		
	Total	63,909	175			
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة.	Inter-groupes	,330	2	,165	,240	,787
	Intragroupes	119,164	173	,689		
	Total	119,494	175			
المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقنعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم.	Inter-groupes	,483	2	,242	,468	,627
	Intragroupes	89,329	173	,516		
	Total	89,813	175			
حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.	Inter-groupes	,244	2	,122	,311	,733
	Intragroupes	67,751	173	,392		
	Total	67,994	175			
المحور الثالث	Inter-groupes	,433	2	,217	,866	,423
	Intragroupes	43,295	173	,250		
	Total	43,728	175			

3-3 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الثالث وعباراته وفقا للخبرة المهنية

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تقييم ما إذا كانت نتائج السبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفحوص، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الحالة العكسية.	Inter-groupes	,848	3	,283	,464	,708
	Intragroupes	104,788	172	,609		
	Total	105,636	175			
تحسين وتغيير إستراتيجية المراجعة وبرنامج العمل إذا اقتضت الضرورة ذلك.	Inter-groupes	1,842	3	,614	1,177	,320
	Intragroupes	89,698	172	,522		
	Total	91,540	175			
تعديل أحكام مهمة المراجعة الخارجية التعاقدية.	Inter-groupes	7,163	3	2,388	2,563	,056
	Intragroupes	160,269	172	,932		
	Total	167,432	175			
استخدام الإجراءات التحليلية لتأسيس خلاصة عامة حول توافق معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفها المالية.	Inter-groupes	1,432	3	,477	,935	,425
	Intragroupes	87,790	172	,510		
	Total	89,222	175			
تقدير مصداقية العناصر المجمعة، والتأكد من الإجراءات المنجزة.	Inter-groupes	2,568	3	,856	1,379	,251
	Intragroupes	106,790	172	,621		
	Total	109,358	175			
تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلالها.	Inter-groupes	,668	3	,223	,606	,612
	Intragroupes	63,241	172	,368		
	Total	63,909	175			
جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة الخاصة بالأحداث اللاحقة.	Inter-groupes	2,106	3	,702	1,028	,381
	Intragroupes	117,389	172	,682		
	Total	119,494	175			
المطالبة بالتصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتعزيز العناصر المقنعة الأخرى والرد عليها بشكل ملائم.	Inter-groupes	,123	3	,041	,078	,972
	Intragroupes	89,690	172	,521		
	Total	89,813	175			
حفظ وثائق إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.	Inter-groupes	1,983	3	,661	1,722	,164
	Intragroupes	66,011	172	,384		
	Total	67,994	175			
المحور الثالث	Inter-groupes	,902	3	,301	1,207	,309
	Intragroupes	42,827	172	,249		
	Total	43,728	175			

4- اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الرابع وعباراته

4-1 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الرابع وعباراته وفقا للدرجة العلمية

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل.	Inter-groupes	,674	4	,168	,296	,880
	Intragroupes	97,320	171	,569		
	Total	97,994	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش.	Inter-groupes	5,410	4	1,352	2,493	,045
	Intragroupes	92,772	171	,543		
	Total	98,182	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Inter-groupes	6,436	4	1,609	1,868	,118
	Intragroupes	147,291	171	,861		
	Total	153,727	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق.	Inter-groupes	2,238	4	,559	1,276	,281
	Intragroupes	74,984	171	,439		
	Total	77,222	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق.	Inter-groupes	1,907	4	,477	,719	,580
	Intragroupes	113,343	171	,663		
	Total	115,250	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية.	Inter-groupes	9,090	4	2,272	3,486	,009
	Intragroupes	111,456	171	,652		
	Total	120,545	175			
الحالات التي تقود إلى إبداء رأي معدل في التقرير.	Inter-groupes	4,128	4	1,032	1,640	,166
	Intragroupes	107,599	171	,629		
	Total	111,727	175			
الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير، وتوثيقها.	Inter-groupes	3,103	4	,776	,999	,410
	Intragroupes	132,807	171	,777		
	Total	135,909	175			
تشكيل ملف المراجعة النهائي، وحماية وحفظ ملفات العمل.	Inter-groupes	,623	4	,156	,465	,762
	Intragroupes	57,326	171	,335		
	Total	57,949	175			
المحور الرابع	Inter-groupes	1,770	4	,443	1,671	,159
	Intragroupes	45,289	171	,265		
	Total	47,059	175			

2-4 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الرابع وعباراته وفقا للوظيفة

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل.	Inter-groupes	,950	2	,475	,847	,431
	Intragroupes	97,044	173	,561		
	Total	97,994	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش.	Inter-groupes	1,746	2	,873	1,566	,212
	Intragroupes	96,436	173	,557		
	Total	98,182	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Inter-groupes	3,812	2	1,906	2,199	,114
	Intragroupes	149,915	173	,867		
	Total	153,727	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق.	Inter-groupes	2,000	2	1,000	2,300	,103
	Intragroupes	75,222	173	,435		
	Total	77,222	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق.	Inter-groupes	1,571	2	,785	1,195	,305
	Intragroupes	113,679	173	,657		
	Total	115,250	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية.	Inter-groupes	3,248	2	1,624	2,395	,094
	Intragroupes	117,297	173	,678		
	Total	120,545	175			
الحالات التي تقود إلى إبداء رأي معدل في التقرير.	Inter-groupes	3,262	2	1,631	2,602	,077
	Intragroupes	108,465	173	,627		
	Total	111,727	175			
الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير، وتوثيقها.	Inter-groupes	2,925	2	1,462	1,902	,152
	Intragroupes	132,984	173	,769		
	Total	135,909	175			
تشكيل ملف المراجعة النهائي، وحماية وحفظ ملفات العمل.	Inter-groupes	1,197	2	,599	1,825	,164
	Intragroupes	56,752	173	,328		
	Total	57,949	175			
المحور الرابع	Inter-groupes	1,701	2	,851	3,245	,041
	Intragroupes	45,358	173	,262		
	Total	47,059	175			

3-4 اختبار تحليل التباين الأحادي للمحور الرابع وعباراته وفقا للخبرة المهنية

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
شكل ومضمون التقرير عند إبداء رأي غير معدل.	Inter-groupes	,603	3	,201	,355	,786
	Intragroupes	97,391	172	,566		
	Total	97,994	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من الأخطاء والغش.	Inter-groupes	4,009	3	1,336	2,440	,066
	Intragroupes	94,173	172	,548		
	Total	98,182	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى خلو المعلومة المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Inter-groupes	5,689	3	1,896	2,203	,089
	Intragroupes	148,038	172	,861		
	Total	153,727	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالتمثيل الصادق.	Inter-groupes	,316	3	,105	,236	,871
	Intragroupes	76,905	172	,447		
	Total	77,222	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى قبول المعلومة المالية للتحقق.	Inter-groupes	2,189	3	,730	1,110	,347
	Intragroupes	113,061	172	,657		
	Total	115,250	175			
الإفصاح في التقرير عن مدى اتسام المعلومة المالية بالحيادية.	Inter-groupes	1,724	3	,575	,832	,478
	Intragroupes	118,822	172	,691		
	Total	120,545	175			
الحالات التي تقود إلى إبداء رأي معدل في التقرير.	Inter-groupes	2,697	3	,899	1,418	,239
	Intragroupes	109,031	172	,634		
	Total	111,727	175			
الأحداث المهمة الواقعة بعد تاريخ التقرير، وتوثيقها.	Inter-groupes	3,921	3	1,307	1,703	,168
	Intragroupes	131,988	172	,767		
	Total	135,909	175			
تشكيل ملف المراجعة النهائي، وحماية وحفظ ملفات العمل.	Inter-groupes	3,017	3	1,006	3,148	,026
	Intragroupes	54,932	172	,319		
	Total	57,949	175			
المحور الرابع	Inter-groupes	,411	3	,137	,505	,679
	Intragroupes	46,648	172	,271		
	Total	47,059	175			