جامعة سعد دحلب – البليدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

التخصص : محاسبة و تدقيق

واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و موافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة

- دراسة آراء بعض المهنيين -

من طرف

كداتسة عائشة

أمام اللجنة المشكلة من :

د/ درحمون هلال	أستاذ محاضر(أ)	جامعة سعد دحلب البليدة	رئيسا
د/ عمورة جمال	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سعد دحلب البليدة	مشرفا
د/ مداحي عثمان	أستاذ محاضر(أ)	جامعة سعد دحلب البليدة	عضوا
د/ رميدي عبد الوهاب	أستاذ محاضر (أ)	جامعة يحيا فارس المدية	عضوا

البليدة، جوان 2013

ملخص

إن الهدف من هذا البحث هو تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، و إمكانية التوافق بينها وبين الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة.

تناول هذا البحث الإطار النظري للمراجعة حيث تم الإحاطة بمختلف جوانبها الأساسية من مرتكزات وأساسيات،ومخاطر المراجعة ،والأهمية النسبية ،بالإضافة إلى تسليط الضوء على التوجهات الحديثة الرامية إلى التوافق والتناسق الدولي ،كذلك الوقوف عند دراسة بعض المعايير الدولية للمراجعة ،والغرض منها وفوائدها ،كما تناول البحث مراحل تنظيم المهنة في الجزائر وممارستها ،والصفات المتعلقة بالمراجع من حيث الالتزامات والحقوق والمسؤوليات، الإطار المرجعي للمراجعة في الجزائر، الهيئات المشرفة على المهنة .

RESUME :

L’objectif de ce mémoire c’est de mettre en relief la réalité de l'exercice de la profession d'audit en Algérie, et de vérifier si cette réalité est conforme à la pratique de l’audit selon les normes internationales.

Notre travail s’intéresse au cadre théorique de l’audit à travers l’explication des différents concepts et fondements relatifs à l’audit (fondements, risques, importance relative), ainsi d’essayer de mettre en évidence les nouvelles orientations vers la normalisation internationale et d’étudier quelques normes internationales d’audit de même leurs objectives et intérêt pour les entreprises. Nous avons aussi essayer deprésenter un aperçu historique sur la profession d’audit en Algérie de point de vu de la pratique de l’audit, les qualités intrinsèques de l’auditeur, son engagement ses droits et ses responsabilités ainsi que le cadre de référence de l’audit en Algérie et les instances qui supervisent la profession.

شكر و تقدير

أشكر الله عز وجل الذي وفقني لانجاز هذا العمل

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و العرفان لأستاذي و مرشدي الدكتور

" عمورة جمال " الذي لم يبخل علي من وقته و مثيله من النصائح القيمة .

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة لقبولهم و تحملتم قراءة و تفحص هذه المذكرة.

كما لا يفوتني أن أقدم شكري و تقديري إلى كل أستاذ ساعدني في مساري من كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة البليدة.

و في الأخير أقدم شكرا خاصا إلى كل من مد لي يد العون سواء

من قريب أو من بعيد.

شكرا جزيلا .

إهداء

اهدي ثمرة جهدي و عملي إلى التي سهرت على تربيتي إلى قرة عيني

و إشراق دربي و نور مستقبلي إلى أنبل كلمة ينطق بها اللسان في الوجود كله أمي ثم أمي ثم أمي العزيزة حفظها الله

إلى الذي حمل سنين همي يدعو لي بكل فلاح إلى رمز الرجولة و الذي اسأل الله أن يطيل عمره و يهز خطاه إلى الأمام أبي ثم أبي ثم أبي العزيز حفظه الله .

إلى أخواتي و إخوتي ،

إلى كل الزميلات و الزملاء الذين رافقوني في مشواري الدراسي ،

إلى كل من لم تسعهم ورقتي ، حملهم قلبي ،

و الذين كانوا لي سندا في الحياة.

عائشة

الفهرس

شكر و تقدير

إهداء

الفهرس

قائمة المختصرات

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

مقدمة.....12

الفصل 1. الإطار النظري للمراجعة.....18

1.1مفاهيم أساسية حول المراجعة.....19

1.1.1. مفهوم المراجعة وخصائصها.....19

2.1.1.أهداف وأهمية المراجعة 22

3.1.1.الفروض ،والمبادئ التي تقوم عليها المراجعة و المفاهيم ذات العلاقة.....24

2.1.خطوات إجراء المراجعة والأهمية النسبية ومخاطر المراجعة.....27

1.2.1.خطوات تنفيذ المراجعة 28

2.2.1.مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة.....33

3.2.1.مخاطر المراجعة.....34

3.1.لجان المراجعة وفجوة التوقعات ، والتناسق الدولي.....37

1.3.1. ماهية لجان المراجعة.....37

2.3.1.ماهية فجوة التوقعات.....40

3.3.1.التناسق الدولي في تطبيق المراجعة.....43

4.1.معايير المراجعة الدولية.....44

1.4.1.ماهية المعايير الدولية للمراجعة والهيئة المكلفة بإعداد المعايير.....44

2.4.1. تصنيف المعايير الدولية للمراجعة.....46
3.4.1. دراسة بعض المعايير.....48
الفصل 2 .المراجعة الخارجية القانونية في الجزائر.....65
1.2.تعاقب المراجعة عبر الفترات في الجزائر وتنظيم المهنة.....66
1.1.2. تطور مهنة المراجعة في الجزائر.....66
2.1.2.ممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر.....72
2.2. أسس المراجعة القانونية في الجزائر.....75
1.2.2.الاستقلالية.....75
2.2.2.الكفاءة والعناية المهنية..... 76
3.2.2.التقرير.....78
3.2.صفات المراجع الخارجي القانوني في الجزائر.....79
1.3.2الخصائص العامة المتعلقة بمهنة المراجع بالجزائر 79
2.3.2الأخلاقيات المهنية المتعلقة بالمراجع الخارجي القانوني.. 84
4.2.الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة بالجزائر..... 88
1.4.2.المجلس الوطني للمحاسبة 88
2.4.2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين 93
3.4.2.الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات 94
الفصل 3 .الدراسة التطبيقية.....96
1.3. منهجية الدراسة التطبيقية..... 97
1.1.3. منهج الدراسة.....97
2.1.3. مجتمع و عينة الدراسة 97
2.3. عرض الاستبيان.....101
1.2.3. إعداد الاستبيان 101
2.2.3.هيكل الاستبيان 101
3.2.3. ثبات و صدق الاستبيان.....103
3.3. تفريغ عناصر الاستبيان.....107

1.3.3.معالجة نتائج الاستبيان.....108
2.3.3.عرض خصائص عينة الدراسة 108
4.3. تحليل نتائج الاستبيان.....112
1.4.3. فجوة التوقعات.....113
2.4.3.واقع المراجعة القانونية في الجزائر و تنظيم المهنة.....118
3.4.3.إمكانية التوافق بين الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة.....126
خاتمة 133
المراجع 137
الملاحق.....145

قائمة المختصرات

IAPC	International Auditing Practices Committee	لجنة المعايير الدولية للمراجعة
IAASB	International Auditing And Assurances Standars Board	مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين
ISA	International Standars Of Auditing	المعايير الدولية للمراجعة
IAS	International Accounting Standars	معايير المحاسبة الدولية
CNC	Conseil National De Comptabilite	المجلس الوطني للمحاسبة

قائمة الأشكال

رقم		الصفحة
1-1	مكونات فجوة التوقعات في المراجعة	43
1-3	تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب الولايات	105
3 - 2	تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	114
3 - 3	تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني	116
3 - 4	تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	117

قائمة الجداول

رقم		الصفحة
1 -1	تصنيف المعايير الدولية للمراجعة	49
3 -1	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	103
3-2	توزيع أفراد العينة حسب الولايات	104
3 - 3	مقياس ليكارت الثلاثي	107
3 - 4	مقياس ليكارت الرباعي	107
3- 5	مقياس ليكارت الخماسي	108
3 - 6	ثبات عناصر الاستبيان	109
3 -7	قيمة معامل ألفا كرونباج عند حذف العبارة للمحور الأول	109
3- 8	قيمة معامل ألفا كرونباج عند حذف العبارة للمحور الثاني	110
3- 9	قيمة معامل الفاكرونباج عند حذف العبارة للمحور الثالث	111
3 -10	صدق محاور الاستبيان	112
3 - 11	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	114
3 - 12	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني	115
3 - 13	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	117
3 -14	نتائج آراء أفراد العينة حول توقعات المجتمع المتعلقة بالممارسين المهنيين	118
3-15	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في الأدوار التي يؤديها المراجعون	121
3-16	نتائج آراء العينة حول تقرير المراجع و مساعدته في اتخاذ القرارات	125
3-17	نتائج آراء العينة حول نمط المراجعة في الجزائر و القواعد التي	126

ترتكز عليها.

18-3	نتائج اختبار مربع كاي للاستقلالية بين شكل المراجعة في الجزائر و المرتكزات التي تقوم عليها	127
19-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول مواكبة المراجعة القانونية للتغيرات الاقتصادية الحاصلة	128
20-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع المراجعة في ظل توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية	129
3 -21	نتائج آراء العينة حول تأثر تنظيم المهنة بالظروف الراهنة	130
3 - 22	نتائج آراء العينة حول إمكانية التوافق بين الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة	133
3 - 23	نتائج اختبار مربع كاي للاستقلالية بين حتمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في ظل توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية و إمكانية الالتحاق بالواقع الدولي.	137
3 - 24	نتائج اختبار مربع كاي للاستقلالية بين المعايير الدولية قصد تحسين ممارسة المهنة و ضرورة تكوين المراجعين فيها	138

مقدمة

طبقا للتغيرات التي عرفتها المؤسسة الاقتصادية من حيث حجم أنشطتها و تعدد وظائفها و أهدافها و كونها الوحدة الاقتصادية المنتجة ، ما يفرض عليها اختيار أنجع القرارات سواء كانت هذه القرارات إستراتيجية أو تشغيلية و التي تمكنها من الاستغلال الأمثل لمختلف مواردها و الحفاظ على الأموال المستثمرة .

و بغية تحكم المؤسسة في ترشيد قراراتها كان عليها إيجاد آليات أو وسائل تساعدها على ذلك ،وفي مقدمة هذه الوسائل المراجعة ،حيث ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي بمبادئه و قواعده ، و مع تطور الأنشطة الاقتصادية و كبر حجم المؤسسات و ضخامة أموالها وجب الفصل التام بين الملكية و التسيير ،و بعد ذلك تخوف أصحاب المال من المسيرين من عدم تتبعهم للتعليمات،ضف إلى ذلك ابتعاد المساهمين عن التسيير، بالإضافة إلى ظهور شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم ،فظهور المراجعة التي يقوم بها شخص محترف محايد و مستقل وخارجي دليل يبعث على اطمئنان أصحاب الأموال عن ما استثمروه ،هذا لان هدف المراجع أثناء ممارسته المهنية إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة إثبات عن مدى صدق و شرعية الحسابات الذي يجعل المعلومات المحاسبية أكثر مصداقية .

سعت المنظمات الإقليمية و الدولية للمراجعة من اجل تقليل الفروق بين ممارسة مهنة المراجعة القانونية من دولة لأخرى ، كان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين ممثلا بلجنة معايير المراجعة الدولية ، والتي لجأت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والخبرة و السلوك المهني ، أو بوضع خطوات وإجراءات تنفيذ المراجعة تعمل على توحيد الممارسات المهنية ممثلة في معايير المراجعة الدولية.

أثرت التحولات السياسية والاقتصادية التي عاشتها الجزائر مباشرة على البيئة الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية والتي شهدت بدورها تطورات ملحوظة ،خاصة بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية ،والتي حاولت وضع منهج جديد للتسيير بإحلال ميكانيزمات السوق محل التخطيط الموجه، حيث يتطلب هذا المنهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف

الراهنة من اجل البقاء في هذا الاتجاه نتيجة انفتاحها على العالم الخارجي وفتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص و الأجنبي ،وفي ظل هذه الظروف وخاصة تبنيها النظام المحاسبي المالي تبدو الحاجة إلى مهمة المراجعة ضرورية .

حيث أن الجزائر على غرار باقي الدول لم تتخلف في وضع إطار ينظم ممارسة مهنة المراجعة ، حيث عملت على تنظيم المهنة وإعطائها الشكل الذي تستحقه واللائق بها ، إذ توالت التشريعات والقوانين التي تنظم هذه المهنة .

مما تقدم يمكن صياغة إشكالية بحثنا على النحو التالي :

ما هو واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر ، و ما مكانتها في ظل معايير المراجعة الدولية؟

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية ينبغي علينا الإجابة عن التساؤلات التالية :

- فيما يتمثل الإطار العام للمراجعة ؟ و ما مكانة المراجعة في ظل التوجهات الدولية الحديثة؟

- ما طبيعة واقع تنظيم هاته المهنة في الجزائر ؟

- ما مدى توافق ممارسة المهنة في الجزائر و الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية ؟

من اجل الإجابة على الإشكالية الأساسية و التساؤلات الفرعية ، ننطلق من الفرضيات التالية:

- توجهت المراجعة نحو التوحيد الدولي ، و تأثرت بالتحولات الاقتصادية العالمية .

- أثرت الأوضاع الاقتصادية و البيئة المحاسبية الجزائرية على مهنة المراجعة ، إلا أن هذه الاخيرة لم ترقى إلى المستوى الذي ينبغي أن تكون عليه و خاصة توجهها نحو معايير المحاسبة الدولية .

- ممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر لا تتوافق و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة .

يهتم هذا الموضوع بالتناسق الدولي للمراجعة ، وما نتج عنه من التزامات و إرشادات دولية تحكم المهنة في مختلف الدول على غرار معايير المراجعة الدولية ، و تأثير هذه الأخيرة على مخرجات المراجعة.

- الحدود المكانية : يتعلق هذا البحث بواقع الجزائر ، كونه اعتمد المسح من خلال استجواب بعض محافظي الحسابات الجزائريين و الخبراء المحاسبين ، بغية تحديد مدى مواكبة و استفادة الجزائر من التطورات التي تستهدفها المهنة دوليا .

- الحدود الزمنية : شمل هذا البحث أهم المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة من خلال القيام بمسح تاريخي شامل للواقع الجزائري ، بالتركيز على سنوات تطور المراجعة القانونية في الجزائر يعني منذ اعتمادها في سنة 1969 إلى يومنا هذا .

للإجابة على التساؤلات المطروحة يستدعي البحث تبني مناهج متعددة ، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بنظرية المراجعة ، وتاريخيا في الأجزاء المرتبطة بسرد التطور التاريخي للمراجعة و مراحل تدويلها وكذلك مراحل صدور معايير المراجعة الدولية ، بالإضافة إلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.

استعملنا استمارات للاستقصاء (الاستبيان) قدمت لعينة الدراسة و إجراء المقابلات مع بعض أفراد العينة كأدوات بحث ، كما استعملنا برنامج (SPSS) و بعض الأدوات الإحصائية ، من اجل تشخيص الواقع المهني للمراجعة في الجزائر و تنظيمه .

تكمن أهمية هذا البحث في كونه موضوع حديث من حيث الظروف الاقتصادية الراهنة ، حيث بدأت توجهات الدول تميل كل الميل نحو التوحيد الدولي في مجالي المحاسبة و المراجعة ، وهي بذلك تسعى جاهدة لتحقيق التوافق و التناسق الدولي . حيث أن الظروف الحالية وتبني الجزائر النظام المحاسبي المالي يتوجب على الجزائر اعتماد معايير المراجعة الدولية والاستفادة منها ، و بالتالي تغيير نظام المراجعة الجزائري وإسناده لما يتماشى و يتكيف مع المعايير الدولية ، وبذلك تقليل تفاوت ممارسة المهنة في دولتنا مع الممارسات الدولية الأخرى . و في هذا الإطار يجب على المراجعين الإحاطة التامة بمعايير المراجعة من اجل إعطاء وكسب الثقة في المعلومات المالية .

من بين الأهداف التي يسعى إليها البحث ما يلي :

- محاولة إظهار مدى الأهمية الكبيرة من وضع معايير المراجعة الدولية.

- معرفة الغاية من التوجه نحو المراجعة الدولية و بالتالي تقليل تفاوت الممارسات .

- الوقوف عند مراحل تطور تنظيم المراجعة في الجزائر و ممارستها .

- الاتجاه العام الذي سلكته الجزائر خاصة وتوجهها نحو المعايير الدولية للمحاسبة في اطار النظام المحاسبي المالي .

هناك عدة أسباب دفعتنا إلى اختيار البحث في هذا الموضوع دون غيره من المواضيع ، تمثلت فيما يلي :

- الرغبة الخاصة للطالبة بالموضوع كونه مرتبط بمجال التخصص ، وكذلك الإثارة حول المكانة التي منيت بها المراجعة في الآونة الأخيرة.

- تسليط الضوء على مهنة المراجعة و قواعدها في الجزائر .

- رغبتنا بتحسيس أهمية الموضوع في ظل قصور مهنة المراجعة في الجزائر .

في علم الطالبة إن بعض الدراسات التي تناولت مواضيع تتعلق بالمراجعة و المعايير الدولية للمراجعة تتمثل في:

- عزة الأزهر ، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة البليدة ، 2009.

تتمحور إشكالية البحث حول عرض و مراجعة القوائم المالية المعدة في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية. تناول الطالب الموضوع في أربع فصول ، فتطرق في الفصل الأول إلى مفاهيم عامة حول المحاسبة و المراجعة وتناول في الفصل الثاني عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية، أما الفصل الثالث فتطرق فيه إلى مراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة الدولية ، بينما تناول النظام المحاسبي المالي في الفصل الرابع .

ما توصل إليه الطالب في هذه الدراسة أن معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تقرب الممارسات الدولية وتقلل تباين الممارسة المهنية .

حيث أن الطالب في بحثه هذا تطرق إلى معايير المراجعة الدولية بشكل سطحي (من ماهية ، تقسيم وفوائد) دون التطرق إلى محتوى و مضمون هذه المعايير ، وهذا ما سوف يتم اعتماده من خلال دراستنا لهذا البحث .

- محي الدين عمر ،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ،دراسة مقارنة ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ،المركز الجامعي بالمدية ،2008 تتمحور إشكالية البحث حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية .

تناول الطالب الموضوع في ثلاث فصول ،فكان الفصل الأول كمدخل مفاهيمي ،و تطرق في الفصل الثاني لمعايير المراجعة المتعارف عليها و معايير المراجعة الدولية مع مقارنة بين الاثنين،إما الفصل الثالث فتناول فيه إسقاط للمعايير العامة على المعايير الدولية .

من أهم النتائج التي توصل إليها الطالب أن نجاح المراجع في القيام بدوره و الخروج برأيه الفني المحايد ،يتوقف على فهم معايير المراجعة و إدراكها جيدا أثناء العمل ،و هذا بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية

حيث أن الطالب اكتفى فقط بالجانب النظري دون تطرقه للجانب الميداني ،وهو ما سنحاول إدراكه و القيام به في بحثنا .

من أهم الصعوبات التي اعترضت البحث ما يلي :

- بعض الصعوبات فيما يتعلق بالحصول على المعلومات المرتبطة بواقع المهنة في الجزائر .

- عدم التجاوب من بعض أفراد العينة

- اللامبالاة (عدم الاهتمام) في الرد على الاستبيان

لقد اعتمدنا في معالجة بحثنا هذا على ثلاث فصول اثنان منها نظري و الثالث تطبيقي إضافة إلى ذلك مقدمة وخاتمة و عليه فقد تناولنا في :

الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة يحتوي هذا الفصل أربع مباحث رئيسية :

- حيث كان المبحث الأول عبارة عن مفاهيم أساسية حول المراجعة الخارجية ،بالتطرق للتطور التاريخي للمراجعة الخارجية و مفهومها ،أهدافها و أهميتها ،بالإضافة إلى الفروض و المبادئ التي تقوم عليها .

- كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية ،الأهمية النسبية ،بالإضافة إلى مخاطر المراجعة .

- و تطرقنا في المبحث الثالث إلى لجان المراجعة ،فجوة التوقعات ،و التناسق الدولي في ممارسة (تطبيق) المراجعة

- أما المبحث الرابع تمحور في معايير المراجعة الدولية ،فقد اشتمل على ماهية المعايير و الهيئة المكلفة بإعدادها مرورا بكيفية الإصدار ،تصنيف المعايير ،و كذلك الوقوف (دراسة) عند بعض المعايير .

الفصل الثاني : المراجعة الخارجية القانونية في الجزائر يحتوي هذا الفصل أربع مباحث رئيسية :

- في المبحث الأول تم التطرق إلى مراحل تطور مهنة المراجعة القانونية في الجزائر و تنظيم ممارستها .

- و في المبحث الثاني تطرقنا إلى الأسس التي تحكم المراجعة القانونية في الجزائر بمعنى الإطار المرجعي لها.

- أما المبحث الثالث فتناولنا فيه صفات المراجع و الأخلاقيات المهنية المتعلقة به ،من حيث التعيين،العزل، الحقوق الواجبات ،المسؤوليات ،الأتعاب .

- و فيما يخص المبحث الرابع تم التطرق إلى الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة القانونية في الجزائر ،وقوفا على المجلس الوطني للمحاسبة ،المصف الوطني للخبراء المحاسبين ،و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،و ذلك بغية تسهيل الدراسة الميدانية في الفصل الموالي .

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية في هذا الفصل حاولنا إسقاط الفصلين النظريين السابقين على الدراسة التطبيقية ،فاستعملنا منهج المسح عن طريق توزيع استمارات استبيان إلى عينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات .

حيث أردنا من خلال استمارة الاستبيان الحصول على رأي عينة الدراسة حول :فجوة التوقعات والعوامل المؤثرة فيها ،المراجعة في الجزائر و تنظيمه و إمكانية التوافق بين ممارسة المهنة في الجزائر و الممارسة الدولية وفق معايير المراجعة الدولية .

الفصل 1
الإطار النظري للمراجعة

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة،بإتباع أسلوب منهجي و استخدام أدوات كفيلة للحصول على رأي فني محايد حول تمثيل القوائم المالية للوضع المالي و الحقيقي للمؤسسة،إن هذا المبتغى جاء نتيجة التطور الذي عرفته المراجعة، فضلا عن الحاجة إليها في مد مخرجاتها لمختلف الأطراف .

إن المراجعة ميدان واسع و هام،نظرا للتطور المذهل والسريع الذي عرفته على المستوى الدولي في التوجه نحو التوحيد من خلال إصدار المعايير التي ترسم و تعطي الإطار الذي تنشط فيه المراجعة، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بإرشاد المراجع أثناء القيام بعمله ، و تعمل لجنة معايير المراجعة الدولية جاهدة في السعي إلى إحداث نوع من التوافق و التنسيق بين التشريعات و معايير المراجعة،و الإجراءات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية،و حسب منظور اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على القوائم المالية التي توفر معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذلك سيقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث أساسية تتمثل في : المبحث الأول عموميات حول المراجعة الخارجية، المبحث الثاني خطوات إجراء المراجعة والأهمية النسبية فيها ومخاطر المراجعة، المبحث الثالث لجان المراجعة و فجوة التوقعات و التناسق الدولي، المبحث الرابع معايير المراجعة الدولية.

1.1.مفاهيم أساسية حول المراجعة

إن ظهور المراجعة وتطور مفهومها والهدف منها من فترة لأخرى ،ووصولها إلى ما هي عليه الآن أمرا حتميا ، بسبب توسع المؤسسات وتشعب وظائفها ، مع زيادة تعقدها وتفرعها، أدى بالضرورة إلى تنوع أغراض المراجعة ، لتصبح تفيد عدة أطراف من مستخدمي تقرير المراجع .

وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مفاهيم أساسية حول المراجعة ،نستهلها بالتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم المراجعة الخارجية وخصائصها ، ومن ثم نتناول أهدافها وأهميتها في المطلب الثاني ،وفي المطلب الثالث القواعد والمبادئ التي تقوم عليها المراجعة.

1.1.1.مفهوم المراجعة وخصائصها

سنتناول مفهوم المراجعة الخارجية وخصائصها واهم النقاط المتعلقة بها من خلال التطرق لما يلي :

1.1.1.1.نشأة وتطور المراجعة

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت نتيجة للأهداف المتوخاة منها من جهة ،ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطويرها لجعلها تتوافق مع التغيرات الدولية الكبرى .وفيما يلي مراحل التطور :

- المرحلة الأولى (من العصر القديم حتى سنة 1500م):

في أوائل هذه الفترة ظهرت المراجعة بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل والجماعات، والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل ، الدفع ،والاحتفاظ بالموارد في المخازن نيابة عنهم (جرد المخزون السلعي) [1] ص21.

ومن هنا نجد أن كلمة المراجع مشتقة من الكلمة اللاتينية audire ومعناها يستمع ، وكان الهدف الأساسي هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر [2] ص17 .

- المرحلة الثانية (1500 – 1850) :

لقد اتسع تطور استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية ، ومن ناحية الأهداف لم يكن هنالك أي تغيير ، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة ، وتبني فكرة النظام المحاسبي خاصة بعد اكتشاف مبدأ القيد المزدوج ، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية [3] ص7 .

- المرحلة الثالثة (1850 – 1905) :

عرفت هذه المرحلة تغيرات اقتصادية هامة ،حيث ظهرت فيها مشروعات كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية والمتمثلة في شركات الأموال الضخمة ، مما أدى إلى انفصال نهائي بين الملكية والإدارة ، فزاد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد كل، هذا أدى إلى

اللجوء إلى المراجعة الخارجية ،وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة ، فعرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية ، وكان الهدف الجوهري هنا هو اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر والسجلات ،واكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبة .

- المرحلة الرابعة (1905 إلى الآن) :

ففي هذه المرحلة أصبح المراجعون يعتمدون اعتمادا تاما على أنظمة الرقابة الداخلية ،كما ظهر أسلوب العينات الإحصائية ، وبالتالي أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة ، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة فهو إعطاء رأي فني محايد حول سلامة وصحة القوائم المالية ،بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير .

2.1.1.1 تعريف المراجعة

للمراجعة الخارجية عدة تعاريف نذكر منها :

التعريف الأول :المراجعة الخارجية عبارة عن " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منظما،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم عن الوضع المالي لتلك المؤسسة، في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة" [4] ص17.

التعريف الثاني : المراجعة الخارجية هي مسعى أو طريقة منهجية منظمة من طرف شخص مهني مستقل يقوم باستعمال مجموعة من تقنيات المعلومات ، والتقييم بغية إصدار حكم مستقل ومعلل ، لتقدير مدى مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم . [5] ص65.

التعريف الثالث : المراجعة الخارجية هي تلك المراجعة التي تدخل في إطار مهمة ذلك الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن المؤسسة ، قصد إبداء الرأي والمصادقة عن مدى شرعية وصدق الحسابات . [6] ص4.

التعريف الرابع : المراجعة الخارجية عبارة عن عملية منهجية يقوم بها شخص مهني مستقل عن المؤسسة يتولى مهمة التأكد من دقة الحسابات والنتائج والقوائم المالية ، قصد إظهار الصورة الصادقة والعادلة عن القوائم المالية . [7] ص65.

انطلاقا من التعاريف السابقة للمراجعة الخارجية يمكن القول أنها ركزت على النقاط الآتية:

- الفحص : وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية لنشاط المؤسسة
- التحقق : بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع

- التقرير : هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يبين فيه المراجع رأيه ، وهو ختام عملية المراجعة.

من التعاريف السابقة نستخلص التعريف التالي : المراجعة الخارجية هي عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة، والتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية والسجلات، من أجل إعطاء رأي فني محايد مبرر بمجموعة من الأدلة والقرائن .

وبالتالي يمكن القول أن خصائص المراجعة الخارجية تتجلى في :

- عملية المراجعة هي عملية منظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل
- يلتزم المراجع الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز
- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف الطالبة لتقرير المراجع

3.1.1.1. أنواع المراجعة الخارجية : تتمثل هذه الأنواع في :

- **المراجعة المالية :** تعرف على أنها عملية الفحص المستندي والحسابي للدفاتر والسجلات بهدف إبداء الرأي في القوائم المالية الختامية ، وتعبر هذه الأحداث المالية عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة .

كما تعد المراجعة المالية عملية منظمة لجمع وتقديم أدلة الإثبات عن افتراضات حول وقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات وتماشيها مع المعايير المحددة وإيصال نتيجة ذلك إلى الأطراف ذات المصلحة [8] ص11 .

- **مراجعة العمليات:** يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ، ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي ، بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة [9] ص29 .

وللإلمام أكثر بمفهوم مراجعة العمليات نقدم تعريف المعهد الفدرالي المالي الكندي : إن الهدف الأساسي لمراجعة الحسابات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها [8] ص16 .

يمكن التفرقة بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية حسب الطبيعة القانونية : [8] ص27.

- **المراجعة القانونية** : هي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال الفحص السنوي الإجباري التي يقوم بها محافظ الحسابات ، والمعين من طرف المساهمين ، وتهدف إلى المصادقة

على شرعية وصدق الحسابات وتطبيق مبدأ عدم التدخل في التسيير ،كما أن التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات ترسل إلى المساهمين أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة .

- **المراجعة التعاقدية (الاختيارية) :** التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا ، والمهمة تكون محددة حسب اتفاقية تهدف للمصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتقديم إرشادات لتحسين التسيير، والتقارير ترسل إلى المديرية العامة أو المجلس الإدارة .
- **الخبرة القضائية :** التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة ، وتهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة ، ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية والخبير يجب أن يكون مسجل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة [*] . [2] ص10.

2.1.1.أهداف وأهمية المراجعة :

تهدف المراجعة إلى التأكد من مصداقية القوائم المالية للمؤسسة ، وفيما يلي أهم المنافع منها و مسببات الحاجة إليها :

1.2.1.1.أهداف المراجعة الخارجية : نظرا لتطور مفهوم المراجعة عبر السنين تطور بدوره الهدف من المراجعة الخارجية لذلك نجد :

1.1.2.1.1. الأهداف الرئيسية (عامة) :

الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها ، ويتمثل الهدف الأساسي للمراجع الحيادي في التعبير عن رأيه حول مدى

صدق وشرعية الحسابات (*) ، ولغرض تكوين رأي المراجع فإنه يجب تحقيق الأهداف التالية التي تعتبر ميدانية بالنسبة لأعمال المراجع: [11] ص46 .

---

[*] إذا تطرقنا إلى تقسيمات (أنواع) المراجعة من باب أخر ووجهة نظر أخرى نجد مراجعة من نوع خاص تتمثل في مراجعة الجمعيات والهيئات ،بمعنى خروج مهنة المراجعة من دائرة ونطاق المؤسسات الربحية لتتعدى هذا المجال ، وتتشعب وتصل إلى المؤسسات غيرالهادفة للربح.

(*) صدق الحسابات : مادام أنه لايمكن الوصول إلى الحقيقة المطلقة فيفضل استعمال عبارة صدق الحسابات بدلا من حقيقة الحسابات ، هذا الأمر لايمكن تحقيقه على الواقع .

(*) شرعية الحسابات : إن توفر الشرعية يعني إثبات أن القوائم المالية قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها ، وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

- الوجود والتحقيق:الوجود المادي والفعلي للعمليات المسجلة.[12] ص208.
- التقييم : هو التأكد من تقييم كل العمليات والأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها ،كتقييم الاستثمارات. [13] ص17.
- الملكية والمديونية : يعمل المراجع على التأكد من أن كل الأصول هي ملك للمؤسسة ، وكل الخصوم هي التزام عليها .
- الشمولية والكمال : أن كل ما حدث أثناء السنة المالية موضوع الفحص مسجل بصفة كاملة.

2.1.2.1.1. الأهداف الثانوية (الفرعية) :

سعيا وراء تحقيق الأهداف الرئيسية ،يجد المراجع نفسه أمام أوضاع ثانوية ، مما يؤدي به إلى إنجاز أهداف خاصة مثل: اكتشاف أعمال الغش والتزوير ، وتحسين التسيير . [8] ص31.

- اكتشاف أعمال الغش والتزوير : كان اكتشاف مثل هذه الأعمال قديما غاية في حد ذاتها، غير أن هذا الهدف قد أصبح ثانوي أمام الهدف الرئيسي ، أي أن المراجع قد يعثر أثناء أداء المهمة صدفة على أعمال الغش كتلاعب بأموال المؤسسة .
- تحسين التسيير : يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة ، ويقدم تقريرا مفصلا عن نقاط الضعف وكذا الأخطاء المكتشفة ، مما ينتج عنها تحفظات ترفق باقتراحات .إن الأخذ بكل هذا سيؤدي إلى تحسين التسيير . ولكن يبقى الهدف الرئيسي هو الرأي حول شرعية وصدق الحسابات لاغير .

2.1.1.1. أهمية المراجعة :

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة ليست غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية التي يعتمدها المراجع المستقل [14] ص16 .وهذه الأطراف هي كما يلي:

- الإدارة والمسيرين : تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل ، مما يزيد الثقة في هذه البيانات ، في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه . [15] ص8.
- المستثمرين : الذين لديهم الرغبة في الاستثمار في المؤسسة ، حيث يعتمد المستثمرين القوائم المالية المراجعة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخلات والاستثمارات ، بحيث تحقق لهم أكبر عائد [16] ص591 .

- الموردون : الذين يتعاملون مع المؤسسة في عمليات بالأجل .
- البنوك : يهمها التقرير ، لتقييم درجة وحدود التعامل مع المؤسسة في مجال الخدمات المصرفية المختلفة .
- الجهات الحكومية :تعتمد بعض أجهزة الدولة على المعلومات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب ، ولايمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوقة فيها ومعتمدة من قبل المراجع الخارجي المحايد .
- نقابة العمال : تستفيد نقابة العمال من المراجعة بالتعرف على الصورة الحقيقية للمؤسسة وبالتالي المطالبة بالحقوق اللازمة للعمال ، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد تقوم نقابة العمال بالمطالبة برفع الأجور .

3.1.1.الفروض ،والمبادئ التي تقوم عليها المراجعة و المفاهيم ذات العلاقة :

إن المراجعة كنظرية لها قواعد تنظم المهنيين الممارسين لها ، لذلك سنتطرق لفروض و مبادئ المراجعة ، بالإضافة إلى بعض المفاهيم ذات العلاقة بالمراجعة الخارجية .

1.3.1.1. فروض المراجعة :يتكون الفرض من مفهومين أو أكثر تربطهما علاقة معينة [17] ص35، فروض المراجعة الخارجية هي كالتالي : [18] ص18.

- قابلية البيانات للفحص : يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ،ومنه هذا الفرض ينبع من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبة ، التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في :
  - الملائمة : ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين ، و ارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها
  - القابلية للفحص : معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى النتائج نفسها .
  - البعد عن التحيز :معنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .
  - القابلية للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.
- عدم وجود تعارض حتمي بين المراجع ومصلحة الإدارة_: إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين الإدارة والمراجع ، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المراجع ، كذلك المراجع يستطيع إبداء رأيه الفني على أساسها .

- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عاديةأو تواطئية: يثير هذا الفرض نقطة هامة ، وهي مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة ، بمعنى المراجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء الواضحة وعدم مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التواطئية.
- وجود نظام سليم للرقابة يبعد احتمال حدوث أخطاء : يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد إحتمال حدوث الخطأ – ولكن لايبعد إمكان حدوثه – ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية من حيث إمكان استخدام المراجعة الإختبارية بدلا من المراجعة الشاملة .
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية : يعني هذا الفرض أن المراجعين يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة القوائم المالية ، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتدعيم أرائهم .
- المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط : رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المراجع الخارجي أن يؤديها ، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية ، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشير هذا الفرض موضوع " استقلال " المراجع في أداء عمله [19] ، ويمثل الاستقلال سندا أساسيا لحيادة عملية المراجعة
- العناصر والمفرادات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل : ويعني هذا الفرض أن المراجع إذا إتضح له أن العمليات التي قامت بها المؤسسة رشيدة وسليمة وأن الرقابة الداخلية سليمة ، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل ، إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك ، والعكس صحيح .

2.2.1.1.المبادئ التي تقوم عليها المراجعة :

المبادئ هي نتائج مستخلصة من المفاهيم تقوم بتفسير الإجراءات والطرق المتبعة في الميادين التطبيقية ، وتنقسم مبادئ المراجعة الخارجية إلى قسمين : [3] ص23.

1.2.2.1.1.المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : يعني هذا المبدأ المعرفة التامة لطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة ، وعلاقتها بالأطراف الخارجية من جهة ، والوقوف على احتياجات المستعملين للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع القوائم المالية المعدة ، مع مراعاة الأهمية النسبية للأهداف والقوائم المالية .
- مبدأ الموضوعية في الفحص : يشير هذا المبدأ إلى ضرورة التدنية إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة ، من هنا تظهر أهميتها في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع ،وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة أي ما تحتويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة .

2.2.2.1.1.المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

- مبدأ كفاية الاتصال : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المراجع أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة .
- مبدأ الإفصاح : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ،ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية ، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية ، وإبراز جوانب الضعف –إن وجدت – في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والسجلات .
- مبدأ الإنصاف : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.
- مبدأ السببية : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع ،وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

3.2.1.1.المفاهيم المتعلقة بالمراجعة :

المفاهيم هي تصور أو إدراك ذهني مجرد عن ماهية أو جوهر الشيء بحيث يمكن استخدامه أساسا لتحديد العناصر التي تقع في نطاقه وتلك التي خارج نطاقه ، أي هي أساس التفكير [20] ص289 ومن المفاهيم الموجودة في المراجعة مايلي : [21] ص40.

- مفهوم حياد أو استقلالية المراجع :يعني أن على المراجع أن يقوم بمهامه بنزاهة وموضوعية وعدم التحيز ،أي أن يكون محايدا بين إدارة المؤسسة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وبين مستخدمي هذه القوائم .
- العناية المهنية الواجبة : العناية الواجبة هي الفحص المعقول والمقبول من طرف المراجع ،بمعنى أن على المراجع أن يبذل عند قيامه بمهامه المهنية عناية الرجل المعتاد أي بنفس درجة المهارة المتوافرة لدى غيره في نفس المجال .
- أدلة الإثبات : ويعني أن على المراجع أن يقوم بجمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تساعده على تكوين رأيه المهني المستقل عن مدى صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة .
- العرض الصادق والعادل : ويعني أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأكثر ملائمة قد استخدمت في إعداد القوائم المالية ، وأنه في رأي المراجع أن الحقائق الاقتصادية المعروضة بواسطة هذه المبادئ قد تم تقريبها بشكل معقول.
- السلوك الأخلاقي : ويعني أن على المراجع مراعاة والالتزام بمستوى أخلاقيات المهنة وألا يأتي بأي فعل من شأنه أن يحط من كرامة المهنة أو يمس نزاهته أو يضر بمصالح العملاء والمجتمع .

2.1.خطوات إجراء المراجعة والأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

من أجل دراسة المراجعة كإطار له قواعد تحكم المهنيين الممارسين لها ، سنتطرق إلى منهجية ومسار إجراء المراجعة ، إضافة إلى تناول ركائز المدخل الحديث للمراجعة ، المتمثلة في الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة .

1.2.1.خطوات تنفيذ المراجعة

تسير عملية المراجعة الخارجية وفق خطوات و إجراءات تتضمن السير الحسن لها ، سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى المسلك العام لعملية المراجعة وفق ثلاث خطوات تشمل * :

قبول المهمة و تخطيط عملية المراجعة ، تقييم نظام الرقابة الداخلية ، فحص الحسابات و إعداد التقرير النهائي .

---

*للإشارة انه يتم تكوين الملف الدائم في الخطوة الأولى من مراحل تنفيذ المراجعة ، هذا الملف يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة التي تتصف بالديمومة نسبيا ، أما الملف الجاري فيتم تكوينه في المرحلتين الأخيرتين فهو يتعلق بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة مع أدلة الإثبات التي جمعها المراجع .

1.1.2.1.قبول المهمة و تخطيط عملية المراجعة

1.1.1.2.1.قبول المهمة : هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المراجع مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات المراجعة ، والمتمثلة فيما يلي : [22] ص139.

- التحقق من صحة تعيينه ، والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع المراجعة.

- الاتصال بالمراجع السابق :وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه .

- التأكد من نطاق عملية التدقيق .

- الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة : يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها [8] ص69.

- الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة وكذلك أن يطلع على تقرير المراجع السابق.

- الاطلاع على التنظيم الإداري :حيث يتعرف المراجع من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، وتوزيع السلطات والاختصاصات والمسؤوليات بالمؤسسة.

2.1.1.2.1. تخطيط المراجعة عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ،يقوم المراجع بوضع خطة عمل له لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه ما يلي :

- الأهداف الواجب تحقيقها .
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف .
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة و إجراء
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة و إجراء .
- توقيع الشخص المسؤول عن انجاز الاجراء .

فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المراجع على تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية .

2.1.2.1.تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو انها كانت تصب في نفس المضمون .و منه الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والسياسات التي توضع لتؤمن وتؤكد أن الأهداف المحددة من قبل الإدارة قد تم تحقيقها [23] ص56.

و كان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين " نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ،لتحقيق الهدف المتعلق بتامين الحماية للاصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة و تحسين النجاعة " [24] ص71.

من بين أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية نجد: [1] ص242.

الاستبيان (نظام الإستفارات و الأسئلة) ، طريقة التقرير الوصفي ، أسلوب الخرائط التنظيمية وتسمى أيضا بخرائط التدفق .

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على هذا النظام ، يلتزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي :

1.2.1.2.1.جمع الإجراءات : سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة ، يقوم المراجع بجمع المعطيات (القوانين المختلفة ، طرق العمل ...) ومعرفة اكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ،وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير .

2.2.1.2.1.اختبارات الفهم و التطابق : يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه التأكد من انه فهم كل أجزائه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق .

3.2.1.2.1.التقييم الأولي للرقابة الداخلية : إذا تمكن المراجع من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية ،يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذا النظام . فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته ، في حين أن أدت عملية الفحص إلى الاستنتاج بان النظام غير مرضي وانه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات ، يعني استخراج نقاط قوة و ضعف النظام .

4.2.1.2.1. اختبارات الاستمرارية : يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا ،أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة .

5.2.1.2.1.التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية : باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر ،يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره ، عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام .

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف والقوة) يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة مبينا اثر ذلك على المعلومات المالية، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة ،كما تمثل إحدى الجوانب الايجابية لمهمته .

3.1.2.1. فحص الحسابات و إعداد التقرير النهائي

1.3.1.2.1.فحص الحسابات :تنجز مرحلة فحص الحسابات في خطوتين ، تحديد أثار تقييم الرقابة الداخلية ، وإنهاء عملية المراجعة [8] ص69.

- تحديد أثار تقييم الرقابة الداخلية : يسهل أو يصعب فحص الحسابات و القوائم المالية حسب مدى جودة الرقابة الداخلية ، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته و تحرياته المباشرة و إن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.
- إنهاء عملية المراجعة : على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء للمهمة ، وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة ، مراجعة أوراق عمله التي تمثل قاعدة لكتابة التقرير [25] ص316 يعني " الإطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، كما عليه فحص الأحداث مابعد الميزانية (الأحداث اللاحقة*) ".

(*)الأحداث اللاحقة : هي الأحداث التي تحصل بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع .

2.3.1.2.1.إعداد التقرير النهائي:

- **مفهوم التقرير :**

- يعتبر التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدوائر المختلفة كدوائر الدولة المختلفة والمستثمرين وغيرهم ، لأن هذه الفئات تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية .

-إن الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية هو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال [26] ص90، وينظر لتقرير المراجع كمنتج نهائي للمراجعة من جهة وكأداة اتصال بين المراجع ومستخدمي تقريره من جهة ثانية . [27] ص257.

- تتجلى أهمية التقرير كونه يمثل المنتج النهائي للمراجعة ، لذلك فإن الأطراف المهتمة بالمراجعة الخارجية (المساهمون ، الإدارة العمال ،المقرضون ، الزبائن ، الموردون ...) تستفيد من عمل المراجع عن طريق التقرير الذي يعده . [28] ص134.

- **محتوى التقرير :**

- وفق ما جاء في أحد المنشورات الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة لوزارة المالية حول الاجتهادات المهنية المتعلقة بتقرير المراجع المالي القانوني،فإن التقرير يجب أن يحتوي على: [29] ص82.

- تذكير عن كيفية وتاريخ تعيين المراجع .
- تعريف المؤسسة والنشاط المراجع
- القوائم المالية التي تعتبر موضوع المراجعة وأنها ملحقة إلى التقرير مع تأشيرة المراجع على كل قائمة
- احترام الإجراءات المستعملة في مجال المراجعة والإشارة حول طبيعة الأعمال التي أجريت .

- الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير الجيد :نوجز الخصائص الرئيسية لجودة التقرير في الأتي [30] ص79:

- الإيجاز : يجب أن لايكون التقرير مطولا أكثر من اللازم ،وأن لايكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة ،وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

- الوضوح :يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل المعلومات بشكل واضح ،يسهل على القارئ فهمها دون غموض أو احتمال اختلاف المعنى و التفسير .

- الأهمية :يجب أن تكون المعلومات الوارد في التقرير ذات أهمية للأطراف المستفيدة ،وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية .

- الصحة والدقة :يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعينة الاستفادة من تلك المعلومات .

- الصدق والأمانة :يجب أن لا يكون المراجع متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف،وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة .

- إن التقرير يختلف من حيث الشكل والمضمون من بلد لأخر ،إلا أن التقرير الشائع الذي أوصى به المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يحتوي على :

- من ناحية الشكل :يحتوي تقرير المراجعة من حيث الشكل على العناصر التالية :

تاريخ التقرير (الانتهاء من عملية المراجعة) ،الجهة الموجهة لها التقرير ،أسم الشركة تحت الراجعة (يتم ذكرها في صلب التقرير) ، المدة الزمنية التي شملها التقرير ، توقيع المراجع "بنفس الترتيب" [31] ص19.

- من ناحية المضمون : يحتوي على : [32] ص339

عنوان التقرير: من الملائم استعمال مصطلح مراجع مستقل لتمييزه عن تقارير الآخرين .

فقرة تمهيدية :تصف القوائم المالية وبيان أنها أعدت بواسطة إدارة المؤسسة.

فقرة النطاق : تتضمن تحديد لمسؤولية المراجع ،والطبيعة العامة لإجراءات المراجعة ومدى كفايتها .

فقرة الرأي : تتضمن رأي المراجع عن صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة أوضاع المؤسسة

- **أنواع التقارير :** تتعدد التقارير وفقا للزاوية التي ينظر لها : [33] ص93

من حيث درجة الالتزام : تنقسم إلى :

- التقارير الخاصة : هي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة ، ناتجة عن المراجعة التعاقدية .

- التقارير العامة : هي التقارير المعدة تماشيا مع النصوص القانونية (إلزامية)

من حيث محتوياتها من معلومات :تنقسم إلى :

– التقرير القصير : وهو التقرير المتعارف عليه في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة ، كندا ، بريطانيا ...، ويستخدم لتوصيل للمعلومات للأطراف المعينة .

– التقرير المطول : يعد المراجع هذا النوع من التقارير المفصلة ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة .

من حيث إبداء الرأي :تنقسم إلى :

– الرأي المطلق (بدون تحفظ) : يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع أن القوائم المالية ممثلة لواقع المؤسسة .

– الرأي المتحفظ : يصدر هذا الرأي عند وجود بعض الملاحظات والاعتراضات ، كما لا بد من ذكر موضوع التحفظ ، وسببه وأثره على القوائم المالية .

– الرأي المعاكس (السلبي، المضاد) : يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقة للمؤسسة ،ويقع على المراجع مسؤولية ذكر الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي .

– الامتناع عن إصدار الرأي : يصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية لإبداء الرأي ،سواء كان ذلك بسبب تضييق نطاق المراجعة أو وجود ظروف استثنائية .

2.2.1.مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة

يعتبر مفهوم الأهمية النسبية أكثر أهمية في المراجعة من حيث مجالات إصدار الأحكام المهنية وبالتالي أصبحت تعتبر الأهمية النسبية من الأسس الهامة لمدخل المراجعة الخارجية الحديث.

تعرف لجنة معايير المحاسبة الدولية الأهمية النسبية كما يلي :

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات [34] ص249.

ويعرف البعض الأخر الأهمية النسبية على أنها " مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية ، في ضوء الظروف المحيطة ،والذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المعقول الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه ، من خلال الإغفال أو التحريف " [35] ص165.

يجب أن يقدر المراجع في بداية عملية المراجعة المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية ، ويعبر هذا المقدار عن القيمة القصوى التي يعتقد المراجع أن القوائم المالية يمكن أن تحتوي على تحريف يساويها ، ويعد هذا الحكم من أهم القرارات التي يتخذها المراجع ، ويتطلب قدرا كبيرا من الحكم المهني .

إذن تقدير الأهمية النسبية هو موضوع تقدير شخصي للمراجع في ضوء بعض الاعتبارات والعوامل منها : [36] ص155.

- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق، أي أن تحديد الانحراف الهام يكون بشكل نسبي بالنظر إلى رقم الأعمال أو النتائج ...إلخ

- يجب أن يوضع أساس منطقي لتقييم وتحديد الأهمية النسبية .

- مراعاة الظروف المحيطة بعمل المراجعة كالتلاعبات ،العقود المبرمة مع الأطراف الخارجية ..إلخ

ومن العوامل النوعية التي تؤثر على الأهمية النسبية : [37] ص190.

- المبالغ المتعلقة بالمخالفات المقصودة تكون أكثر أهمية عن حالة الأخطاء غير المقصودة حتى ولو كانت مبالغ الاثنين متساوية لأن المخالفات تعكس مستوى أمانة الإدارة ومدى الاعتماد عليها.

- الخطأ البسيط قد يعتبر هاما إذا كان ناتجا عن التزام تعاقدي مثلا : إذا كان صافي رأس المال العامل الموجود بالقوائم المالية أكبر بمبلغ صغير عن الحد الأدنى الموجود في اتفاقية القرض ، وإذا كان صافي رأس المال العامل الصحيح أقل من الحد الأدنى المطلوب في اتفاقية القرض للوفاء بالقرض ، سيتأثر تبويب كل من الالتزامات الجارية وغير الجارية بشكل جوهري .

3.2.1.مخاطر المراجعة

جاء هذا المطلب ليقدم أهم العناصر المساعدة على تدنية مخاطر المراجعة ويمكن المراجع من أن يصل على ضوئها إلى رأي فني يعكس الواقع الفعلي للقوائم المالية للمؤسسة هذا من جهة ومن جهة أخرى تدنية جميع المخاطر التي تعيق هذه المراجعة.

1.3.2.1.مفهوم مخاطر المراجعة و مكوناتها

1.1.3.2.1.خطر المراجعة هو خطر كون القوائم المالية تحتوي على أخطاء لم يكتشفها المراجعون ويترتب عن ذلك إبداء رأي خاطئ ومضلل حول القوائم المالية [38] ص166.

وفي تعريف آخر تعرف مخاطر المراجعة على أنها " المخاطر المترتبة على احتمال قيام المراجع بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية ، فقد تكون القوائم المالية غير معبرة تعبيرا

صحيحا وواضحا عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة، ويفشل المراجع في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريرا غير متحفظ (نظيف) [39] ص21.

ويسعى المراجع للحصول على فهم معمق للمؤسسة ونظامها المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من اجل التخطيط الفعال لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول ، وبالتالي يعتبر خطر

المراجعة المقبول :مقياس لمدى استعداد المراجع للقبول باحتمال أن تكون القوائم المالية محرفة بعد الانتهاء من مراجعتها ومع ذلك يبدي عليها رأيا غير متحفظ . [40] ص248.

2.1.3.2.1.مكونات مخاطر المراجعة : تحتوي مخاطر المراجعة ثلاث عناصر رئيسية تتمثل في: [41] ص58.

– المخاطر الملازمة : يعني خطر حدوث الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية وذلك بافتراض تجاهل وجود إجراءات فعالة ومناسبة للرقابة الداخلية .

– مخاطر الرقابة: تتمثل في الخطر الناجم عن عجز أو فشل نظام الرقابة الداخلية ، في منع أو اكتشاف الأخطاء المادية أو تصحيح التحريفات وللإشارة لا يوجد أي نظام رقابة داخلي يمنع وقوع الأخطاء بنسبة 100 % .

– مخاطر عدم الاكتشاف : تعرف بأنها المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة ، والتي يمكن تقليصها من خلال القيام بمراجعة شاملة .

يمكن للمراجع أن يقع في نوعين من المخاطر هما : [42] ص76.

- مخاطرمن النوع الأول(مخاطر ألفا α) :وهي مخاطر أن يرفض المراجع القوائم المالية محل المراجعة على اعتبار أنها محرفة تحريفا جوهريا بينما هي في حقيقتها غير محرفة.

- مخاطر من النوع الثاني (مخاطر بيتاβ) :وهي أن يقبل المراجع القوائم المالية على أساس أنها لا تحتوي على معلومات محرفة تحريفا جوهريا ، بينما هي تحتوي تحريفات جوهرية

2.3.2.1.ضبط مخاطر المراجعة

للحد من مخاطر المراجعة و تدنيتها للمستوى المعقول لابد على المراجع جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة ، بحكم وجود علاقة عكسية بين أدلة الإثبات ومخاطر المراجعة .

1.2.3.2.1.مفهوم أدلة الإثبات : يشير مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي إلى أن أدلة المراجعة تعني جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبنى عليها المراجع رأي المراجعة . [43] ص306.

2.2.3.2.1.وسائل الحصول على أدلة الإثبات: يستعمل المراجع عددا من الوسائل في جمع المعلومات ، وتتمثل هذه الوسائل في : [44] ص101.

- الجرد الفعلي :يعني قيام المراجع بمعاينة الشيء موضوع الفحص ، حيث يقوم بعملية العد ، أو الوزن أو القياس ، والهدف من ذلك هو التحقق من الوجود المادي .
- الفحص الحسابي : تعني فحص الدفاتر والسجلات والكشوف والقوائم المالية .
- الفحص المستندي : وتعني التأكد من صحة وقانونية المستندات وكفايتها كأدلة إثبات .
- المصادقات : وتعني الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من شخص خارج المؤسسة بهدف التأكد من صحة رصيده الظاهر بدفاتر المؤسسة ، وتعتبر المصادقات من أقوى أدلة إثبات للإقناع ، وتتنوع المصادقات كما يلي :
  - المصدقات الإيجابية : وفي هذا النوع يلتقي المرسل إليه خطابا يذكر فيه رصيد حسابه ويطلب منه الرد كتابة على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة الرصيد ،وفي حالة عدم صحة الرصيد يطلب من المرسل إليه ذكر الأسباب .
  - المصادقات السلبية : وفي هذا النوع يطلب من المرسل إليه الرد فقط في حالة وجود خطأ في رصيد حسابه الموضح بالمصادقة .
  - ج -المصدقات العمياء : وفي هذا النوع لا يذكر المراجع قيمة الرصيد في المصادقة وإنما يطلب من المرسل إليه توضيح قيمة رصيد حسابه لدى المؤسسة .
- الملاحظة: تتم بمقارنة ماهو مسجل في دفاتر المؤسسة مع ما تم ملاحظته بطريقة مباشرة
- الاستفسارات : وتقوم هذه الوسيلة على أساس توجيه أسئلة والحصول على إجابات مرضية عنها سواء في شكل رسمي مكتوب أو إجابات شفوية .
- الفحص التحليلي : في الآونة الأخيرة أصبح المراجعون يهتمون بالمراجعة التحليلية ،وذلك بالوقوف على مؤشرات المؤسسة مقارنة بسنوات سابقة أو بمؤسسات أخرى ذات نفس النشاط، وبالتالي دراسة وتحليل هذه المؤشرات تمنح لمحة مستقبلية تعمل على التقليل من المخاطر .

- الفحص التحليلي هو تقويم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات بين الأصدة المالية وغير المالية [45] ص52، والهدف من الفحص التحليلي هو الحصول على مؤشرات معينة تظهر وتبين للمراجع بعض الحقائق والمعلومات .
- يستعمل الفحص التحليلي في : [45] ص53.
  - في مرحلة التخطيط : لمساعد المراجع على تحديد طبيعة ، ووقت ومدى (مجال) إجراءات المراجعة .

- في مرحلة المراجعة التفصيلية : للحصول على أدلة حول قرار يتعلق بالنشاط أو بالأرصدة .
- في مرحلة إبداء الرأي : من خلال مقارنة الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية للسنة محل المراجعة مع السنة السابقة لاكتشاف أي انحرافات والوصول إلى القناعة حول الصورة الكلية للقوائم المالية .

3.1.لجان المراجعة وفجوة التوقعات ، والتناسق الدولي

تعتبر كل من لجان المراجعة وفجوة التوقعات من أهم المفاهيم الحديثة في المراجعة لما لها من أهمية في تطوير المراجعة ، لذا سيتم التطرق إلى لجان المراجعة في المطلب الأول ، وفجوة التوقعات في المطلب الثاني ، والتحدث عن الانسجام والتناسق الدولي للمراجعة في المطلب الأخير.

1.3.1. ماهية لجان المراجعة

تعتبر لجان المراجعة كهمزة وصل بين المراجع والمسؤولين في المؤسسة ، تبعا للأدوار التي تلعبها والأهمية و الفوائد المنبثقة منها، وفقا لمساهمتها في تطوير المراجعة .

1.1.3.1. نشأة وتطور لجان المراجعة

لا يوجد تحديد تاريخي لأصل إنشاء لجان المراجعة ، إلا أن أغلب الكتاب يرجعها إلى سنة 1939 ، ويمكن القول أن المحافظة على استقلال المراجع الخارجي هو الأساس في نشوء فكرة وجود لجنة المراجعة لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل المراجع الخارجي والإدارة [46] ص313.وللإشارة أصدرت هيئة الأوراق المالية sec رأيا مشابها سنة 1940 [47] ص16، وأكد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1977 ، على ضرورة إنشاء لجان المراجعة ، تتكون أعضاؤها من مجلس الإدارة من غير المديرين (غير التنفيذيين) [48] ص140 ،من طرف جميع المؤسسات التي ترغب في تسجيل أسهمها في البورصة اعتبارا من 30 جوان 1978 . [49] ص75

وبالتالي يتضح أن التوجه العام في كل من أمريكا وبريطانيا يحفز على تكوين لجان المراجعة بينما هناك إلزام في كندا لتكوين مثل هذه لجان ، ولقد سعت في المملكة العربية بتبني فكرة لجان المراجعة وجعلها ملزمة لجميع الشركات المساهمة اعتبارا من عام 1994 . [50] ص41.

2.1.3.1. تعريف وأهداف لجان المراجعة

1.2.1.3.1.التعريف : عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانوني AICPA لجان المراجعة على أنها: [49] ص76" لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ،ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية "

كما عرف القانون البنكي الفرنسي لجان المراجعة على أنها [51] " تمثل الوسيط بين إدارة المؤسسة ومحافظ الحسابات والمراجعين الداخليين ، فهي تشكل مجموعة عمل تسمح لمجلس الإدارة من تنظيم نقاشة بتوكيل بعض الأعضاء بإعداد التقارير حول المسائل الكبرى "

2.2.1.3.1.الأهداف : تقوم اللجنة بمساعدة مجلس الإدارة في مسؤولياته الخاصة بالإشراف على إعداد القوائم المالية والتأكد من سلامة الإفصاح بها وتتمثل أهم أهدافها في : [52].

- مساعدة مجلس الإدارة في المهام المسندة إليه خاصة مايتعلق منها بالجانب المالي والمحاسبي
- حماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة بينهم .
- توفير المعلومات بشفافية ووضوح بالإضافة إلى تحديد مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة (واجباتهم وحقوقهم).

3.2.1.3.1.مهام لجان المراجعة :

تتولى لجان المراجعة المهام التالية [53] ص22:

- مراجعة القوائم المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة وإبداء الرأي فيها .
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في المراجعة والاتفاق عليها
- المناقشة مع المراجعين الخارجين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية المراجعة .

- المناقشة مع المراجعين الخارجيين والداخليين لتقيم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و إدارة المخاطر فيها .
- مناقشة التقارير المالية مع الأطراف المعنية داخل المؤسسة [54] ص26.
- التوصية بتعيين ، تحديد أتعاب ، متابعة أعمال وعزل المراجع الخارجي (تقديم الخدمات والاستشارات). [55] .
- فحص وإبداء الرأي على السياسات المحاسبية المتبعة وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة في شأنها .
- القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة ، والتي لها صلة بأعمال المراجعة والرقابة.

4.1.3.1.طبيعة عمل لجان المراجعة :

إن الظروف التي أوجدت لجان المراجعة كانت محددا رئيسيا في تحديد الأهداف المتوخاة منها وكذا موجها أساسيا لاختيار أنماط وأساليب وأدوات عمل هذه اللجان ، بما يسمح من أداء مستويات مقبولة من الأداء الميداني لها، خاصة في ظل تزايد البحث عن المعلومات المالية حول واقع المؤسسات الاقتصادية .سوف نحاول في هذه النقطة التركيز على طبيعة عمل اللجنة من خلال: - تحسين جودة المراجعة الخارجية

- تحسين جودة التقارير المالية .

– تحسين جودة المراجعة الخارجية :

تتوقف جودة المراجعة الخارجية على القدرة على تلبيتها للاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين، وكذا على تمثيل مخرجاتها للواقع الفعلي للعناصر المقرر عنها ، لذا وبغية تحسين جودة المراجعة الخارجية ينبغي التركيز على : [56] ص167.

- جودة خطة المراجعة
- جودة الرقابة المحاسبية
- جودة نتائج المراجعة

– تحسين جودة التقارير المالية :

يمكن للجنة المراجعة المساهمة بشكل فعال في تحسين جودة التقارير المالية المؤسسات ، وذلك عن طريق القيام ب : [49] ص91.

- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين : وهذا عن طريق التوصية باختيار المراجعين الخارجيين وتغييرهم ،وتحديد أتعابهم ، حيث جاءت لجنة المراجعة لتنوب عن المساهمين في اقتراح اقتناء المراجعين الخارجيين [57] ص124، وكذا فحص جوانب عدم الاتفاق بينهم وبين الإدارة .
- فحص نظام الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين : وذلك عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ،فحص تقارير وخطة وجودة عمل المراجعة الداخلية ، التأكد من التكامل بين أعمال المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي .
- فحص التقارير المالية : وذلك عن طريق فحص السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات فيها، تقييم التقديرات المحاسبية المطبقة ، التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح ،التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ....إلخ

2.3.1.ماهية فجوة التوقعات

سيتم التعرف على الفجوة وخصائصها والأسباب المؤدية لها وبعض الحلول لتضييقها ومعالجتها.

1.2.3.1.مفهوم فجوة التوقعات

نتناول مفهوم الفجوة من خلال الوقوف على تعريفها و خصائصها ، و ذلك كما يلي :

1.1.2.3.1.تعريفها:لقد عرفت فجوة التوقعات بأنها عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية، و مستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين ، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات. [58] ص270.

فقد يكون لدى هؤلاء المستخدمين توقعات و رغبات معينة من خلال المراجعة و نتيجة لتفاوت أهداف المراجعة و رغبات مستخدمي القوائم المالية،و التي تكون عادة رغبات مكلفة بالنسبة للمراجعين مما يؤدي إلى عدم تلبية عددا من تلك الرغبات،و بالتالي إلى وقوع ما يسمى بفجوة التوقعات[59] ص175

2.1.2.3.1.خصائص فجوة التوقعات:تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعدة سمات منها: [60] ص7.

- فجوة التوقعات دائما ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات المراجعين .

- فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها، لأنها غير محددة بالمتغيرين .

- فجوة التوقعات كمية و نوعية،بمعنى أن فائض الطلب على خدمات المراجع هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته و مسؤولياته من جهة،و فائض في جودة أدائه المهني من جهة أخرى .

- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة و المجتمع .

- فجوة التوقعات دولية و نسبية،أي تعاني منها دول العالم ككل و لكن بدرجات مختلفة.

2.2.3.1.أسباب وجود فجوة التوقعات .

تحدد الأسباب المؤدية إلى الفجوة كالآتي: [61] ص46

-اختلاف و تعدد التوقعات للمجتمع آو لمستخدمي تقرير المراجع فيما يتعلق بطبيعة المراجعة ومسؤوليات المراجع و معايير المراجعة و الاستقلالية و تقرير المراجع .

- التصورات المختلفة للأداء الفعلي للمراجعين

- مدى منطقية و معقولية التصورات المختلفة للمجتمع.

-عدم كفاية الأداء الفعلي للمراجعين.

-التوقعات المختلفة للمجتمع مرتبطة بمصالح و أهداف أصحاب هذه التوقعات و التي قد يكون بعضها واقعي و البعض الآخر غير واقعي.

3.2.3.1.مكونات الفجوة و أثارها

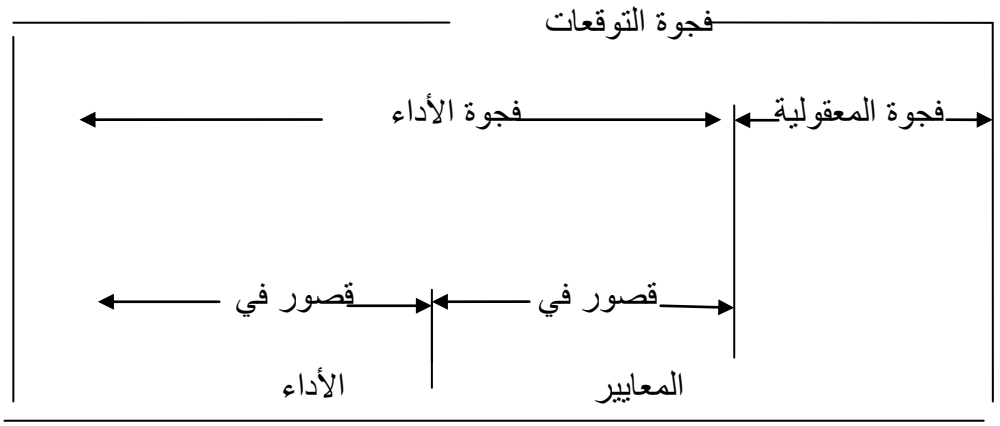
1.3.2.3.1.مكونات فجوة التوقعات:تتكون فجوة التوقعات في المراجعة من المكونات الآتية: [49] ص7

-فجوة المعقولية:التي تتمثل في التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من المراجع،و ما يستطيع أدائه بصورة معقولة.

-فجوة الأداء:التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المراجع،و بين الأداء الفعلي له،و يمكن تقسيم هذه الفجوة الى مكونين هما:

*الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع،و بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة،و يطلق على تلك الفجوة **عدم كفاية أو قصور في معايير المراجعة.**

*الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة،و بين الأداء الفعلي له،و يطلق على تلك الفجوة **عدم كفاية أو قصور في الأداء.**و يوضح الشكل التالي تلك المكونات:



الأداء الفعلي للمراجعين مايمكن للمراجعين القيام به الأداء الذي توقعات المستخدمين من المراجعة

المستخدمين أنه يمكن

للمراجعين القيام به

بدرجة معقولة

الشكل رقم(1-1):مكونات فجوة التوقعات في المراجعة [42] ص10

2.3.2.3.1.أثار فجوة التوقعات: تخلف فجوة التوقعات أثار عديدة،فتؤثر بشكل مباشر على الأطراف الخارجية عن المؤسسة.و يمكن أن نميز في هذا الإطار بين نوعين الآثار:

*** أثار سلبية:**تبرز من خلال:

- يشكل رأي المراجع أحد أهم الدعائم في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين في البورصة، فحدوث فجوة التوقعات (اختلاف فيما كان ينتظره المستثمرين)يؤدي إلى رفضهم و عدم تصديقهم لتقرير المراجع،جل هذا يحول إلى عدم إمكانية الاستثمار.

- تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهمة المراجعة،باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق القوائم المالية.

*** أثار ايجابية:**مما سبق يظهر أن اتساع الفجوة لها أثار سلبية منها ما ذكر،و لها أثار ايجابية،تتمثل في:تفعيل دور المنظمات المهنية و الاهتمام بمختلف الأنظمة التي لها علاقة بالمراجعة.

4.2.3.1.تضييق فجوة التوقعات

من بين سبل التضييق و معالجة الفجوة ما يلي: [62]

1.4.2.3.1.المهمات المرتبطة بالمراجع و هي:

-دعم استقلال و حياد مراجع الحسابات

-زيادة مستوى جودة المراجعة و أداء المراجع

24.2.3.1.مهمات مرتبطة بمستعملي التقرير و المنظمات المهنية و هي:

-زيادة وعي المجتمع بطبيعة عملية المراجعة و دور المراجع وواجباته

-تدعيم دور المنظمات المهنية الرقابي .

3.3.1.التناسق الدولي في تطبيق المراجعة

إن كلمة توحيد يختلف مفهومها كظاهرة شملت كل الميادين الاقتصادية فالبعض يرى أن مفهوم التوحيد مفهوم صعب الوصول إليه ،وبهذا الصدد يرون أن مفهوم الانسجام أوالتناسق الدولي في تطبيق المراجعة هو المفهوم الأقرب(الأصح)، و من ثم لابد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير و التناسق و يكمن الفرق الأساسي بينهما في ان التوحيد يعني ان تكون هناك معايير موحدة حول العالم ، بينما التناسق يعني ان تسن كل دولة معاييرها بما يتلائم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى[63] ص23.

ويمكن الإشارة إلى أن توحيد المراجعة على المستوى الدولي ،لن يكون كافيا اِلا اِذا تناولناها في ظل ظاهرة العولمة التي تسعى اِلى تعميم تجربة الاِتحاد الدولي للمحاسبين من خلال اللجنة الدولية للمراجعة على كل الدول ،بهدف الوصول اِلى الاِنسجام في التطبيقات الدولية للمراجعة ،خاصة في ظل اِنتشار الشركات المتعددة الجنسيات وإمكانية الاِستثمار في أسواق المال الدولية .في هذا الاِطار نتناول تعريف للاِنسجام على أنه " إمكانية القيام بتطبيقات متنوعة للمراجعة بفرض إعداد المقاربات فيما بين الدول ،ففي ظل ذلك ينبغي أن نؤسس المراجعة على مستوى الأقطار وفق

الأطر الدولية من جهة ومن جهة أخرى وفق ما تقتضيه عملية المراجعة والحاجة الوطنية ." [5] ص173

4.1.معايير المراجعة الدولية

إن زيادة الإنفتاح الدولي و التوجه نحو العولمة جعل من المراجعة الخارجية تأخذ البعد الدولي في إطار معايير المراجعة الدولية، الأمر الذي ظل يؤكد على ضرورة وجود إطار نظري موحد وعالمي للمراجعة كجانب نظري و عملي. وبهذا سنتناول في هذا المبحث ماهية معايير المراجعة الدولية (تعريف ،أهداف وأهمية)، ولجنة المعايير في المطلب الأول وفي المطلب الثاني تصنيف المعايير الدولية وتقسيماتها ،وفي المطلب الثالث الوقوف عند بعض المعايير .

1.4.1.ماهية المعايير الدولية للمراجعة والهيئة المكلفة بإعداد المعايير

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى مفهوم المعايير في الفرع الأول ،وإلى لجنة معايير المراجعة الدولية في الفرع الثاني .

1.1.4.1.ماهية معايير المراجعة الدولية

1.1.1.4.1.تعريف المعايير: تتضمن المعايير الدولية للمراجعة على المبادئ والإجراءات والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية .

المعايير الدولية للمراجعة هي قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية،و بالتالي فان المعايير الدولية للمراجعة تمثل نموذج لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم. [3] ص60

2.1.1.4.1.أهمية المعايير(الفوائد):تكتسي المعايير الدولية أهمية كبيرة بالنسبة للمراجعين و مستخدمي تقاريرهم ،حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة المراجعة و سد حاجاتهم من جهة،و سد الحاجة الملحة و المستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى،و تستفيد عدة جهات من هذه المعايير كالجمعيات المهنيين،و النقابات، و

الجامعات و المعاهد و مختلف المؤسسات التكوينية،المحللون الماليون والمستثمرين ،و الصحف و المجلات المهنية المتخصصة،و مصالح الضرائب.....الخ. [1] ص99

و نتيجة للأهمية الكبيرة للمعايير الدولية للمراجعة،فان أكثر من 55 دولة تبنت هذه المعايير. [64]

3.1.1.4.1.أهداف المعايير: تسعى هذه المعايير إلى تحقيق مايلي:

-معالجة إحتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة الجنسيات

- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية صالحة للمقارنة التحليل المالي .

- زيادة فعالية وجودة تقرير المراجع لكون المعايير الدولية للمراجعة غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو إقتصادية أو إجتماعية .

- وجود المعايير الدولية للمراجعة بجنب معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الإعتبار الدولي أكثر من إعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

2.1.4.1.الهيئة المكلفة بإعداد معايير المراجعة الدولية

انبثقت لجنة المعايير الدولية للمراجعة من إتحاد المحاسبين الدولي، و عليه قبل أن نتطرق إلى اللجنة التي تتولى إعداد وإصدار معايير المراجعة(IAPC)نقف أولا وبصفة عامة عند الاتحاد الدولي للمحاسبين .

1.2.1.4.1.الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

وهو منظمة عالمية للمحاسبة تأسس عام 1977 ،يخدم المصلحة العامة بتعزيز مهنة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنة عالية المستوى و التشجيع على اعتمادها[65] ص110. و يضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات مراجعة الحسابات و الضمان، و التعليم و السلوك و آداب المهنة المحاسبية[66] ص49.ويضم الاتحاد في عضويته بعض الدول العربية مثل:البحرين و مصر و العراق و لبنان والسعودية و تونس و المغرب .

و ينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية :

لجنة التعليم- لجنة السلوك المهني – لجنة المحاسبة المالية و الإدارية – لجنة القطاع العام.

2.2.1.4.1.لجنة المراجعة الدولية IAPC:

أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لاصدار مسودات معايير المراجعة و الخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

و يتم تعيين أعضاء لجنة IAPCمنقبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد .وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة،و ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة.و يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد. [67] ص71

ويقوم بإصدار و تعديل المعايير حاليا مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية IAASBوالذي يهتم إضافة إلى المراجعة بالفحص و التأكيد و الخدمات التي لها علاقة بهذا .

3.2.1.4.1. إصدار المعايير الدولية للمراجعة:

يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي: [68] ص140

-يتم تكوين لجنة فرعية لاختيار المواضيع التي تحتاج الى دراسة تفصيلية .

-تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة للموضوع المختار.

-تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

-إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (الوكالات) و كذا المنظمات الأعضاء بهدف الحصول على كافة الانتقادات و التعليقات على المسودة .

-تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.

-بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية، ويحدد سريانه .

2.4.1.تصنيف المعايير الدولية للمراجعة

إن معايير المراجعة المتعارف عليها تكمن في ثلاث مجموعات و هي[69] ص9

-المعايير العامة (الشخصية):وهي تحتوي على التأهيل العلمي و العملي،الإستقلالية و الحياد و بذل العناية المهنية .

- معايير العمل الميداني:و تتمثل في التخطيط و الإشراف على أعمال المساعدين،فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية،و جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة .

-معايير إعداد التقرير:التي تتمثل في مدى اِحترام المبادئ المحاسبية عند اِعداد القوائم المالية،تحديد الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من دورة إلى أخرى، إبداء الرأي و توضيح مستويات الإفصاح.

اِنطلاقا من هذه المعايير حاولت لجنة المعايير الدولية للمراجعة التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للمراجعة و التأكيد(IAASB)المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد و تصنيفها في شكل مجموعات نلخصها فيما يلي[70] :

الجدول رقم (1-1) : تصنيف المعايير الدولية للمراجعة [70]

التصنيف	الأصناف و عناوين المعايير
199-100	الصنف الاول: معايير الامور التمهيدية
100	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق و الخدمات ذات العلاقة
110	اطار المصطلحات
120	اطار المعايير الدولية للتدقيق
299-200	الصنف الثاني:معايير المسؤوليات
200	الاهداف العامة للمراجع المستقل ومرافقة المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق
210	الاتفاق حول اجال مهمة المراجعة
220	رقابة جودة مراجعة القوائم المالية
230	توثيق المراجعة
240	التزامات المراجع فيما يتعلق باعمال الغش اثناء مراجعة القوائم المالية
250	مراعاة القوانين و الانظمة عند تدقيق القوائم المالية
260	الاتصال مع مسؤولي المؤسسة او الحوكمة
265	الاتصال مع الاشخاص القائمين على حوكمة الشركة و الادارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية
399-300	الصنف الثالث: معايير التخطيط
300	تخطيط مراجعة القوائم المالية
315	تحديد و تقييم مخاطر الاخطاء المعبرة عن طريق معرفة المؤسسة و محيطها
320	الأهمية النسبية في تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة
330	إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر
499-400	الصنف الرابع: معايير نظام الرقابة الداخلية
402	العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية
450	تقييم الانحرافات المكتشفة عند التدقيق

599-500	الصنف الخامس: معايير ادلة الاثبات
500	ادلة الاثبات
501	ادلة الاثبات- اعتبارات اضافية لجوانب خاصة
505	مصادقات خارجية
510	التكليف بالمراجعة لاول مرة-الارصدة الافتتاحية
520	الاجراءات التحليلية
530	العينات في عملية التدقيق
540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المعتمدة على القيمة العادلة
550	الاطراف ذات العلاقة
560	الاحداث اللاحقة لتاريخ الاقفال
570	استمرارية النشاط
580	التصريحات المكتوبة(اقرارات الادارة)
699-600	الصنف السادس: معايير الاستفادة من عمل الاخرين
600	جوانب خاصة - مراجعة القوائم الماليةللمجمعبما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع
610	استعمال اعمال المراجعين الداخليين
620	استعمال اعمال خبير معين من طرف المراجع
799-700	الصنف السابع: معايير استنتاجات المراجعة و اصدار التقارير
700	اساس الراي و تقرير المراجع حول القوائم المالية
705	ابداء راي يحتويتعديلات في تقرير المراجع المستقل
706	فقرات الملاحظات و فقرات حول نقاط اخرى في تقرير المراجع الخارجي
710	المعلومات المقارنة و القوائم المالية المقارنة
720	مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها
899-800	الصنف الثامن:معايير تتعلق بمجالات متخصصة
800	جوانب خاصة - مراجعة قوائم مالية مقررة طبقا لمرجع محاسبي خاص
805	جوانب خاصة - مراجعة قوائم مالية منفردة و عناصر و حسابات خاصة لقائمة مالية
810	جوانب خاصة - تقرير ملخص حول قوائم مالية

المصدر : Norme internationale d'audit (ISA) 330,traduction française modifiée en février 2011, http://www.fidef.org/content/documents/espace-traduction/ifac-normes/isa/ .pdf

هناك معايير أخرى كثيرة تمس مجالات عديدة كالمجالات المتخصصة و معايير المراجعة الداخلية و غيرها من المعايير.

3.4.1.دراسة بعض المعايير

سوف يتم الوقوف عند بعض المعايير الدولية للمراجعة ،وذلك باختيار المعايير التي تتلائم و تتناسب مع المعطيات (العناصر) التي تم تناولها في المباحث السابقة أي التي لها علاقة مع ما تم التطرق له .

1.3.4.1.دراسة بعض معايير التخطيط

بالنسبة لتخطيط عملية المراجعة و تنفيذها فتتوفر في ذلك جملة من المعايير الدولية، لكننا سنقف على المعيارين التاليين:

1.1.3.4.1. المعيار الدولي رقم 320: الأهمية النسبية في تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة.

- نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط و أداء عملية مراجعة القوائم المالية.

- هدف المعيار:الغرض من هذا المعيار هو وضع قواعد و توفير توجيهات حول مفهوم الأهمية النسبية، وعلى المراجع الأخذ في الحسبان الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة.

حيث يكون العنصر ذوأهمية نسبية حسب التقدير المهني للمراجع

- تعريف الأهمية النسبية : تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، و تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة.

- متطلبات المعيار :يأخذ المراجع الأهمية النسبية بعين الاعتبار عند ما: [71] ص79

- التخطيط للمراجعة: حيث يحدد المراجع طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة .

- تقييم أثر الأخطاء الجوهرية: على المراجع أن يحصل على تأكيد معقول من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية و مناسبة من اجل تقليل مخاطر التدقيق (المراجعة) إلى مستوى منخفض مقبول. و مخاطر التدقيق هي: بأن يبدي المراجع رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية تحتوي على أخطاء أو تلاعبات جوهرية.

تعمل الأهمية النسبية على دراسة الأخطاء المكتشفة و بالتالي تخفيض تلك المخاطر عن طريق توسيع نطاق المراجعة، وإبلاغ الإدارة بالوضع من اجل تصحيح الأخطاء .

يمكن الاستخلاص انه توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق ، اي كلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر المراجعة والعكس[72] ص145، ويأخذ المراجع في الحسبان العلاقة العكسية بينهما عندما يقرر طبيعة و توقيت و مدى الإجراءات .

2.1.3.4.1.المعيار الدولي رقم 330: إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر

سيتم عرض هذا المعيار كما يلي[73]:

- نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع في تخطيط و تنفيذ الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي يتم تحديدها و تقييمها أثناء مراجعة القوائم المالية.

-هدف المعيار: يهدف المراجع إلى الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية من خلال تخطيط و تنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

- تعريفات:

- إجراء جوهري: هو إجراء تدقيق مصمم للكشف عن الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات،و تشمل الإجراءات الجوهرية الآتي :

-الاختبارات التفصيلية(فئات المعاملات و أرصدة الحسابات و الحسابات و الافصاحات) ،و

-الإجراءات التحليلية الجوهرية.

-اختبار أنظمة الرقابة: هو إجراء مصمم لتقييم فعالية أنظمة الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية أو الكشف عنها و تصحيحها.

- المتطلبات:

- ينبغي على المراجع أن يصمم و ينفذ استجابات كلية لتتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الموجودة على مستوى القوائم المالية.

- ينبغي على المراجع أن يصمم و يؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها و توقيتها و نطاقها الى المخاطر المقيمة للتلاعبات الجوهرية عند مستوى الإثبات و تستجيب لها.

- عند تحديد إجراءات التدقيق التي يتم أدائها، على المراجع:

* دراسة تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات و رصيد حساب و إفصاح.

* الحصول على أدلة أكثر إقناعا كلما ازداد تقييم المراجع للمخاطر.

* يتعين على المراجع تصميم و أداء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة.

* ينبغي أن يحصل المراجع أثناء تصميم و أداء اختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما ازداد اعتماده على فعالية نظام رقابة معين .

2.3.4.1. أدلة الإثبات و الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة و الإجراءات التحليلية

يحتاج المراجع لدعم رأيه النهائي جملة من الإجراءات بغرض إثبات صحة رأيه في القوائم المالية ، و التي قد يصل إليها عن طريق وثائق ، تحليلات ، مصادقات من الغير وغيرها من الإثباتات التي أصدرتها لجنة المراجعة الدولية في المعايير التالية :

1.2.3.4.1. المعيار الدولي رقم 500:أدلة الإثبات

- هدف ونطاق المعيار: الغرض من المعيار هو عرض الإجراءات اللازم إتباعها لتحديد كم وجودة أدلة الإثبات في المراجعة إلي جانب عرض إجراءات الحصول علي مثل هذه الأدلة حيث يجب أن يحصل المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة[74] ص59.

- تعاريف :

- تعريف أدلة الإثبات :هي المعلومات التي يحصل عليها المراجع للوصول الى استنتاجات بغرض إبداء رأيه المهني. [75] ص177

- تعريف أدلة الإثبات الكافية والملائمة :

الكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات ،أما

الملائمة فهي قياس لنوعية الأدلة وجودتها وموثوقيتها .

يتأثر الحكم الشخصي للمراجع فيما يتعلق بمدي كفاية وملائمة الأدلة بعدة عوامل منها:

- تقدير المراجع لطبيعة ومستوي المخاطر الكامنة(الملازمة) في عملية المراجعة .
- طبيعة النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر المرتبطة بهما.
- الأهمية النسبية للعنصر الذي تحت الفحص
-الخبرة المكتسبة من عمليات مراجعة سابقة
- النتائج التي تم التوصل إليها بما في ذلك الغش والخطأ المكتشف

- مصادر المعلومات المتاحة ومدي الاعتماد عليها.

عند الحصول علي أدلة أثبات من اختبارات الرقابة، فان علي المراجع دراسة كفاية وملائمة هذه الأدلة لدعم تقدير مستوي مخاطر الرقابة .

في حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة يجب على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء رأي .

- **طرق الحصول علي أدلة الإثبات :**يحصل المراجع على أدلة الإثبات من الطرق التالية :

- الفحص.
- الملاحظة.
- الاستفسار والمصادقات.
- الفحص الحسابي .
- الإجراءات التحليلية .

2.2.3.4.1.المعيار الدولي رقم505: مصادقات خارجية

يتناول هذا المعيار ما يلي[73]

- **نطاق المعيار:**

يعالج المعيار استعمال المراجع المصادقات الخارجية كأداة للوصول إلى أدلة إثبات بما يتوافق مع المعيارين 330 و500؛

ولارتبط ما جاء في هذا المعيار بالمعيار 501 فيما يتعلق بالاعتبارات المتعلقة بعناصر خاصة تتمثل في: المخزونات، القضايا و المنازعات، المعلومات القطاعية، والتي لا يطبق عليها محتوى هذا المعيار.

- أهداف المعيار: هدف المراجع من التوجه إلى المصادقات الخارجية هو تصميم و أداء هذه الإجراءات للحصول على أدلة إثبات ملائمة و صادقة.

- **تعريفات:**

- مصادقة خارجية :دليل إثبات محصل عن طريق إجابة مكتوبة مرسلة مباشرة للمراجع من طرف خارجي على الورق، الكترونيا أو غير ذلك.

- **طلب مصادقة مستعجل :** طلب فيه رجاء من الطرف الخارجي أن يجيب مباشرة للمراجع مشيرا إلى موافقته أو عدمها عن المعلومة المقدمة في الطلب أو أن يعطيه المعلومة المطلوبة.

- **طلب مصادقة سلبي :** هو الطلب الذي يرجى فيه من المستلم أن يجيب مباشرة إلى المراجع

في حالة واحدة هي عدم المصادقة على المعلومة المقدمة في الطلب.

- **عدم الإجابة :** غياب الإجابة أو جزئيتها فيما يتعلق بطلب مصادقة مستعجل أو رجوع الطلب للمراجع لأنه لم يصل إلى الطرف المعني.

- **الاختلاف:** اختلاف الإجابة عن المعلومة التي طلب المراجع المصادقة عليها أو عن ما هو موجود في مستندات المؤسسة.

- **المتطلبـــــات :**

- **إجراء المصادقة الخارجية:** إذا اتجه المراجع للمصادقات، عليه الاحتفاظ بمراقبة طلبات المصادقة مما يفرض :

- تحديد المعلومات الواجب المصادقة عليها أو طلبها (عادة أرصدة الحسابات أو العقود والاتفاقيات)

- تعيين الأطراف الملائمة (لها علم بالمعلومة)؛

- تصميم المصادقة و ضمان أنها معنونة جيدا و أنها تبين وجوب إرسال الإجابة للمراجع مباشرة

- أن يرسل الطلبات مع رسائل المتابعة، حسب الحاجة (أي إذا رأى تأخرا في الإجابة من الطرف المعني عليه تذكيره برسالة أو رسائل أخرى تسمى **رسائل المتابعة**

- **عدم سماح الإدارة بإرسال المصادقات:** إذا لم تسمح له الإدارة بإرسال الطلب على المراجع أن:

- يطلع على الأسباب و أن يبحث عن أدلة إثبات حول منطقيتها وإمكانية قبولها؛

- يقيم أثر هذا الرفض على تقييمه السابق للإختلالات المعبرة بما فيها خطر الغش والتلاعبات و كذا أثرها على طبيعة و مدى ورزنامة إجراءات المراجعة.

- أداء إجراءات بديلة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

- إذا وجد أن الأسباب غير منطقية أو أنه لن يتمكن من إحلال إجراءات تعويضية(بديلة)، على المراجع إعلام مسؤولي الحوكمة حسب ما ينص عليه المعيار 260 ودراسة أثر كل ذلك على عملية المراجعة وعلى رأيه حول القوائم المالية حسب ما ينص عليه المعيار 705.

- **نتائج إجراء المصادقة الخارجية:**

- مصداقية الإجابات:

- إذا اكتشف المراجع عوامل تشككه حول مصداقية الإجابة، عليه البحث عن أدلة تزيل الشك.

- إذا حدد أن إجابة ليست صادقة، عليه تقييم أثرها على تقييمه السابق (تقييمه الأولي) لخطر الإختلالات المعبرة و كذا طبيعة، رزنامة و مدى إجراءات المراجعة.

- عدم الإجابة:

- في حالة عدم الإجابة، على المراجع أداء إجراءات بديلة للحصول على أدلة إثبات ملائمة وصادقة.

- في حالة كون الإجابة ضرورية للحصول على دليل إثبات ملائم وكافي و لا يمكنه اللجوء إلى إجراءات بديلة بنفس الفعالية، عليه دراسة أثرها على رأيه و على عملية المراجعة حسب ما ينص عليه المعيار رقم 705.

- الاختلاف: يتعين على المراجع هنا إجراء تحقيق لتحديد ما إذا كان هناك اختلال معبر.

-المصادقات السلبية:

- يمنح هذا النوع أدلة قليلة الضمان لأنه قد يتعرض لخطر إهمال الإجابة أو عدم وصول المصادقة إلى الطرف المعني بها و بالتالي يكون عدم الإجابة لا يدل على اتفاق الطرف المعني مع المعلومة كما يعتقده المراجع ولا يمكن التوجه إلى هذا النوع من أدلة الإثبات إلا إذا كان:

- خطر الاختلالات ضعيف و تم الحصول على أدلة كافية و ملائمة على فعالية المراقبة فيما يخص توقعاته (توقعات المراجع)؛

- المجتمع الخاضع للمصادقة فيه عدد كبير من أرصدة الحسابات وكذا العمليات متماثلة وقليلة الأهمية

- معدل اختلاف منتظر صغير جدا

- ليس على علم بالظروف و الوضعيات التي تقود المرسل إليهم لإهمال الطلبات.

- تقييم أدلة الإثبات المحصلة: على المراجع تحديد ما إذا كانت نتائج المصادقات تمنحه أدلة إثبات كافية و ملائمة أو يجب عليه البحث عن أدلة مكملة.

-الإجابات: تنقسم الإجابات على المصادقات الخارجية إلى:

* جواب مقبول من طرف مؤهل يصادق على المعلومة.

* جواب محكوم عليه بعدم الصدق.

*عدم الإجابة.

* إجابة مختلفة عن ما هو موجود في مستندات المؤسسة.

3.2.3.4.1.المعيار الدولي رقم 510: التكليف بالمراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

- **نطاق المعيار:**

يعالج المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية عندما يقوم بعملية المراجعة لأول مرة.

الأرصدة الافتتاحية تتضمن: القيم المعروضة في القوائم المالية ، العناصر الموجودة في الفترة الحالية والتي يجب الإعلام عنها مثل الاحتمالات و التعهدات.

- **أهداف المعيار:** عند المراجعة الأولى ، على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة تساعد على تحديد: [3]ص229.

- إذا كانت في الأرصدة الافتتاحية اختلالات معبرة تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية.

- هل الطرق المحاسبية ملائمة و مطبقة بطريقة مماثلة في القوائم المالية للفترة محل المراجعة و إذا تغيرت هل تم الإفصاح والتعديل حسب المرجعية المطبقة لإعداد القوائم المالية.

- **تعريفات :**

- المراجعة الأولى :تتحقق عندما تكون

- قوائم الفترة السابقة لم تتم مراجعتها، أو
- تمت مراجعتها بواسطة مراجع سابق .

- الأرصدة الافتتاحية :الأرصدة الموجودة في بداية الفترة و التي تعكس العمليات و الطرق المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة

- المراجع السابق :مراجع من مكتب محاسبة آخر قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة للمؤسسة محل المراجعة.

- **المتطلبات:**يتضمن هذا المعيار ما يلي[73]:

- الأرصدة الافتتاحية : على المراجع قراءة القوائم الهامة و كذا التقارير السابقة للتأكد من الأرصدة؛عليه الحصول على أدلة كافية وملائمة أن هذه الأرصدة لا تحتوي اختلالات معبرة (جوهرية) قد تؤثر على الفترة التي يقوم هو بمراجعة قوائمها:

- هل تم نقل الأرصدة بطريقة صحيحة (الإغلاق و الافتتاح)؛
- هل الأرصدة تعكس طرق محاسبية ملائمة؛
- نأخذ أيضا واحدة أو أكثر مما يلي:

- إذا تمت مراجعة قوائم الفترة السابقة، عليه العودة إلى ملف المراجع السابق للحصول على أدلة.

- تقييم هل إجراءات المراجعة الحالية تسمح بالحصول على أدلة إثبات ملائمة حول هذه الأرصدة.

- أداء إجراءات مراجعة خاصة للحصول على أدلة ملائمة حول الأرصدة.

- إذا جمع المراجع أدلة تثبت وجود اختلالات معبرة تؤثر على الفترة الحالية عليه أداء اجراءات إضافية (مكملة) حسب الظروف لتحديد الأثر، ثم عليه إبلاغ الإدارة و مسؤولي الحوكمة .

- استمرارية الطرق المحاسبية: عليه الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة تؤكد أن الطرق المحاسبية مستعملة بطريقة مطابقة في قوائم الفترة الحالية و إذا تم تغييرها، هل تمت معالجة التغييرات و إظهار أثرها على القوائم المالية.

- معلومة ملائمة في تقرير المراجع السابق: إذا قام المراجع السابق بإبداء رأي و تعديله حول قوائم الفترة السابقة ، على المراجع الحالي دراسة أثر العناصر التي أدت بسابقه إلى تغيير رأيه على تقييمه للاختلالات المعبرة في القوائم المالية الحالية.

- استنتاجات و تقرير المراجعة :

***الرصيد الافتتاحي:** إذا لم يستطع الحصول على أدلة كافية و ملائمة حول الرصيد الافتتاحي عليه إما إبداء رأي بتحفظ أو ذكر استحالة إبداء الرأي حسب ما ينص عليه المعيار 705.

إذا استنتج أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي اختلالات جوهرية لم تتم معالجتها، يبدي رأيه بتحفظ أو مع عدم المصادقة حسب المعيار 705.

*** استمرارية الطرق:** إذا استنتج :

أن الطرق المحاسبية غير مطبقة في الفترة الحالية مثل السابقة حسب المرجعية المالية المطبقة عليه إبداء رأي بتحفظ أو مع عدم المصادقة حسب المعيار 705.

4.2.3.4.1.المعيار الدولي رقم 520: الإجراءات التحليلية

- نطاق المعيار :

-يعالج المعيار أداء الإجراءات التحليلية كوسيلة للإثبات؛

-كذا مسؤولية المراجع في أدائها عند الانتهاء من عملية المراجعة كي يحصل على استنتاج عام حول القوائم المالية –وسيلة للتأكد من صحة عمله-.

- أهداف المعيار:

-الحصول على أدلة إثبات ملائمة وصادقة عند اللجوء إلى الإجراءات التحليلية.

-تصميم و أداء الإجراءات التحليلية قبل الانتهاء من عمله للوصول إلى استنتاج عام حول تناسق القوائم المالية مع فهمه للمؤسسة.

إذن تستعمل الإجراءات التحليلية في تحقيق الأهداف التالية[16]:

- مساعدة المراجع في جوهر التخطيط ، الوقت و النطاق لإجراءات المراجعة الأخرى .

- كإجراء جوهري عندما يكون استخدامها أكثر فعالية وكفاءة من الاختبارات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف لتأكيد قوائم مالية معينة .

- كمعاينة شاملة للقوائم المالية في مرحلة الفحص النهائي لعملية المراجعة .

- تعريفات :

الإجراءات التحليلية : تقييم المعلومات المالية بالاعتماد على تحليل الارتباط بين معطيات مالية أكثر من غير المالية، بمعنى الإجراءات التحليلية هي [34] ص189 تحليل النسب والمؤشرات المهمة .

تجمع هذه الإجراءات كذلك التحقيقات حول عدم التناسق المكتشف بين النتائج المتحصل عليها من الإجراءات و معلومات أخرى أو مع توقعات المراجع.

- المتطلبـات :

عندما يقوم المراجع بتصميم و أداء إجراءات تحليلية منفردة أو بالتوازي مع اختبارات التفصيل عليه:

- اتخاذ الإجراءات التحليلية الملائمة كتأكيدات خاصة لتوقعات محتملة ، مع الأخذ بعين الاعتبار خطر الانحرافات.

- تقييم مصداقية المعلومات المتحصل عليها و التي يؤسس عليها رأيه (مثل القيم المحاسبية أو النسب) باعتبار مصدرها و الرقابة التي تم في ظلها إعداد هذه المعلومات

- يحدد أهدافه (أو توقعاته) من هذه القيم و النسب و هل هي دقيقة و كافية لاستخراج اختلالات معبرة فرديا أو مجتمعة، على القوائم المالية.

- الإجراءات التحليلية كأداة للحصول على استنتاج عام :

على المراجع قبيل انتهاء عمله أداء إجراءات تحليلية والتي تساعد على الحصول أو الوصول إلى استنتاج عام حول تناسق القوائم المالية مع فهمه للمؤسسة.

- التحقيق حول نتائج الإجراءات التحليلية :

إذا كشفت الإجراءات التحليلية عن تغيرات أو ارتباطات غير متناسقة مع معلومات أخرى ملائمة أو تنحرف بصفة مهمة عن القيم المنتظرة يجب على المراجع التوجه إلى إجراء تحقيقات:

- بطلب معلومات من الإدارة و الحصول على أدلة إثبات ملائمة لتأكيد الأجوبة المحصل عليها.

- أداء إجراءات مراجعة أخرى مبنية على الظروف .

- مصداقية المعلومات :

ترتكز على مصدرها و تقييم المراجع :

- مصدرها حيث تكون المصادر الخارجية المستقلة أكثر مصداقية .

- قابليتها للمقارنة ، قد تكون المعلومات القطاعية غير قابلة للمقارنة إذا كانت الشركة لها منتوجات خاصة .

- ملائمة المعلومات المتاحة هل أعدت الموازنة على أساس الهدف المتوقع أو على أساس دراسات إحصائية.

- مراقبة تحضير المعلومة . شموليتها ، دقتها و صلاحيتها.

5.2.3.4.1.المعيار الدولي رقم530 : العينات في عملية المراجعة

- **هدف ونطاق المعيار :**

- يطبق المعيار عندما يقرر المراجع استعمال العينات لأداء إجراءات المراجعة؛

- يعالج التصميم، اختيار مفردات العينة، أداء واختبار الأجزاء ، تقييم النتائج المتحصل عليها في إطار ما إذا كان اتجه المراجع إلى طرق إحصائية أو غير إحصائية ؛

- يكمل المعيار 500 الذي يعالج مسؤولية المراجع في اتخاذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لنتائج منطقية يؤسس عليها رأيه.

- **تعريفات :**نوجز أهم التعريفات كما يلي[77] ص270:

- العينة: هي تطبيق إجراءات المراجعة على اقل من 100% من عناصر المجتمع الذي يدرسه المراجع ،حيث لكل عنصر فرصة التعيين بهدف إرساء قاعدة منطقية للخروج بنتيجة حول كل المجتمع.

- المجتمع :هو مجموعة المعطيات أو المفردات التي سيختار منها المراجع عينة والتي ستعمم عليها النتيجة.

- **خطر العينة** : الخطر الذي يحصل لما تكون النتيجة (الخلاصة) التي توصل إليها المراجع بدراسة العينة تختلف عن النتيجة التي ستحدث لو تمت دراسة المجتمع ككل بنفس الإجراءات ولها نوعان :

- حالة خروجه بنتيجة عدم وجود اختلالات معبرة ،وفي الحقيقة هي موجودة . ما يؤثر على فعالية المراجعة ويجعل رأيه على كل البيانات التي تمت مراجعتها غير ملائمة
- حالة خروجه بنتيجة وجود اختلالات معبرة ولجوئه إلى اختبارات ثانوية توصله إلى خطا النتيجة الأولى ما يؤثر على فعالية المراجعة (تضييع الجهد والوقت و المال)

- **خطر غير مرتبط بالعينة** :خطر يصل إليه المراجع بنتيجة خاطئة لأسباب غير مرتبطة بالعينة مثل إجراءات غير كافية.

- **استثناءات** : أخطار أو انحرافات ظاهرة المراجعة ولا تعتبر أخطار أو انحرافات مرتبطة بالمجتمع (لايتم تعميمها).

- **وحدات العينة** : كل عنصر من العناصر المكونة للعينة.

- **عينات إحصائية** : تحتوي على :

- تعيين عشوائي لوحدات أفراد العينة ؛

- استعمال نظرية الاحتمالات في تقييم النتائج بما فيها الأخطار.

- **التـصنـيف** : تقسيم المجتمع إلى مجموعات تحتوي خصائص متشابهة (تكون في شكل مبالغ نقدية عادة).

- **اختلالات مقبولة** : قيمة نقدية مثبتة كمرجع للمراجع والتي يبحث من خلالها على مستوى ضمان ملائم لكي لا تتعدى قيم الاختلالات هذه القيمة (العتبة).

- **معدل الانحراف المقبول** : معدل انحراف مقارنة بإجراءات الرقابة الداخلية يثبت كمرجع من طرف المراجع الذي يبحث عن مستوى ضمان ملائم.

- **المتطلبـات :**يتضمن هذا المعيار ما يلي [73]:

-عند تصميم العينة : يجب الأخذ بعين الاعتبار أهداف إجراء المراجعة ومواصفات المجتمع

-يجب على المراجع بناء عينة ذات حجم كافي حتى يقلل من خطر العينة إلى مستوى منخفض

- على المراجع تعيين عناصر العينة بحيث لكل مفردات المجتمع الحظ لتكون من العينة

تكون العينة إما : عشوائية ، منتظمة ، مبنية على التجربة.

- **طبيعة أسباب الانحرافات و الاختلالات** :

- يجب على المراجع إجراء تحقيق حول طبيعة وأسباب الانحراف المكتشفة و تقييم أثرها المحتمل على أهداف المراجعة.

- في حالة تقييم المراجع للانحراف أو اختلال كاستثناء عليه التأكد و إجراء اختبارات ثانوية للحصول على أدلة كافية وملائمة أن هذا الاختلاف أو الانحراف يمثل كل المجتمع

- تعميم الاختلالات :

في حالة اختبار تفصيل على المراجع تعميم الاختلالات الملاحظة في العينة على المجتمع ككل.

- تقييم نتائج المراجعة : على المراجع تقييم :

- نتائج اختبار العينات
- هل التوجه للعينة منحه قاعدة منطقية للوصول إلى نتائج يبني عليها رأيه.

3.3.4.1. إصدار الرأي و التقارير حول القوائم المالية

باعتبار تقرير المراجع آخر مرحلة من عملية المراجعة ، يصدر المراجع تقريره النهائي للأطراف الطالبة له ، و له في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للمراجعة منها:

1.3.3.4.1.المعيار الدولي رقم 700:الرأي والتقرير حول القوائم المالية

- نطاق المعيار:

هذا المعيار يعالج مسؤولية المراجع المتعلقة بتكوين رأي حول القوائم المالية وكذلك شكل ومحتوى تقرير المراجع الناتج عن مراجعة القوائم المالية

- هدف المعيار :أهداف المراجع هي :

-تكوين رأي حول القوائم المالية عبر تقيم الاستنتاجات المتوصل إليها من أدلة الإثبات المحصل عليها

- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير مكتوب.

- تعريف

- الرأي غير المعدل: هو الرأي المعبر من طرف المراجع الذي استنتج أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق مرجعية معلومات مالية مطبقة من كل الجوانب المعبرة.

- المتطلبات:يتضمن هذا المعيار ما يلي[75] ص122-120:

- يجب على المراجع إصدار رأيه عن القوائم المالية في كل الجوانب المعبرة مع مرجعية المعلومات المالية المطبقة

- التأكد من توفر القوائم المالية على الضمان المعقول وخالية من الاختلالات المعبرة الناتجة عن الأخطاء والتلاعبات .

- يجب على المراجع أن يقيم القوائم المالية إذا أعدت في كل الجوانب المعبرة وفقا لمتطلبات مرجعية القوائم المالية

- يجب على المراجع إصدار رأيه عن القوائم المالية في كل الجوانب المعبرة مع مرجعية المعلومات المالية المطبقة.

- تقرير المراجع : يضم ما يلي :

* عنوان التقرير

*الموجه لهم

*الفقرة التمهيدية

*مسؤولية الإدارة حول القوائم المالية

*مسؤوليات المراجع

*رأي المراجع

*إمضاء المراجع

*تاريخ تقرير المراجع

*عنوان المراجع

- المعلومات الإضافية المقدمة مع القوائم المالية:

* إذا كانت المعلومات الإضافية غير مفروضة من طرف مرجعية القوائم المالية المطبقة وقد تم تقديمها مع القوائم المالية, يجب على المراجع تقيم ما إذا كانت المعلومات تختلف بوضوح عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها في حالة العكس عليه أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة تقيم المعلومات وفي حالة رفض الإدارة عليه شرح أن هذه المعلومات الإضافية لم تتم مراجعتها.

* المعلومات الإضافية غير المطلوبة من مرجعية المعلومة المالية المطبقة لكن تشكل جزء مدمج في القوائم المالية لأنها لا تختلف بوضوح عن القوائم التي تمت مراجعتها بسبب طبيعتها وعرضها هذه المعلومة يجب تغطيتها برأي المراجع.

2.3.3.4.1.المعيار الدولي رقم 705:التعبير عن رأي معدل في تقرير المراجع المستقل

- نطاق المعيار:

يعالج المعيار مسؤولية المراجع في تحرير تقرير ملائم واستنتاج ما إذا كان عليه إبداء رأي معدل على القوائم المالية

أنواع الرأي المعدل :

حسب المعيار705 [73] هناك ثلاث أنواع هي رأي بتحفظ, رأي سلبي, استحالة إبداء رأي ،واختيار رأي معدل يعتمد على العوامل التالية:

- طبيعة المشكلة التي تؤدي إلى رأي معدل بنظر إلى أن القوائم المالية تحتوي على اختلالات معبرة أو أن المراجع لم يستطع الحصول على أدلة إثبات تسمح له باكتشاف وجود اختلالات معبرة .

- عندما يحكم المراجع على الخصائص المعممة لأثار المشكلة على القوائم المالية.

- هدف المعيار:هدف المراجع أن يعبر بوضوح عن رأيه المعدل حول القوائم المالية

- عندما يستنتج أن القوائم المالية غير خالية من الاختلالات المعبرة

- عدم الحصول على أدلة الإثبات تؤكد خلو القوائم المالية من الاختلالات المعبرة.

- تعريفات:

-المعممة: هي الخصائص التي تصف الاختلالات المعبرة ، والآثار المحتملة لوجود الاختلالات على القوائم المالية في حالة عدم التمكن من الحصول على أدلة ،وتعتبر أثار معممة في واحدة مما يلي:

- تمت الإحاطة بها وتأثر في جزء هام من القوائم المالية

- لم تتم تحديد البنود والحسابات الخاصة من القوائم المالية المتأثرة

- بالأخذ بالمعلومات فان التأثير الجوهري على فهم القوائم المالية من طرف المستخدمين

-الرأي المعدل: هو الرأي بتحفظ , رأي سلبي, استحالة إبداء رأي.

- التقارير المعدلة: يعتبر تقرير المراجع معدلا في الحالات التالية: [78]

- الأمور التي لا تؤثر على رأي المراجع :قد يضيف المراجع إلى تقريره فقرة إضافية بعد فقرة الرأي .

- الأمور التي تؤثر على رأي المراجع: هناك عوامل تؤدي إلى عدم إمكانية إصدار رأي سليم.

- متطلبات المعيار:

-الوضعيات التي تؤدي إلى رأي معدل:

* عند استنتاج على أساس أدلة الإثبات أن القوائم المالية في مجملها تحتوي على اختلالات معبرة.

* عند عدم الحصول على أدلة إثبات تسمح باستنتاج أن القوائم المالية في مجملها خالية من الاختلالات المعبرة.

-تحديد نوع الرأي المعدل:

* الرأي بتحفظ عندما :

- عند استنتاج على أساس أدلة الإثبات أن الاختلالات المعبرة ليس لها آثار معممة.

- عدم حصوله على أدلة الإثبات لكن استنتج أن الآثار المحتملة غير المكتشفة لا تعمم.

*الرأي السلبي : -عند الحصول على أدلة إثبات أن الاختلالات منفردة أو مجمعة لها أثار معبرة ومعممة.

* استحالة إبداء الرأي:

- عندما لا يستطيع الحصول على أدلة إثبات يؤسس عليها رأيه ويستنتج منها أن الآثار المحتملة للاختلالات غير المكتشفة (في حالة وجودها) هي معبرة ومعممة.

- نتائج استحالة الحصول على أدلة إثبات بسبب القيود المفروضة من الإدارة بعد قبول مهمة المراجعة.

- إذا استقال المراجع عليه إبلاغ مسؤولي الحوكمة بكل الاختلالات والمشاكل المكتشفة.

* الاعتبارات الأخرى المرتبطة برأي سلبي أو استحالة إبداء رأي[79] ص10:

- قيود على النطاق : في حالة وجود تقييد على نطاق المراجعة على المراجع إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي ، كما يجب ان يتضمن تقرير المراجع التقييد .

- الاختلاف مع الإدارة : إذا كانت هناك اختلافات جوهرية مع الادرة حول السياسات المحاسبية و تطبيقها أو ملائمة الإفصاح ، على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي.

- شكل ومحتوى التقرير المعدل:

- يجب أن يتضمن التقرير فقرة لكل مشكل سبب رأي معدل وتكون قبل فقرة إبداء الرأي وتسمى هذه الفقرة التحفظ أو فقرة رأي سلبي او فقرة استحالة إبداء رأي .

- إذا كانت القوائم المالية تحتوي على اختلالات معبرة في مبالغ خاصة على فقرة الرأي أن تتضمن رأي المعبر الذي يصف ويحدد الآثار المالية للاختلالات إلا إذا لم يستطع تطبيقه يفصح عن عدم استطاعته.

- إذا كانت القوائم المالية تحتوي على اختلال معبر ناتج عن إهمال , يجب:

*مناقشة ذلك مع مسؤولي الحوكمة

* وصف طبيعة هذا الإهمال في فقرة الرأي المعدل

* إعطاء المعلومة المهملة إذا كان من الممكن عمليا و لم تمنعه القوانين .

-مسؤولية المراجع في حالة استحالة إبداء الرأي:

يجب تغيير الفقرة التمهيدية بالإشارة إلى استلام مهمة مراجعة القوائم المالية وكذلك أن يغير وصف مسؤولية المراجع ووصف مدى عملية المراجعة تحت العنوان التالي مسؤولياتنا تتعلق بإبداء الرأي حول القوائم المالية اعتمادا على عملنا المنجز حسب ISAوبالنظر إلى المشكل الموصوف في الفقرة استحالة إبداء الرأي لم نستطع الحصول على أدلة الإثبات تؤسس عليها رأي عملية المراجعة.

مما تقدم يمكن الاستنتاج أن بروز ما يسمى بالمراجعة الدولية كان نتيجة للظروف و المتغيرات التي واكبت العولمة و الاختلاف بين ما تخلفه عمليات المراجعة او اتساع الفرق في فجوة التوقعات بين مختلف الدول ، و هو ما حاولت لجنة معايير المراجعة الدولية و من بعدها مجلس معايير المراجعة الدولية و التأكيد التركيز عليه و تضمنه. فكانت انطلاق الفكرة عن طريق محاولة تقريب الفروقات و الاختلافات بين قوانين و ممارسة المراجعة في البلدان المختلفة و الذي مر عبر محاولة وضع اطار تعليمي لممارسة المهنة و من ثم وجب تحديد جملة من المبادئ الأساسية للتأهيل العلمي و المهني . بالإضافة إلى تداخل المصالحة الاقتصادية الدولية و من اجل منح مختلف الأطراف الطالبة للتقارير اكبر ثقة فيها و زيادة مصداقية المهنة على المستوى الدولي، تم اللجوء الى مدونة السلوك الأخلاقي الذي يحتوي في طياته جملة من المتطلبات والفروض و الالتزامات التي ينبغي على المراجع التقيد بها بغية الوصول الى مستوى أعلى للاستقلالية و النزاهة أثناء القيام بمهامه .و بهذا الصدد، و رغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمراجعة الخارجية على مستوى مكاتب المراجعة صدرت عن لجنة معايير المراجعة الدولية جملة من المعايير تم تعديلها عبر مراحل بعد ذلك عن طريق مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي ،حيث أعاد هذا الأخير تبويبها وفقا لارتباطاتها بمراحل عملية المراجعة . و بالتالي نلجأ إلى القول أن ما شهدته و تشهده معايير المراجعة الدولية من تطور و إصلاحات لمسايرة التطور العالمي، و تلبية حاجيات قطاع الأعمال لدليل على الاهتمام الكبير و المكانة التي منيت بها مهنة مراجعة الخارجية .

الفصل 2
المراجعة الخارجية القانونية في الجزائر

تسعى الجزائر إلى الخروج من نطاقها المحلي و الاندماج مع الاقتصاد العالمي في ظل اقتصاديات العولمة ، حيث قامت باعتماد الشراكة الاورومتوسطية ، وتسعى جاهدة للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، و هو توجه لابد أن تسلكه الجزائر من خلال القيام بالإصلاحات الضرورية .

تحاول الجزائر مثلها كمثل باقي الدول مواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة على مستوى الأقاليم الدولية ، و انتهاج ميكانيزمات اقتصاد السوق ، و بحكم أنها لجأت إلى مفهوم و مدخل المحاسبة الدولية بات من الضروري على الجزائر أن تسعى إلى تطوير و إصلاح المنظومة المحاسبية ، مع الأخذ في الحسبان الاتجاهات الدولية الحديثة ، و خاصة بعد تبنيها النظام المحاسبي المالي سنة 2009 ، و نظرا لكون مخرجات نظام المحاسبة هي مدخلات نظام المراجعة اوجب إصلاح و إعادة النظر في مهنة مراجعة الحسابات من خلال إصدار القانون رقم 10 – 01 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب ، و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

و من خلال هذا الفصل سنحاول الوقوف على أهم النقاط المتعلقة بمراجعة الحسابات بالجزائر و كذا تنظيم المهنة ، و هذا عن طريق تقسيم الفصل إلى العناصر الأساسية التالية:

المبحث الأول :تعاقب المراجعة الخارجية عبر الفترات في الجزائر وتنظيم المهنة

المبحث الثاني :أسس و قواعد المراجعة الخارجية في الجزائر .

المبحث الثالث :صفات المراجع الخارجي في الجزائر

المبحث الرابع : الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر.

1.2. تعاقب المراجعة عبر الفترات في الجزائر وتنظيم المهنة

سنعرض من خلال هذا المبحث مراحل تطور المراجعة في الجزائر ، من خلال تناول المحطات التاريخية التي مرت بها ، مبرزين وضعيتها تجاه الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية ، يمكن القول انه تم اعتماد المراحل الأساسية لتقديم المراجعة في الجزائر ، تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية موضوع المراجعة من إصلاحات ، بالإضافة إلى القواعد المنظمة للمهنة.

1.1.2.تطور مهنة المراجعة في الجزائر

سيتم التطرق إلى النبذة التاريخية للمراجعة القانونية في الجزائر بالإضافة إلى أهم النصوص القانونية المؤطرة لها ، وذلك كما يلي

1.1.1.2.نبذة تاريخية عن المراجعة في الجزائر

كما سبق الإشارة انه تم وضع و إرساء المراحل الأساسية لتقديم المراجعة في الجزائر تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية من إصلاحات ، حيث تم تقسيم هذه المراحل إلى

1.1.1.1.2.المراجعة قبل سنة 1969 :

كانت المراجعة خاضعة وتستمد قوانينها من قوانين المستعمر الفرنسي.

2.1.1.1.2. في الفترة مابين1969 -1980:

إن ممارسة مهنة المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تنظيمها في الجزائر لأول مرة سنة 1969[80] ص 1820، و تحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية[81] ص 27، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من اجل ضمان الصحة و تحليل وضعية أصولها و خصومها.

وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية، و قد كرست المراجعة (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبة دائمة للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظة الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من طرف وزير المالية، ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف لدى الدولة (المراقبين العامين للمالية ، مراقبو المالية،

مفتشو المالية ،وبصفة استثنائية الموظفين الأكفاء لوزارة المالية) ، و هذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد و المتمثل في نمط التسيير الموجه.

وبقي مجال المراجعة فقط على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي ، وكان دورها مقتصرا في رقابة المراجعين من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك ،إلا أن الأمر الرئاسي رقم 71-82 الصادر بتاريخ 1971/12/29و تحديدا المادة 37 منه تناولت محافظ الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم و اشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك . [82] ص 1856

3.1.1.1.2. في الفترة مابين 1980 -1988:

بعد الأزمة البترولية ظهر للعيان عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر و انكشفت عيوب أساليب تسيير الاقتصاد الوطني، و بدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، و من ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، و كان ذلك بفعل صدور القانون 80- 05 المؤرخ في 1980/03/10،المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم05 نص على أن:" مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية ،أي تتم مراقبة صحتها و قانونيتها و مصداقيتها "[83] ص 1507.

وكان مجلس المحاسبة يختص برقابة [59] ص 219:

- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية و المؤسسات والمرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري

عليها قواعد المحاسبة العمومية .

- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاط تجاري أو صناعي والتي تكون أموالها ذات طبيعة عمومية .

-استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة .

- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من اجل دعم القضايا الاجتماعية أو الإنسانية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية .

4.1.1.1.2.فترة ما بعد الإصلاحات :

إن تطور المراجعة في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-01 [84] ص 109والمؤرخ في1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ،إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها ، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات وهو ما نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 [85] ص 651 المؤرخ في 1991/04/27 .

واعتبر هذا القانون نقطة التحول في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، علما أن مهنة المراجعة كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية، ولكن مؤخرا تم التخلي عن الممارسة الحرة للمهنة وإعادة إخضاعها من جديد لوزارة المالية ،هذا ما نجده في القانون رقم 10-01 .

نشير في هذه الفترة إلى أن المراجعة عولجت بعدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار القانوني و التشريعي من اجل تمكين المراجع من القيام بأدواره المنوطة به.

2.1.1.2.النصوص القانونية المؤطرة للمراجعة في الجزائر

يمكن أن نورد فيما يلي أهم النصوص القانونية المؤطرة للمراجعة في الجزائر:

- الأمر رقم 71-82 ممضي في 1971/12/29 يتعلق بتنظيم الخبراء المحاسبين والمحاسبين أما محافظة الحسابات فقد كانت تابعة لوزارة المالية.

- الأمر رقم 75-25 ممضي في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني.

- القانون رقم 80-05 ممضي في 1980/03/10 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة.

- القانون رقم 91-08 ممضي في 27 /04/ 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .كما هو معروف إن مهنة المراجعة في الجزائر منذ الاستقلال وحتى الثمانينات كانت محتكرة من قبل الدولة إلى أن صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ، أين تحررت هذه المؤسسات وأصبحت خاضعة لأحكام

القانون التجاري حيث أصبحت معرضة للإفلاس ،مما تطلب مراجعة حساباتها من طرف مختصين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) ، كل هذا كان دافع لإصدار القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في سنة1991، حيث جاء هذا القانون بجعل ممارسة مهنة المراجعة حرة ،علما أن قبل صدور هذا القانون كان يقوم بالمهنة أعضاء تابعين لوزارة المالية .

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 ممضي في 01/13/ 1992،يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله [86] ص 82.

- القرار الممضي في 07 نوفمبر 1994، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات [87] ص32.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136ممضي في 1996/04/15 ،يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [88] ص 04.

- المرسوم التنفيذي رقم 96- 318 ممضي في 1996/09/25 يتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث وتطوير مهنة المحاسبة .

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 ممضي في 11/30/ 1996يتعلق 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 [89] ص 13.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-457 ممضي في 1997/12/01 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [90] ص 22.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 ممضي في 1997/12/01 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 (إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية) الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- القرار الممضي في 28 مارس 1998، يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [91] ص 07.

- مقرر ممضي في 24 مارس 1999، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة

المهنيّة الّتي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [92] ص 04.

- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 ممضي في 20 /2001/12 ،يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 [93] ص 25.

- مقرر ممضي في 13 ماي2006، يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 /03/ 1999 [94] ص 21

- المرسوم التنفيذي رقم 06-354 ممضي في 09 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة [95] ص 11.

- القرار الممضي في 06 ديسمبر 2006يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات [96] ص 18.

- قرار ممضي في 25 جوان2008، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر1994 [97] ص116.

- قانون رقم 10-01ممضي في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [98] ص 4.إن هذا القانون جاء استجابة للإصلاحات المحاسبية التي انتهجتها الجزائر ،وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها بصدور قانون رقم 91-08 . يتكون القانون 10-01 من 12 فصل تتدرج تحته 84 مادة ، ولعل أهم ما جاء به هذا القانون ما يلي :

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة لدى الوزير المكلف بالمالية مهمته منح الاعتماد وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (المادة رقم 04 من هذا القانون)

- إنشاء لدى المجلس(CNC)خمس لجان متخصصة وهي : (المادة رقم 05 من هذا القانون)

* لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية .

* لجنة الاعتماد .

*لجنة التكوين .

* لجنة التأديب والتحكيم .

* لجنة مراقبة النوعية .

- تحديد شروط ممارسة المهنة وضرورة التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (المادة رقم 08 من هذا القانون)

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف معهد تعليم مختص تابع للوزير المكلف بالمالية ، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني.(المادة رقم 08 من هذا القانون)

- الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث هيئات مهنية مستقلة مع تحديد مهام كل هيئة وهي:(المادة رقم14من هذا القانون)

* المصف الوطني للخبراء المحاسبين .
* الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
* المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

- إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي .(المادة رقم 25 من هذا القانون)

- تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك ، على أساس دفتر الشروط

(المادة رقم 26 من هذا القانون)

- ينبغي على محافظ الحسابات أو تجمع محافظي الحسابات ،بإبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات .(المادة رقم 30 من هذا القانون)

- على المراجع القانوني مراعاة المعايير والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية ، يحدد كذلك مدى وكيفيات أداء مهمته، في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط التي تعهد بشأنه. (المادة رقم 35 من هذا القانون)

- تحديد مسؤوليات ومهمة المراجع ، في حالة ما إذا كانت المهمة من قبل شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات.(المواد46 – 47- 48- 49 من هذا القانون)

- تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم ،وحالات الموانع والتنافي .(المواد 23-24 – 62- 63-64 -65 من هذا القانون).

وبغية تفسير محتوى هذا القانون اصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية تتمثل في:

- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 ممضي في 27 جانفي 2011يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-25 ممضي في 27 جانفي 2011يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-27 ممضي في 27 جانفي 2011يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-28 ممضي في 27 جانفي 2011يحدد 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 ممضي في 27 جانفي 2011يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-30 ممضي في 27جانفي2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-31 ممضي في 27 يناير 2011 ، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-32 ممضي في 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-73 ممضي في 16فيفري 2011 يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات [99] ص 5.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-202 ممضي في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-393 ممضي في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

2.1.2.ممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر

تمارس المهنة إما بصفة فردية أو في شكل مجموعة أشخاص يمثلون مكاتب أو شركات مهنية.

1.2.1.2.الممارسة الفردية:

تمارس المهنة بصورة فردية وشخصية ،ويجوز ممارسة المهنة للأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد هذه الشروط تتلخص فيما يلي [85]:

- أن يكون جزائر ي الجنسية.
- أن يحوز على شهادة ممارسة المهنة أو بما يعادلها على النحو الآتي :

•بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

•بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

-أن يكون معتمدا من الوزيرالمكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أوفي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد".

- أن يكون له عنوان مهني خاص.

2.2.1.2.الممارسة في شكل شركات :

1.2.2.1.2. تعاريف: طبقا لأحكام القانون 10-01 لا سيما المادتين (12) ، (46) منه، يمكن للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو هيئات أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنهم كل على حدى،شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية، و تكون هذه الشركات على الشكل التالي [85]

- شركات الخبرة المحاسبية: هي شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب،عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون

بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، و يمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال،و يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد و غير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، و حاملا لشهادة جامعية و له صلة مباشرة أو غير مباشرةبالمهنة.

- شركات محافظة الحسابات: هي شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة محافظ حسابات، عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، و يمتلكون على الأقل ثلثي (3/2)رأس المال، و يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد و غير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، و حاملا لشهادة جامعية و له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات شكل الشركة المدنية (الجمعية أو الهيئة)، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني أو الغرفة الوطنية ، إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون و الاقتصاديون أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي أن يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين و غير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء شريطة أن يكون جزائريي الجنسية [85]

2.2.2.1.2. شروط الاعتماد :

بالإضافة إلى ما سبق و للحصول على الاعتماد، يجب على الشركات و التجمعات السابقة الذكر و المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، أن تتوفر فيها الشروط الآتية[85] :

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات.
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط .
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو جديد فيها، بالموافقة القبلية للجمعية العامة الاجتماعية، بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تكون بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية،

غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظة الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

3.2.2.1.2. تنظيم عمل الشركات :

حدد القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الإطار القانوني لتسيير و عمل شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات ،و الذي نلخص أهم ما جاء به في النقاط الآتية[85]:

•لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة لشركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و التجمعات ذات المنفعة المشتركة، الممارسة لمهن الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات ، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول.

لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة السالفة الذكر في أكثر من شركة أو تجمع.

•لا يحق للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات ، الشركاء في إطار الشركات و التجمعات التي تكلمنا عنها، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول، و ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات إلى الشركات أو التجمعات.

•تنجز أعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات تحت أسمائهم الخاصة، و تحت مسؤولياتهم حتى و إن كانوا ضمن شركة، و لا تقبل أية أسماء مستعارة.

•تشمل حقوق و واجبات أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات ما عدا حق التصويت و الترشح .

2.2.أسس المراجعة الخارجية القانونية في الجزائر

في الواقع يمكننا أن نحدد أساس و إطار المراجعة في الجزائر انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية التنظيمية المختلفة للمهنة ، سواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو مختلف القوانين و الأوامر و المراسيم التنفيذية المتضمنة في الجريدة الرسمية الجزائرية ، و بالتالي تتمثل هذه الأسس في الاستقلالية ،الكفاءة والعناية المهنية، التقرير ، وسيتم التطرق إليها في المطلب الأول والمطلب الثاني و المطلب الثالث على الترتيب .

1.2.2. الاستقلالية

حتى يتسنى للمراجع من إصدار رأي صادق عن الوضعية المالية للمؤسسة ، يجب أن لا تكون لديه أي مصلحة قد تؤثر على استقلاليته و موضوعيته ، لذلك على المراجع أن يمتنع عن ممارسة المراجعة في المؤسسات التي تكون له فيها فوائد ومصالح، و التي تشوه نتيجة أعماله .

حيث نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية مراجع الحسابات من الزوايا التالية:

1.1.2.2.الزاوية الأخلاقية: تتضمن ما يجب على المراجع التقيد به، وعليه على المراجع التحلي بالآتي: [100]

- مبدأ الحياد : يعني انتهاج المراجع الموضوعية و عدم التحيز لا للإدارة و لا للمساهمين.
- مبدأ الإخلاص: يعني على المراجع التحلي بالوفاء في أداء مهامه .
- مبدأ الشرعية المطلوبة: يعني على المراجع التقيد بالقواعد و المبادئ و الأخلاقيات و الالتزامات المهنية

2.1.2.2الزاوية المادية : أبرز فيها المشرع حالات التنافي و الموانع لممارسة المراجعة في المؤسسة[101] ص4.

3.1.2.2.الزاوية المهنية :نصت المادة 715مكرر11 من القانون التجاري أنه يجوز لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة الذي يتعين عليه الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال ، والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه[102] ص 190.

كما أشارت المادة 26 و 27 من القانون رقم 10-01 إلى تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات ، و تحدد عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

و جاء في المادة 37 من القانون 10-01 أن تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته .

2.2.2. الكفاءة والعناية المهنية

يعتبر كل من معيار الكفاءة و معيار العناية المهنية من بين الأسس و القواعد التي يستند عليها المراجع .

1.2.2.2.الكفاءة

عملية المراجعة تفرض على المراجع القيام بمهمته بكل اهتمام و دقة من اجل إصدار رأي و قرار المراجعة ، و استنادا للكفاءات المهنية للمراجع يتحمل مسؤولية عمله .

حيث حددت النصوص القانونية الجزائرية كفاءة المراجع في عنصرين أساسين هما[101] ص 6:

- التأهيل العلمي

اشترطت النصوص القانونية الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي (شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات):

المجموعة الأولى:الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية أخرى معادلة:

- ليسانس في العلوم المالية.
- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة.
- الجزاءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

المجموعة الثانية :الحائزين إحدى شهادات التعليم العالي المذكورة أدناه :

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية.
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة).
- ليسانس في التسيير.
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك.
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.
- مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

- التأهيل العملي

أشترط القرار السابق (القرار المؤرخ في 1999/03/24)للمجموعتين إحدى الشرطين الآتيين:

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

غير انه في إطار التعديلات الأخيرة التي مست مهنة المراجعة في الجزائر ممثلة في القانون رقم 10-01،يشترط أن يحوز المتقدم للمهنة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ،و الممنوحة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه .غير انه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص .

2.2.2.2.العناية المهنية

تنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على معيار العناية المهنية ، من خلال المهمات الموكلة إلى محافظي الحسابات ، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير ، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة و في مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها .

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها . ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة ، و صحة ذلك ،ويتحقق محافظو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين . و يجوز لهم أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أ و الرقابات التي يرونها مناسبة.كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال[102] ص 188. بالإضافة إلى ذلك القانون يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالكتمان والمحافظة على المعلومات والوثائق السرية الخاصة بالمؤسسة (السر المهني) .

3.2.2. التقرير

تنتهي مهمة المراجع بإعداد تقرير يسمح بالتصديق بتحفظ أو بدون تحفظ على مصداقية وصحة الوثائق و المستندات السنوية للمؤسسات ، وعند الاقتضاء قد يمتنع عن المصادقة مع توضيح الأسباب . كما أجازت المادة 715 مكرر 10من القانون التجاري أن يطلع محافظو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي[102] ص 190:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق .
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

3.2.صفات المراجع الخارجي القانوني في الجزائر

إن الصفات العامة التي تحكم مهنة و عمل المراجع في الجزائر تتمثل في الحقوق التي يستفيد منها المراجع ، و ما عليه من واجبات و مهام يلتزم بها حسب الطابع القانوني، و الأتعاب التي يتحصل عليها مقابل أداء مهامه ، و ما يقع على عاتقه من مسؤوليات .

يعني سنتناول في هذا المبحث الأخلاقيات المهنية التي يجب على مراجع الحسابات التحلي بها أثناء مزاولة عمله .

1.3.2الخصائص العامة المتعلقة بمهنة المراجع بالجزائر

حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

1.1.3.2.تعيين وعزل المراجع

يتم تعيين وعزل مراجع الحسابات كما يلي :

1.1.1.3.2. تعيين المراجع :

يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا و على أساس دفتر الشروط حيث يتضمن هذا الأخير كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات ،إذ يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي ، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات، حيث يهدف المرسوم التنفيذي رقم 11- 32 إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط، ففي حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته ، لا تلزم المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد[93] ص24 .

تقوم المؤسسات والهيئات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات بتشكيل لجنة تقييم العروض ، تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي ،على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات . تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.

و في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

عندما تعين مؤسسة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، و يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

2.1.1.3.2.عزل المراجع :

يتم عزل المراجع من طرف الهيئة التي عينته ، وفي اغلب الأحيان تكون الجمعية العامة للمساهمين ، و يتم عزله في حالات عديدة منها :

-الاستقالة أو الامتناع عن العمل أو الوفاة .

- توقف انتسابه لهيئة (جمعية) مراجعي الحسابات.

- القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنصوبة إليه .

- القيام بتصرف يسيء إلى كرامة المهنة و الزملاء .

- القيام بتصرف مخل بقواعد و آداب السلوك المهنية.

- صدور قرار من المحكمة بناءا على طلب من مجلس الإدارة ،أو عدد من المساهمين يمثلون عشر رأس المال على الأقل، و ذلك متى ارتكب مراجع الحسابات خطا في القيام بمهمته ، أو لوجود مانع مادي أو قانوني يحول بينه

و بين النهوض بواجبات وظيفته [59] ص 229.

3.1.1.3.2.موانع تعيين المراجع : حدد القانون رقم 10-01 حالات التنافي و الموانع، و ذلك لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، ففي المادة (64) منه تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهن، وهي : [85] .

•كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية.

•كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني .

•كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون .

•الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

كل عهدة برلمانية.

•كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته، و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات ، مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

و نصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من[85] ص:

•القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

•القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.

•قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

•قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

•ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

•شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.

•توسع نفس حالات التنافي و المنع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

إضافة إلى ذلك :

•حالات التنافي و الموانع في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري و التي تنص على أنه لا يجوز أن يعين محافظا للحسابات في شركة المساهمة[102] ص :189

- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة.

- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (10/1)رأسمال هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجرة أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو

من أعضاء مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم .

•لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة .

•إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، و ألا تربطهم أية مصلحة، و ألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات[85].

•يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

•إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، و تمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .

•يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات و التجمعات الممارسة للمهنة[85].

•يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، و يخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المتربصون، و كذا مستخدمو الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات ، و كذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47، 48، 49 و 52 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و لا يتقيد الخبير المحاسب و محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا ولا سيما الحالات التالية :

-بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.

-بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

-بناء على إرادة موكليهم.عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

•يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات:

-كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهاته المهن.

-كل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات ، أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.

2.1.3.2.حقوق وواجبات المراجع

يترتب على المراجع التزامات يقوم بها و في المقابل يتلقى حقوق ، و ذلك كما يلي :

1.2.1.3.2. واجبات المراجع : على المراجع القيام بمجموعة من الأعمال التي تعد واجباته ،حيث من أهم الواجبات (المهام) التي يقوم بها محافظ الحسابات تتمثل فيما يلي[85]:

•يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.

•يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين.

•يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.

•يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

•يعلم المسيرين و الجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .

•بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد المؤسسة حسابات مدمجة ، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

2.2.1.3.2. حقوق المراجع

كما للمراجع واجبات فله بالمقابل حقوق كغيره من المهنيين ،و التي تتمثل فيما يلي[85]:

•يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للمؤسسة.

•يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للمؤسسة أوالهيئة كل التوضيحات المعلومات، و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة .

•يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .

•يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .

•يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

•مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة المراجعة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه .

•يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

•يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

•يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

2.3.2. الأخلاقيات المهنية المتعلقة بالمراجع الخارجي القانوني

سيتم التطرق إلى المسؤوليات التي تقع على المراجع والأتعاب التي يتقاضاها والتقرير الذي يعده و الذي يعتبر حوصلة لنتائج أعماله .

1.2.3.2. مسؤوليات المراجع

يعتبر المراجع على العموم مسؤولا مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج ، و من بين المسؤوليات التي تقع على المراجع مايلي :

- المسؤولية المدنية :يعد الخبير المحاسب أومحافظ الحسابات أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا سواء اتجاه المؤسسة محل المراجعة أو اتجاه الغير[85] ،إذا أخطأ أثناء تأديته لعمله وتسبب عن هذا الخطأ ضررللغير، يعني للمسؤولية المدنية وفق المبادئ العامة ثلاثة أركان :

- الخطأ : وجود خطأ صادر عن المراجع .

- الضرر : حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ .

- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر ،أي نشوء الضرر مباشرة عن الخطأ

لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و انه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، و في حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة .

- المسؤولية الجزائية: يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني[85].

إن التقصير في القيام بالتزام قانوني يحمل في طياته عدة مخالفات ، فقد يمكن لمراجع الحسابات أن يكون معني بطريقة مباشرة في حالة ارتكابه مخالفات تتعلق بمهمته ، أو بطريقة غير مباشرة في حالة التواطؤ في المخالفات المرتكبة من طرف المسيرين .

- المسؤولية التأديبية : يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم[85] ، ومن الحالات التي تترتب عليها عقوبات تأديبية :

-تجاوز القواعد المهنية .

-الإهمال المهني المفرط .

-سلوك مخل بنزاهة و شرف المهنة .

وبالمقابل تتمثل العقوبات (الجزاءات) التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي و حسب خطورتها في :

-الإنذار.

-التوبيخ.

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر.

-الشطب من الجدول.

و نصت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات[85] ، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات ، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، و في حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06)أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.

2.2.3.2.أتعاب المراجع

يتقاضى محافظي الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزونها خلال الفترة المالية ، في إطار مهامهم العادية والعناية المبذولة .

وللإشارة كانت تحسب أتعاب محافظي الحسابات على أساس سلم الأتعاب ، ولكن بصدور قانون رقم 10- 01 جعل تحديد الأتعاب على أساس دفتر الشروط ، بمعنى أصبحت الأتعاب تحسب عن طريق التفاوض بين المراجع (محافظ الحسابات) و المؤسسة محل المراجعة . وبهذا الصدد تحدد الأتعاب في بداية المهمة حيث لا يمكن أن يتلقى محافظو الحسابات فضلا عن الأتعاب أي اجر أو امتياز مهما يكن شكله ، و لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة أو الهيئة المعنية .

تنص المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11 –32 انه : يجب أن يتضمن دفتر الشروط مايلي[93]:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر و في الخارج.

- ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم ، و كذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كانت المؤسسة تقوم بإدماج الحسابات .

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات و التقارير الواجب إعدادها.

- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

- نموذج رسالة الترشح.

- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه المؤسسة طبقا للأحكام التشريعية .

- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .

- المؤهلات و الإمكانيات المهنية و التقنية .

تدفع أتعاب محافظ الحسابات بتقديم فاتورة أتعاب على الشكل التالي :

30% عند بداية الأعمال .

20% عند تقديم تقرير الرقابة الداخلية .

30%عند نهاية الأعمال وتقرير المصادقة.

20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية .

3.2.3.2تقرير المراجع

يترتب عن انتهاء مهمة محافظ الحسابات و بفعل القانون يلزم هذا الأخير بإعداد التقارير التالية[85]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة .
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة .
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال. وبصفته حارس لضمان تطبيق القانون والمحافظة على مصالح الشركاء،فمحافظ الحسابات يمكنه استدعاء الجمعية العامة في حالة فقدان ثلاثة أرباع(¾)من الأموال الخاصة.

حيث تحدد أشكال وآجال إرسال تقارير محافظ الحسابات إلى الجمعية العامة وكذا الأطراف المعنية ، بقرار من الوزير المكلف بالمالية .

*باعتبار أن معايير تقرير محافظ الحسابات تعبر عن مقاييس جودة عمل محافظ الحسابات و حسب ما أجازت به المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات تتمثل هذه المعايير على وجه الخصوص فيما يلي[103] ص19 :

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة،أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء

-معيار حول الاتفاقيات المنظمة.

-معيار حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.

- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية

- معيار حول استمرارية الاستغلال .

- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان .

- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال.

- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال.

- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.

- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.

- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

4.2. الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية القانونية بالجزائر

إن تناول الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها و لا عن المحاسبة ، لاعتبار أن المراجعة ترتبط بالمحاسبة ارتباط متين ، لهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم المراجعة والمحاسبة فيها ، حيث يتم التطرق في هذا المبحث إلى المجلس الوطني للمحاسبة و ذلك في المطلب الأول ، و في المطلب الثاني المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في المطلب الثالث

1.4.2. المجلس الوطني للمحاسبة

سيتم التعرف على المجلس الوطني للمحاسبة وذلك بالتطرق إلى تشكيلته و إلى المهام والأدوار التي يتولى القيام بها.

1.1.4.2.لمحة عن المجلس الوطني للمحاسبة و تشكيلته

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة سنة 1996 لدى وزارة المالية [104] ص 18 ،بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96 -318 الممضي في 1996/09/25، يهتم هذا المجلس بشؤون البحث وتطوير مهنة المحاسبة والمجالات ذات العلاقة .

حيث حسب المادة 04 من القانون رقم 10-01 يكون المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ، ويتولى مهام الاعتماد والقياس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ، وحسب المادة 5من قانون 10-01 تم إنشاء لدى المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء.

ووفقا للمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 تتمثل تشكيلة المجلس في الأتي ، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله*[105] ص4:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة .
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية .
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة .
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي .
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني .
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة .
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالقياس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر .
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة(3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .
- ثلاثة(3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
- ثلاثة(3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
- ثلاثة(3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم وزير المالية.

2.1.4.2.مهام المجلس الوطني

أما فيما يخص مهام المجلس الوطني للمحاسبة فتتمثل في :

*للإشارة انه قبل صدور القانون رقم 10-01 كانت الهيئات المشرفة على مراجعة الحسابات في الجزائر تتمثل في :- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، - و مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.

1.2.1.4.2. وفقا للمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم11-24 يمارس المجلس بعنوان الاعتماد، المهام الآتية[105] :

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

2.2.1.4.2.وفقا للمادة11من المرسوم التنفيذي رقم11-24 يمارس المجلس بعنوان القياس المحاسبي، المهام الآتية[105]:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها .
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات .
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها .
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة .
- متابعة و ضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق .
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي .
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته .

3.2.1.4.2.وفقا للمادة12 من المرسوم التنفيذي رقم11-24 يمارس المجلس بعنوان تنظيم و متابعة المهن المحاسبية، المهام الآتية[105]:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية .
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين .
- متابعة تطور المناهج والنظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي .
- متابعة و ضمان تحيين العناية المهنية .
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية و مراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين .
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة .
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين .

4.2.1.4.2.كما سبق القول أن القانون رقم10-01 و في مادته 05 تنشا لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء التالية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية .
-لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين .
- لجنة الانضباط و التحكيم .
- لجنة مراقبة النوعية .

تتولى اللجنة الأولى المهام التالية : [105]

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية.
- تحضير مشاريع أراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة .
- انجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى قياس المحاسبات .
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها .
- ضمان تنسيق و تلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة .

- تحضير مشاريع الأداء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها ، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية .

تتولى لجنة الاعتماد المهام التالية[105]:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد.

- تحديد معايير و سبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- ضمان تسيير طلبات الاعتماد .

- تحضير ملفات الاعتماد .

- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين .

تتولى لجنة التكوين المهام التالية : [105]

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين .

- دراسة ملفات المشاركة في التربصات .

- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات .

- تسليم شهادات نهاية التربص.

- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة.

- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية .

- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة .

- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين .

- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة .

- تنظيم ملتقيات و أيام دراسية ومؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق .

تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام التالية[105]:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة.

- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم .

- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط.

- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن .

- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين .

تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام التالية[105]:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات .
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية .
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة .
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب و تسييرها .
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب .
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية و الأخلاقيات .
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من اجل ضمان مهام مراقبة النوعية .
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن .

2.4.2.المصف الوطني للخبراء المحاسبين

تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين بفعل القانون رقم 10 -01 المؤرخ في 29جوان 2010، حيث تتضمن المادة 14 من هذا القانون انه ينشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين و يتمتع بالشخصية المعنوية ، و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب الشروط التي يحددها هذا القانون .

وبالتالي إن المصف الوطني للخبراء المحاسبين عبارة عن جهاز مهني يكلف في إطار القانون بمايلي[85]:

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها .
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة و استقلاليتهم .
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها .
- إعداد الأنظمة الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في اجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة .
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها .

يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن لدى المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ممثلا عنه ، تحدد رتبته و صلاحياته عن طريق التنظيم .

3.4.2.الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب القانون رقم 10 -01 المؤرخ في 29جوان 2010 أنشأت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

وحسب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26 يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، الأعضاء التسعة هم الذين تحصلوا على اكبر عدد من الأصوات و المعلن عنهم على التوالي رئيسا و أمينا عاما و أمينا للخزينة و يوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها .

تنص المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11– 26 أن تقوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمهام التالية[106]:

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية .
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة .
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها .
- تنظيم ملتقيات تكون لها علاقة بمصالح المهنة .
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير .
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة .
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

يتبين من خلال دراستنا لهذا الفصل أن المراجعة الخارجية في الجزائر عرفت عدة مراحل أثناء التطور التاريخي لها ، وهذا التطور جاء نتيجة التغيرات الحاصلة على مستوى الأنظمة الاقتصادية .

حيث أن المراجعة الخارجية في الجزائر كغيرها من المهن تحكمها مبادئ و قواعد و تنظيمات قانونية تنظم عمل المهنيين ، بالإضافة إلى ما تم التوصل إليه أيضا انه يمارس المهنة شخص مستقل و محايد تحت شكل فرد أو في شكل شركات ممارسة للمهنة ، وحتى يتمكن من القيام بعمله عليه أن يكون ملم و على علم تام بكل ما له من حقوق و ما عليه من واجبات وفقا لما تتطلبه قواعد و مبادئ مراجعة الحسابات .

و يتم تعيين المراجع الخارجي عن طريق الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة للمساهمين، حيث يكون مسؤولا أمام الجهة التي قامت بتعيينه .أما فيما يتعلق بالأسس التي يستند عليها مراجع الحسابات فلقد توصلنا إلى أن استقلالية هذا الأخير مع بذل العناية المهنية و الكفاءة ، تعتبر من أهم أسس و معايير مراجع الحسابات القانوني .

فيا ترى ما هو واقع ممارسة المراجعة في الجزائر ، وهذا ما سنراه في الفصل القادم من خلال الدراسة التطبيقية و إسقاط الجانب النظري على ارض الواقع.

الفصل 3
الدراسة التطبيقية

بغرض تدعيم الجانب النظري والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الأسئلة المطروحة ، وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس آراء المختصين بالمراجعة في الجزائر ، و التي تم تضمينها ثلاث محاور تخص كلا من فجوة التوقعات ، واقع المراجعة الخارجية في الجزائر و تنظيم المهنة ، و إمكانية التوافق بين ممارسة المراجعة الخارجية في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة .

و بحكم أن معايير المراجعة الدولية هي إرشادات عملية ، فان الفئة المعنية هي فئة المهنيين (المراجعين) ، الشيء الذي أدى إلى اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة استبيان بغية إثراء موضوع البحث من جهة و إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة من جهة أخرى، من خلال توزيع جزء لابأس به من الاستمارات إلى الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات في الجزائر .

و تم بناء هذا الفصل وفقا للمراحل التي مررنا بها ، بالتطرق إلى أدوات و وسائل هذه الدراسة ، مراحل بناء أداة الدراسة ، و من ثم معالجة و تحليل النتائج ، و ذلك عن طريق التفصيل في العناصر الآتية :

- المبحث الأول : منهجية الدراسة التطبيقية .
- المبحث الثاني : عرض الاستبيان.
- المبحث الثالث : تفريغ الاستبيان .
- المبحث الرابع : تحليل نتائج الاستبيان .

1.3.منهجية الدراسة التطبيقية

سيتم من خلال هذا المبحث توضيح منهج الدراسة المتبع ، و عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملائمتها مع الموضوع ممثلة في مجتمع الدراسة ، و الجزء محل الدراسة

و المتمثل في العينة .

1.1.3.منهج الدراسة

في هذا الإطار يتمثل المنهج في الأسلوب المتبع بغية تحقيق أهداف البحث ، فالمنهج يسمح بتحديد الأسباب و النتائج المترتبة عن الحقائق العلمية ، و باعتبار موضوع بحثنا : واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة ، أي دراسة واقع المراجعة الخارجية و تنظيم ممارستها في الجزائر ، و الوقوف على إمكانية التوافق بينها و بين المعايير الدولية للمراجعة ، و بالتالي سوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل المعلومات و المعطيات المتحصل عليها .

2.1.3.مجتمع و عينة الدراسة

يهتم هذا المطلب أساسا بتقديم مجتمع الدراسة و عينة الدراسة التي تم تحديدها .

1.2.1.3. مجتمع الدراسة

باعتبار أن دراستنا تهدف إلى معرفة واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر و إمكانية توافق هذه الأخيرة مع المعايير الدولية للمراجعة ، فشمل مجتمع الدراسة المهنيين و هو بذلك ممثلا في فئتين ، تتمثل الفئة الأولى في محافظي الحسابات ، أما الفئة الثانية فتتمثل في الخبراء المحاسبين .

و عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا الخبرة والشهادة ذات العلاقة كشرط اساسي من اجل القدرة على الحكم على واقع الممارسة المهنية في الجزائر .

2.2.1.3.عينة الدراسة

قمنا بتقدير حجم العينة ب 413 مفردة و هو ما يمثل نسبة 45.5% من إجمالي مجتمع البحث المقدر حوالي 1000 فرد ، وهي نسبة مقبولة عموما ، غير انه و بعد إتمام عملية التوزيع صادفنا بعض العوائق التي منها عدم تجاوب بعض أفراد العينة مما أدىإلى عدم استرجاع كل الاستمارات الموزعة ،حيث استرجعنا 250 و هو ما يقارب 60.5% من حجم العينة المختارة،فحاولنا التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول الى حجم مقبول يعكس

آراء مجتمع الدراسة عبر عدة ولايات شملت : البليدة ، الجزائر ، بومرداس ، البويرة ، المدية ، سطيف ، المسيلة ، خنشلة ، تيبازة، الشلف ، عين الدفلى ، قسنطينة ، وهران ، الوادي

و اعتمدنا في توصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة أحيانا طريقة التسليم و الاستلام المباشر ، و أحيانا أخرى التي اعتمدنها بكثرة قمنا بذلك عن طريق البريد الالكتروني أو بواسطة الزملاء .

و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 - 1) : الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان .

	التكرارات	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	413	%100
الاستمارات المفقودة	141	%34.14
الاستمارات الملغاة	9	%2.21
الاستمارات الواردة بعد الأجل	13	%3.15
الاستمارات الصالحة للتحليل و الدراسة	250	%60.5

المصدر: من إعداد الطالبة

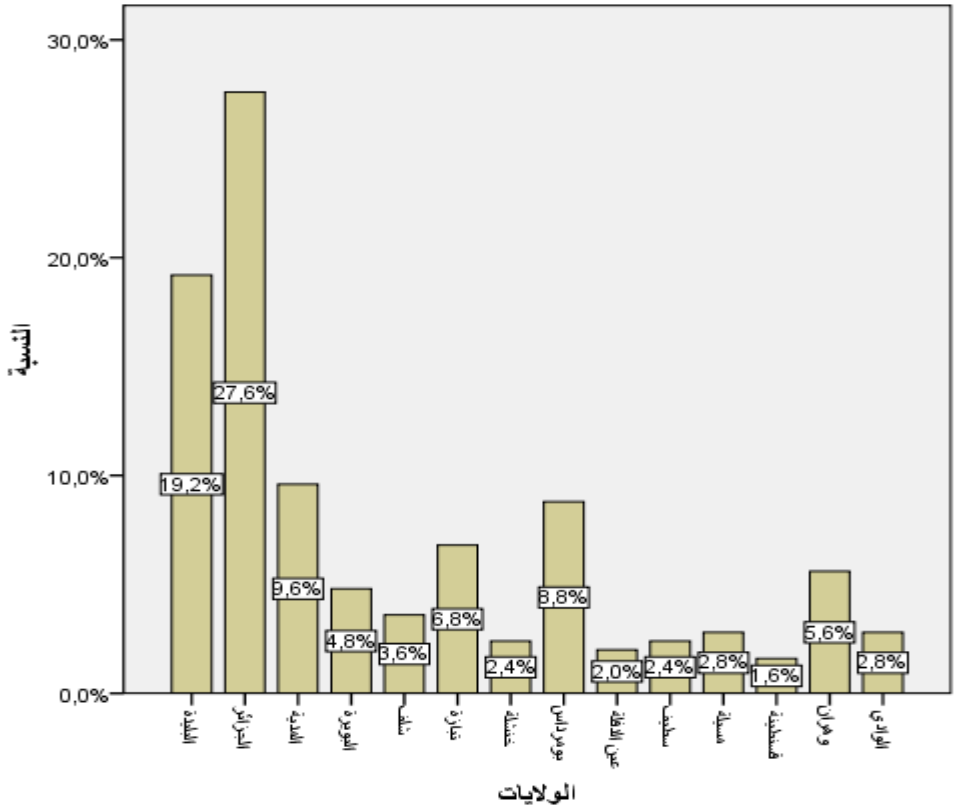
من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 413 استمارة و التي منها 250 استمارة صالحة للدراسة أي بنسبة 60.5% ،أما ما نسبته 39.5% من إجمالي الاستمارات تعتبر غير صالحة للدراسة ،بسبب عدم إرجاعها من طرف أفراد العينة (34.14%) أو كون الاستمارة حملت أكثر من إجابة واحدة أو وجود نقص في الإجابات فتم إلغاؤها (2.21%) ،أو بسبب وصولها بعد الآجال و شروع الطالبة في تفريغ و تحليل الاستبيانات (3.15%) .

- و فيما يخص توزيع أفراد العينة على الولايات المختارة ،فكان كما يلي :

الجدول رقم (3-2) :توزيع أفراد العينة حسب الولايات .

الولايات	التكرارات	النسبة المئوية %
البليدة	48	%19.2
الجزائر	69	%27.6
بو مرداس	24	%9.6
البويرة	12	%4.8
الشلف	9	%3.6
تيبازة	17	%6.8
خنشلة	6	%2.4
المدية	22	%8.8
عين الدفلى	5	%2.0
سطيف	6	%2.4
مسيلة	7	%2.8
قسنطينة	4	%1.6
وهران	14	%5.6
الوادي	7	%2.8
المجموع	250	%100

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS



الشكل رقم (3-1) : تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب الولايات .

المصدر: من إعداد الطالبة

من الجدول و الشكل السابقين نلاحظ أناغلبأفراد عينة الدراسة متواجدون في ولايتي الجزائر العاصمة بنسبة 27.6% اي69فرد ،وولاية البليدة بنسبة 19.2%أي 48فرد ،و هذا بسبب أن ولاية الجزائر باعتبارها العاصمة تمثل اكبر نسبة من مجتمع البحث ،وولاية البليدة تمثل مقر السكن و مقر الدراسة ، أما الولايات الباقية فقد كانت كما يلي حسب الترتيب التنازلي:

ولاية بومرداس مثلها 24 فرد بنسبة 9.6% ،وولاية المدية مثلها 22فرد بنسبة 8.8%، وولاية تيبازة مثلها 17 فرد بنسبة 66.8% ،وولاية وهران مثلها 14 فرد بنسبة 5.6% ،وولاية البويرة مثلها 12 فرد بنسبة 4.8% وولاية الشلف مثلها 9 أفراد بنسبة 3.6% ،و ولايتي المسيلة و الوادي مثلهما 7 أفراد لكل ولاية بنسبة 2.8%، وولايتي سطيف و خنشلة مثلهما 6 اعضاء بنسبة 2.4% ،وولاية عين الدفلى مثلها 5 أعضاء بنسبة 2% ،وولاية قسنطينة مثلها 4 أعضاء بنسبة 1.6% .

2.3. عرض الاستبيان

من اجل الحصول على نتائج تساعدنا في إسقاط الجانب النظري على الدراسة التطبيقية من جهة ، و الإجابة على الأسئلة المطروحة و إثبات صحة أو نفي الفرضيات الموضوعة من جهة أخرى ، قمنا بإعداد الاستبيان حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها عند إعداد استمارة الاستبيان ،بالإضافة إلى مكوناته، طريقة تبويب الأسئلة .

1.2.3.إعداد الاستبيان

تم الاستعانة في إعداد الاستبيان على مراجع و ملتقيات و أبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة ، حيث أمكن الاستفادة من الجانب النظري في صياغة هذه القائمة ، و هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها عند إعداد الاستمارة أهمها :

- الاعتماد في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط و الواضح ، كون أن الطالبة قد لا تستطيع توضيح الغموض الذي قد ينشأ نتيجة استعمالها وسائل توزيع مختلفة كالبريد الالكتروني ، وسائط ...الخ
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم أفراد العينة باختيار بديل من خمسة أو أربعة بدائل .
- توافق الترتيب و التدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصلين الأوليين .
- اعتماد طريقة إعداد الأسئلة على أساس النوع المغلق الذي يحتمل إجابة محددة لعدة عوامل منها :

* إن طرح عدة إجابات يزيد من حجم الاستبيان ، ما يؤدي إلى ملل المجيبين ما يجعل إجاباتهم عشوائية .

* محاولة طرح اكبر عدد ممكن من الأسئلة .

- إدخال بعض التعديلات على الاستبيان (حذف ، إضافة ، تغيير) بعد طرح استمارات أولية و ذلك بغية معرفة مدى سهولة استيعاب الأسئلة و إمكانية الإجابة عليها .

2.2.3.هيكل الاستبيان

لقد قسمنا الاستبيان إلى جزئين :

- الجزء الأول : اشتمل هذا الجزء على معلومات عامة حول العينة التي تحت الدراسة .
- الجزء الثاني :تم تقسيم هذا الجزء إلى ثلاثة محاور تشكل في مجملها 34 سؤال :

- المحور الأول: يضم 13 سؤال يتمحور حول فجوة التوقعات و درجة كل عامل من العوامل المؤدية إلى وقوعها .

- المحور الثاني : يضم 12 سؤال يتمحور حول واقع المراجعة الخارجية و ممارستها في الجزائر ، و تنظيمها في ظل التقلبات الاقتصادية و التطورات الحاصلة في المجال .
- المحور الثالث : يضم 9 أسئلة تتمحور حول إمكانية التوافق بين الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر و الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية ، وإمكانية تبني هذه الأخيرة .

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت (LIKERT SCALE) من 3 و 4 و 5 درجات حسب معطيات كل سؤال ، من اجل معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان فاستعملنا الجداول التالية :

الجدول رقم (3 - 3): مقياس ليكارت الثلاثي [107] ص 26

الرأي	لا	محايد	نعم
الوزن	1	2	3
المتوسط المرجح	1.66-1	2.33-1.67	3 -2.34

الجدول رقم (3 - 4): مقياس ليكارت الرباعي[107] ص 29

الرأي	سطحي (سيء)	مقبول	جيد	ممتاز
الدرجة	1	2	3	4
المتوسط المرجح	1- 1.74	2.49 -1.75	3.24 -2.50	4 -3.25

الجدول رقم (3- 5): مقياس ليكارت الخماسي [107] ص 29

الرأي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1- 1.79	1.80- 2.59	2.60- 3.39	3.40- 4.19	4.20- 5

3.2.3. ثبات و صدق الاستبيان

لإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان نستعمل معامل الثبات ألفاكرونباج" ALPHA CRONBACH"

و معامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر و الواحد ،فكلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعا و كلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا .

إن زيادة قيمة معامل ألفاكرونباج تعني زيادة مصداقية عناصر الاستبيان .

كما يمكن حساب معامل الصدق عن طريق حساب جذر معامل الثبات .

إن الثبات يعني استقرار المقياس و عدم تناقضه مع نفسه ،أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة .

أما الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ،و يوضح الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة نسبيا :

الجدول رقم (3 - 6) :ثبات عناصر الاستبيان .

عناصر الاستبيان	معامل ألفا كرونباج
المحور الأول:فجوة التوقعات	0.713
المحور الثاني:واقع المراجعة القانونية في الجزائر و تنظيم المهنة	0.672
المحور الثالث:إمكانية التوافق بين الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة .	0.597
معامل الثبات لإجمالي المحاور	0.6607

المصدر :من إعداد الطالبة .

يوضح الجدول السابق أن معامل الفاكرونباج لجميع عناصر الاستبيان يقدر بقيمة 0.6607 و هو ما يبعث إلى اطمئنان أداة الدراسة .

ومن اجل الحكم على العبارة (السؤال) التي تؤدي إلى انخفاض معامل الثبات أو زيادته أضفنا الجداول التالية :

الجدول رقم (3 -7) :قيمة معامل ألفاكرونباج عند حذف العبارة للمحور الأول .

عناصر المحور الأول	قيمة معامل الفاكرونباج عند حذف العبارة
التأكيد على مدى شرعية ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة .	0.691
التأكيد على مسؤولية المراجعين أمام المساهمين	0.683
التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي تطرقوا إليها فعلا.	0.697
التركيز على متطلبات معايير المراجعة خلال ممارسة المهنة	0.678
الإبلاغ والتقرير عن أي أمور من شانها أن تؤثر على مستقبل المؤسسة محل المراجعة	0.721
المعرفة الكافية بالمؤسسة محل المراجعة وأنظمتها المحاسبية و الرقابية	0.691

الاتصال بالمراجع السابق	0.81
الحصول على أدلة الإثبات الكافية .	0.631
وضع برنامج مراجعة يتضمن إجراءات مراجعة كافية	0.684
التحقق (التأكد) من التزام المؤسسة محل المراجعة بقوانينها الداخلية و القوانين الاخرى	0.700
التأكد من شرعية ومصداقية القوائم المالية التي راجعوها .	0.675
اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش و الإبلاغ عنها في تقرير المراجعة .	0.832
تحديد مجال أي عملية مراجعة بشكل محدد في التقرير النهائي عنها .	0.728

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

يوضح العمود الثاني من هذا الجدول قيمة معامل الفاكرونباج عند حذف العبارة ، فإذا زادت قيمة معامل ألفاكرونباج عند حذف العبارة عن قيمة معامل الفاكرونباج الإجمالية دل ذلك على أن هذه العبارة تضعف المقياس (الاستبيان) و أن حذف هذه العبارة يؤدي إلى زيادة الثبات .

كما هو واضح من الجدول السابق ، فان العبارة الخامسة تضعف المقياس و ذلك لان حذف العبارة يجعل قيمة معامل ألفا كرونباج الإجمالية 0.721 بدلا من 0.713.

كذلك العبارة السابعة من هذا المحور ضعف المقياس و ذلك لان حذف العبارة يجعل قيمة معامل الفاكرونباج الإجمالية 0.810 بدلا من 0.713 .

الجدول رقم (3- 8) :قيمة معامل ألفا كرونباج عند حذف العبارة للمحور الثاني .

عناصر المحور الثاني	قيمة معامل الفاكرونباج عند حذف العبارة
مستخدمي تقرير المراجعة في الجزائر راضين عنه	0.669
تقرير المراجع يساعد مستخدميه على اتخاذ أحسن وأنجع القرارات	0.667
نمط وشكل المراجعة القانونية بصفة عامة في الجزائر	0.670
القواعد التي ترتكز و تقوم عليها المراجعة في الجزائر	0.671
صاحبت وواكبت المراجعة التغيرات الاقتصادية الحاصلة	0.668
بلغت المراجعة الحد الذي ينبغي أن تكون عليه في ظل المستجدات المتسارعة خاصة توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية	0.711

التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر	0.658
اعتماد الدولة بقدر كبير على القطاع العمومي لدفع عجلة التنمية	0.659
سعي الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة	0.666
مواكبة متطلبات عولمة المهنة	0.72
عدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية	0.700
انتشار المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة و انتشار ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة .	0.598

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

من الجدول السابق ،فان العبارة السادسة تضعف المقياس و ذلك لان حذف العبارة يجعل قيمة معامل الفاكرونباج الإجمالية 0.711 بدلا من 0.672.

و كذلك العبارة العاشرة تضعف المقياس و ذلك لان حذف العبارة يجعل قيمة معامل الفاكرونباج الإجمالية 0.720 بدلا من 0.672

و كذلك العبارة الحادية عشر تضعف المقياس و ذلك لان حذف العبارة يجعل قيمة معامل الفاكرونباج الإجمالية 0.700 بدلا 0.672.

الجدول رقم (3 - 9) :قيمة معامل الفاكرونباج عند حذف العبارة للمحور الثالث

عناصر المحور الثالث	قيمة معامل الفاكرونباج عند حذف العبارة
الواقع يفرض ضرورة تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي خاصة في حالة تبنيها للمعايير الدولية للمراجعة .	0.583
الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية	0.589
ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية	0.591
إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية	0.577
المعايير الدولية للمراجعة هي الحل النموذجي لضمان سير جيد لممارسة المهنة في الجزائر	0.601

معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في البيئة الجزائرية في ظل الظروف الراهنة	0.568
البيئة الجزائرية مهيئة (مستعدة) لتبني المعايير الدولية للمراجعة	0.612
في حال تبني الجزائر المعايير الدولية للمراجعة يحتم عليها تكوين المراجعين	0.632
هناك توافق بين تطبيق المراجعة الخارجية في الجزائر و الواقع الدولي .	0.603

المصدر:إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

من الجدول السابق فان العبارة الخامسة تضعف المقياس و ذلك لان حذف العبارة يجعل قيمة معامل الفاكرونباج الإجمالية 0.601بدلا من 0.597

العبارة السابعة تضعف المقياس و ذلك لان حذف العبارة يجعل قيمة معامل الفاكرونباج الإجمالية 0.612بدلا من 0.597

ممكن أن نستنتج صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة الفاكرونباج كما هو موضح في الجدول الأتي :

الجدول رقم (3 - 10) :صدق محاور الاستبيان

عناصر الاستبيان	**جذر معامل الفاكرونباج**
المحور الأول:فجوة التوقعات	0.844
المحور الثاني:واقع المراجعة القانونية في الجزائر و تنظيم المهنة	0.819
المحور الثالث:إمكانية التوافق بين الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة .	0.772
اجمالي المحاور	0.812

المصدر :من إعداد الطالبة

3.3. تفريغ عناصر الاستبيان

من خلال هذا المبحث يتم تناول مختلف الأدوات الإحصائية المستعملة ،بالإضافة إلى عرض و دراسة خصائص عينة الدراسة ،و ذلك في مطلبين كما يلي :

1.3.3.معالجة نتائج الاستبيان

من اجل تسهيل عملية التحليل ،و بعد التحصيل النهائي للاستبيانات ،قمنا بتجميع عناصر الاستبيان و تفريغها في برنامج spss16"**statisticalpackagefor socialscience**" **حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية** حيث يعد هذا البرنامج من أكثر البرامج الإحصائية استخداما من قبل الباحثين في إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة ، من خلال هذا البرنامج تم استعمال بعض الأدوات الإحصائية .

فبالنسبة للمعلومات العامة للعينة فقد تم تجميعها و تفريغها ،و بالتالي تم إعداد مجموعة جداول التي تم إظهارها بالاعتماد على spss ،و بنفس هذا البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال توضح و تسهل عملية التحليل .

أما بالنسبة لمحاور الاستبيان الثلاثة ،فقد تم تجميع و تفريغ عناصر الاستبيان كذلك في spss الذي يتيح جملة من الأدوات الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد و الموضعي ومن بين هذه الأدوات التي استعملناها ما يلي :- النسب المئوية :قصد تحويل الأعداد إلى نسب بغرض التعليق عليها

- التكرارات :معرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة

- المتوسط الحسابي :استعملنا المتوسط الحسابي لقياس متوسط إجابات أفراد العينة للتعرف على مواقفهم ضمن سلم ليكارت ،فقد تم إيجاد المتوسط الحسابي لكل عناصر (أسئلة) المحاور الثلاث و المتوسط الحسابي لكل محور

- الانحراف المعياري :لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ،تم إيجاد الانحراف المعياري لكل عنصر من المحاور الثلاثة و الانحراف الجمالي للمحور

- اختبار مربع كاي للاستقلالية :لمعرفة مدى استقلالية أو ارتباط عناصر الاستبيان

2.3.3.عرض خصائص عينة الدراسة .

يتم عرض و تحليل الخصائص العامة للعينة وفق ما يلي :

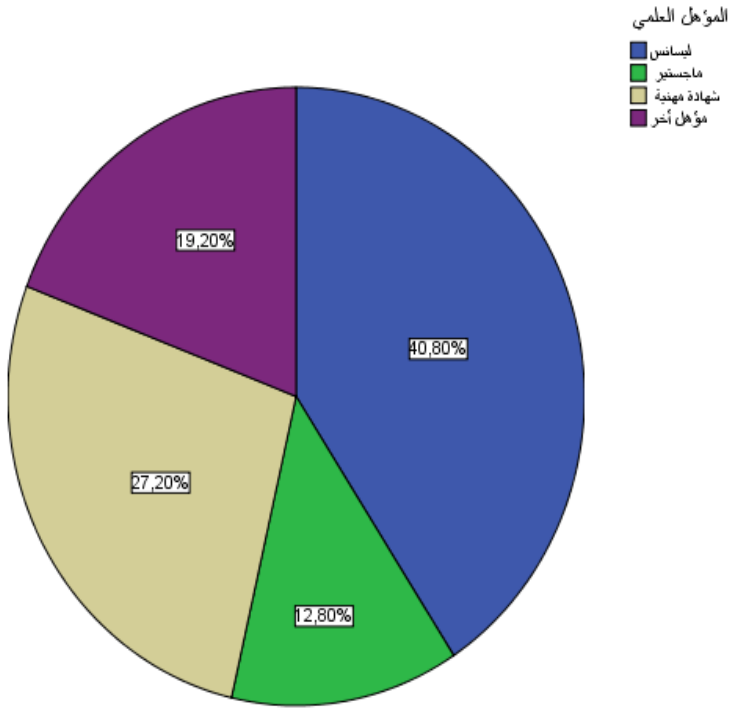
1.2.3.3.المؤهل العلمي

يوضح الجدول و الشكل الآتيين توزع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :

الجدول رقم (3 - 11) :توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي .

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية
ليسانس	102	%40.8
ماجستير	32	%12.8
شهادة مهنية	68	%27.2
مؤهل آخر	48	%19.2
المجموع	250	%100

المصدر : من اعداد الطالبة



الشكل رقم (3 - 2) :تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المصدر :من إعداد الطالبة .

إن الجدول و الشكل السابقين يوضحان الدرجات العلمية و الشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة ، حيث كانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 40.8% ، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 27.2% ،و نسبة الحاصلين على مؤهلات أخرى

19.2%و التي كانت تمثل في الغالب الحاصلين على الدكتوراه ،أما نسبة المحضرين و الحاصلين على شهادة الماجستير 12.8% .

من الملاحظ أن اكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة ليسانس ،و هي نسبة عادية بالنظر لكون هذه النسبة تمثل المهنيين من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات ،تليها نسبة الحاصلين على شهادات مهنية كونها تمثل المراجعين ذوي الخبرة و الذين لا يملكون شهادات جامعية.

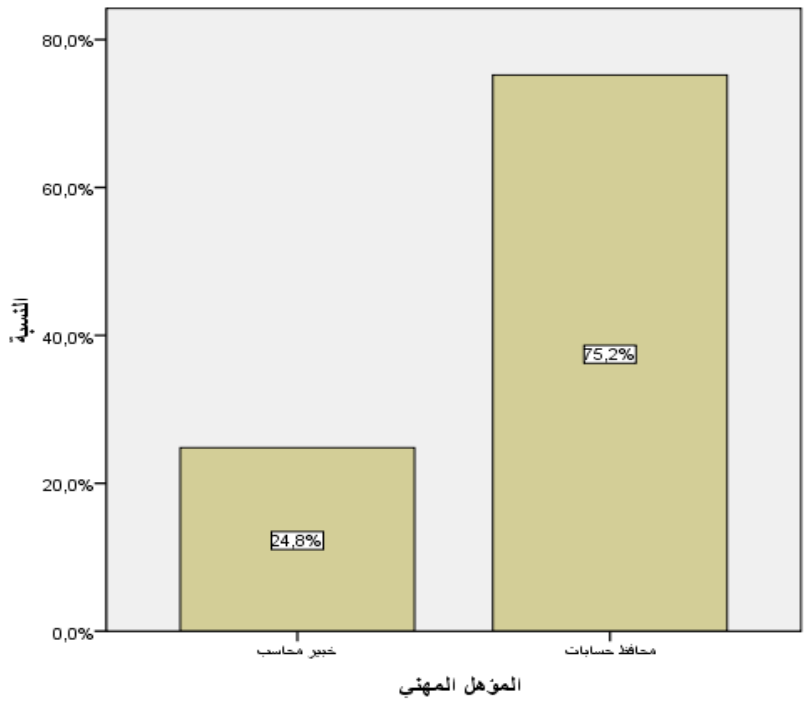
2.2.3.3.المؤهل المهني .

تم تقسيم أفراد العينة إلى فئتين تمثل المؤهل المهني لكل فرد من أفرادالعينة ،و تحصلنا على التوزيع الآتي لعينة الدراسة :

الجدول رقم (3 - 12) :توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني .

المؤهل المهني	التكرارات	النسب المئوية
خبير محاسبي	62	%24.8
محافظ الحسابات	188	%75.2
المجموع	250	%100

المصدر :من إعداد الطالبة



الشكل رقم (3 - 3):تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني .

المصدر :من إعداد الطالبة

مما سبق يتضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل المهني ،فكانت النسبة الأكبر تعود لفئة محافظي الحسابات بنسبة 75.2%أي ما يعادل 188فرد "محافظ حسابات" ،أما النسبة الثانية فتعود لفئة الخبراء المحاسبين ب 24.8%أي 62 فرد "خبير محاسبي" .

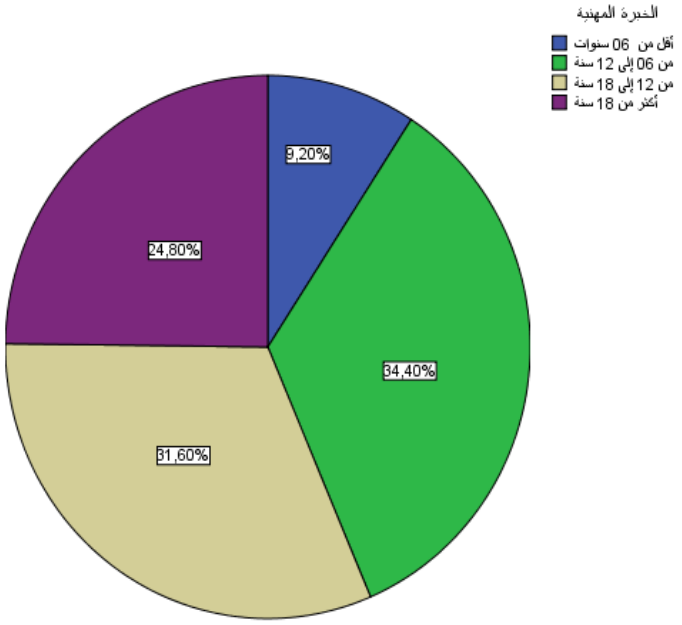
3.2.3.3.الخبرة المهنية .

لقد قسمنا أفراد العينة إلى أربع (4) فئات تمثل الخبرة المهنية ،حيث طول مدى كل فئة 6سنوات ،و بالتالي تم التوصل إلى التوزيع التالي :

الجدول رقم (3 - 13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية .

الخبرة المهنية	التكرارات	النسب المئوية
اقل من 6سنوات	23	%9.2
من6الى 12 سنة	86	%34.4
من 13 إلى 18سنة	79	%31.6
أكثر من 18 سنة	62	%24.8
المجموع	250	%100

المصدر :من إعداد الطالبة .



الشكل رقم (3 - 4) : تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

المصدر :من إعداد الطالبة

يوضح الجدول و الشكل السابقين توزيع أفراد العينة حسب فئات زمنية ثم تقسيمها حسب الخبرات المهنية المتوفرة لديهم ،فنجد :

-34.4 % بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة مابين 6و12سنة و هي تشكل اكبر نسبة و 31.6% لما بين 12و 18سنة ،و هم في ذلك يمثلون في مجملهم محافظي الحسابات .

- نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 18سنة هي 24.8% ،وهي تتضمن الخبراء المحاسبين .

-نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 6سنوات يمثلون 9.2% .

4.3. تحليل نتائج الاستبيان

من اجل تحليل النتائج المستنتجة من الاستبيان ، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية في برنامج spss حسب الحاجة إلى مدلولها ومن بين هذه الطرق : التكرارات ، النسب المئوية ،المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و كذا اختبار مربع كاي للاستقلالية .

1.4.3.فجوة التوقعات

1.1.4.3. توقعات المجتمع المتعلقة بالممارسين المهنيين

يتعلق المحور الأول بفجوة التوقعات ،حيث يحتوي هذا المحور على جزئين ،لقد تم تلخيص نتائجه و تحليله كما يلي :

يتم في هذا العنصر تحديد مدى أهمية كل عامل حول توقعات المجتمع المتعلقة بالممارسين المهنيين

الجدول رقم (3- 14):نتائج آراء أفراد العينة حول توقعات المجتمع المتعلقة بالممارسين المهنيين

عبارات الجزء الأول للمحور الأول	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1-التأكيد على مدى شرعية ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة	التكرار	0	1	8	113	128	4.47	0.58	موافق تماما
	النسبة%	0	%0.4	3.2	45.2	51.2			
2-التأكيد على مسؤولية المراجعين أمام المساهمين	التكرار	0	14	21	97	118	4.27	0.84	موافق تماما
	النسبة %	0	%5.6	8.4	38.8	47.2			
3-التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي تطرقوا إليها فعلا	التكرار	9	17	32	100	92	3.99	1.04	موافق
	النسبة	3.6	6.8	12.8	40	36.8			
4-التركيز على متطلبات معايير المراجعة خلال ممارسة المهنة	التكرار	3	2.6	58	45	118	3.99	1.11	موافق
	النسبة	1.2	10.4	23.2	18	47.2			

5-الإبلاغ عن أي أمور من شانها أن تؤثر على مستقبل المؤسسة محل المراجعة	التكرار	1	0	184	52	13	2.61	0.61	محايد
	النسبة	0.4 %	0	73.6	20.8	5.2			
المتوسط العام						3.86	3.86	0.53	موافق

المصدر: اعتماد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

من هذا الجدول نلاحظ ما يلي :

- بالنسبة للسؤال الأول :من الملاحظ أن أعلى نسبة و التي تقدر ب 51.2% من أفراد العينة موافقون تماما (بشدة) على توقعات المجتمع حول أهمية التأكيد على مدى شرعية و مصداقية القوائم المالية محل المراجعة ،أما النسبة الثانية 45.2% من أفراد العينة موافقون على هذا السؤال ،و النسبة الثالثة 3.2% من أفراد العينة محايدون في الإجابة ،أما غير الموافقون على أهمية التأكيد على مدى شرعية و صدق القوائم المالية فيمثلون 0.4% ،و أخيرا لم يجيب أي فرد من أفراد العينة بعبارة غير موافق تماما على هذا السؤال .

مما سبق نجد أن اكبر نسبة من نسبة من إجابات أفراد العينة تتمركز حول عبارة موافق تماما ،و بالنظر للمتوسط الحسابي 4.47 و هو يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس لكارت الخماسي (4.20-5) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الخامسة (موافق تماما) ،أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.58 فهو يدل على عدم وجود تشتت كبير في الآراء و دليل ذلك أن ما نسبته 96.4%موافقون ،وما نسبته 3.2% محايدون و 0.4% غير موافقون ،ولا يوجد أي فرد غير موافق تماما

- أما فيما يخص السؤال الثاني: نلاحظ أن نسب الإجابات على هذا السؤال مرتبة ترتيبا تصاعديا من عبارة (غير موافق تماما) ،حيث تجد 0% غير موافقون تماما على توقعات المجتمع حول أهمية التأكيد على مسؤولية المراجعين أمام المساهمين ، أما النسبة 5.6% من أفراد العينة غير موافقون على السؤال ، و نجد ما نسبته 8.4% محايدون في الإجابة على السؤال ،أما النسبة الرابعة 38.8% من الأفراد موافقون على هذا السؤال ، في حين النسبة الخامسة الأكبر 47.2% من أفراد العينة موافقون تماما على تأكيد أهمية هذا السؤال من النسب السابقة نجد أن حوالي 86% يتمركزون حول الإجابتين الرابعة و الخامسة (موافق وموافق تماما) ،و بالنظر للمتوسط الحسابي 4.27 الذي يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي (4.20-4) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول العبارة الخامسة (موافق تماما) و بالنسبة للانحراف المعياري 0.84 فهو مؤشر عادي لأن أغلب الإجابات متمركزة حول الإجابتين الرابعة والخامسة في حين أقلية أفراد العينة كانوا محايدين في الإجابة على هذا السؤال أو غير موافقين .

- بالنسبة للسؤال الثالث:نلاحظ أن النسبة الكبيرة تقدر ب40% من أفراد العينة موافقون على أهمية توقيع المراجعين على تقارير المراجعة للعمليات التي تطرقوا إليها ، أما النسبة الثانية 36.8%من أفراد العينة موافقون تماما على هذا السؤال ، و النسبة الثالثة 12.8%من أفراد العينة محايدون في الإجابة ، و ما نسبته 10.4% غير موافقون على هذا السؤال.

مما تقدم نلاحظ أن النسبة الكبيرة من إجابات الأفراد تتمركز على عبارة موافق، و بالنظر للمتوسط الحسابي 3.99 و هو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول العبارة الرابعة (موافق) ، أما بالنسبة للانحراف المعياري 1.04 فهو يدل على توزع الإجابات و اختلافها نسبيا .

- بالنسبة للسؤال الرابع : من الجدول السابق نلاحظ أن النسبة الكبيرة و المقدرة ب 47.2% من أفراد العينة يوافقون تماما على عامل التركيز على متطلبات معايير المراجعة خلال ممارسة المهنة و مدى تأثيره على فجوة التوقعات ، أما النسبة الثانية المقدرة ب 23.2%من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال ، و تليها نسبة 18% من أفراد العينة موافقون على السؤال ، وأخيرا خوالي 11.6% غير موافقون على هذا السؤال .

مما سبق نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد العينة متمركزة على عبارة موافق ، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.99 و هو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول العبارة الرابعة (موافق)، و فيما يخص الانحراف المعياري 1.11 فهو يدل على التشتت في آراء العينة .

-بالنسبة للسؤال الخامس : نلاحظ أن النسبة الأولى المقدرة ب 73.6% من أفراد العينة محايدون في الإجابة على السؤال المتعلق بمهمة المراجعين فيما يخص الإبلاغ عن أي أمور من شأنها أن تؤثر على مستقبل المؤسسة ، و النسبة الثانية 20.8% من أفراد العينة موافقون على هذا السؤال ، و 0.4% غير موافقون تماما على هذا السؤال.

مما سبق نجد أن أكبر نسبة من إجابات أفراد العينة تتمركز حول عبارة محايد ،و بالنظر للمتوسط الحسابي 2.16 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي (2.60-3.39) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول العبارة الثالثة (محايد) ، أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.61 فهو يدل على توزع الإجابات .

من خلال التحاليل السابقة يمكن أن نستنتج أن كل العوامل (من: التأكيد على مدى شرعية و مصداقية القوائم ، التأكيد على مسؤولية المراجعين أمام المساهمين ، التركيز على متطلبات معايير المراجعة خلال ممارسة المهنة ،...)في مجملها حسب آراء أفراد العينة ،تؤثر في توقعات المجتمع، و دليل ذلك المتوسط العام لعوامل توقعات المجتمع المتعلقة بالممارسين المهنيين و المقدر ب3.86 و

هو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول العبارة الرابعة (موافق)و بالنسبة للإنحراف المعياري 0.53 فهو طبيعي لأنه يعكس توزع الإجابات .

2.1.4.3. المهام التي يؤديها المراجعون

يتم تناول هذا العنصر عن طريق الجدول التالي :

الجدول رقم (3-15) : نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في الأدوار التي يؤديها المراجعون .

عبارات الجزءالثاني للمحور الأول	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1-المعرفة الكافية بالمؤسسة محل المراجعة وأنظمتها المحاسبية و الرقابية	التكرار	0	26	47	80	97	3.99	0.997	موافق
	النسبة %	0	10.4	18.8	32	38.8			
2- الاتصال بالمراجع السابق	التكرار	0	18	59	67	106	4.044	0.974	موافق
	النسبة %	0	7.2	23.6	26.8	42.4			
3- الحصول على أدلة الإثبات الكافية.	التكرار	0	13	22	108	103	4.172	0.908	موافق
	النسبة %	1.6	5.2	8.8	43.2	41.2			
4- وضع برنامج مراجعة يتضمن إجراءات مراجعة كافية	التكرار	10	15	45	89	91	3.944	1.070	موافق
	النسبة %	4	6	18	35.6	36.4			
5-التحقق (التأكد) من التزام المؤسسة محل المراجعة بقوانينها الداخلية و القوانين الأخرى	التكرار	11	14	38	91	96	3.988	1.077	موافق
	النسبة %	4.4	5.6	15.2	36.4	38.4			
6-التأكد من شرعية ومصداقية القوائم المالية التي راجعوها	التكرار	3	18	26	95	108	4.148	0.955	موافق
	النسبة %	1.2	7.2	10.4	38	43.2			
7- اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش و الإبلاغ عنها في تقرير المراجعة .	التكرار	0	12	42	93	103	4.148	0.867	موافق
	النسبة %	0	4.8	16.8	37.2	41.2			
8- تحديد مجال أي عملية مراجعة بشكل محدد في التقرير النهائي عنها .	التكرار	48	52	38	55	57	3.076	1.452	محايد
	النسبة %	19.2	20.8	15.2	22	22.8			
المتوسط العام						3.86	3.933	0.713	موافق

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

-بالنسبة للسؤال الأول : وافقت عينة الدراسة بحوالي 70.8%على أن المعرفة الكافية بالمؤسسة محل المراجعة و أنظمتها المحاسبية و الرقابية عامل مهم في الأدوار التي يِديها المراجعون و نلاحظ ذلك في المتوسط الحسابي الذي قدر ب 3.99 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري و المقدر ب 0.99 والذي يدل على تشتت نسبي في الإجابات .

-بالنسبة للسؤال الثاني: 42.4%من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم موافق تماما على أن الاتصال بالمرجع السابق من العوامل المهمة في المهام و الأدوار التي يؤديها المراجعون ، و أجاب 26.8%بموافق، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 69.2% يقابلها 23.6% من المحايدين و 7.2%من غير الموافقين ، و بالنظر للمتوسط الحسابي 4.04وهو يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو ما يدل على الإتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الرابعة موافق ، بالإضافة إلى الإنحراف المعياري و المقدر ب 0.97 يدل على تشتت نسبي في إجابات الأفراد .

-بالنسبة للسؤال الثالث : اشترك أفراد العينة بنسبة 84.4% بين موافقين و موافقين تماما على أن الحصول على أدلة الإثبات الكافية عامل مهم في الدور الذي يؤديه المراجع ، في حين هناك ما نسبته 6.8%غير موافقون على هذا ، و 8.8% من أفراد العينة محايدون في الاجابة على هذا السؤال.

مما سبق نجد أن النسبة الكبيرة من الإجابات مرتكزة حول عبارة موافق ، وبناء على المتوسط الحسابي المقدر ب 4.17 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق ، و الانحراف المعياري 0.908 الذي يرجع الى التشتت النسبي في الاجابات .

-بالنسبة للسؤال الرابع : وافقت عينة الدراسة بنسبة 72%على أن وضع برنامج مراجعة يتضمن إجراءات كافية هو عامل مهم ،و تجلى ذلك في المتوسط الحسابي المقدر ب 3.94 و الذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) والتي تعبر عن إجابة موافق ، و الانحراف المعياري 1.07 و الذي يدل على توزع الإجابات .

- بالنسبة للسؤال الخامس: وافقت عينة الدراسة بنسبة 74.8%على أن التأكد من التزام المؤسسة محل المراجعة بقوانينها الداخلي وباقي القوانين و التشريعات عامل مِثر هام، ونلاحظ ذلك في المتوسط الحسابي المقدر ب 3.98 و الذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 1.07 الذي يدل

على توزع الاجابات ، في حين أن الأقلية الأخرى من العينة محايدين بنسبة 15.2%و غير موافقين بنسبة 25.2%.

- بالنسبة للسؤال السادس: 43.2%من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم موافق تماما على أهمية عامل التأكد من صدف و شرعية القوائم المالية في الأدوار التي يؤديها المراجعون ، و أجاب 38%بموافق ،و 10.4%من أفراد العينة محايدون و 8.4%غير موافقون ، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي نجد 4.148 أي مندرج في الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن الاجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري و الذي قدر ب 0.95 دلالة على تشتت نسبي في إجابات الأفراد.

-بالنسبة للسؤال السابع : كذلك في هذا السؤال نجد أغلبية أفراد العينة أي ما يعادل 78.4%موافقون على مدى أهمية عامل إكتشاف الأخطاء و عمليات الغش و الإبلاغ عنها من قبل المراجعين ، وهذا ما يبينه المتوسط الحسابي 4.14أي من الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.14-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق

- بالنسبة للسؤال الثامن : نجد ما نسبته 22.8% من أفراد العينة موافقون على تحديد مجال عملية المراجعة في التقرير النهائي كعامل مهم في دور المراجع ،22%من أفراد العينة موافقون على هذا السؤال ، 15.2%من الأفراد محايدون في الاجابة على هذا السؤال ، و 20.8%و19.2%غير موافقون و غير موافقون تماما على الترتيب على هذا السؤال.

- و بالنظر للمتوسط الحسابي نجد3.07 أي يندرج في الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2.60-3.39) و التي تعبر عن الإجابة محايد ، و الانحراف المعياري المقدر ب 1.45 الذي يدل على وجود إجابات مختلفة -بالعودة إلى المتوسط الحسابي العام و المقدر ب 3.93 نجده يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و الذي يعبر عن الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول عبارة موافق ، بمعنى أجمع أفراد العينة على أن العوامل السابقة الذكر في مجملها تؤثر أهميتها على المهام التي يؤديها المراجعون.

2.4.3.واقع المراجعة القانونية في الجزائر و تنظيم المهنة .

تم تقسيم هذا المحور إلى جزئين كما يلي :

1.2.4.3.واقع المراجعة في الجزائر

تتمثل عناصر هذا الفرع في ما يلي :

1.1.2.4.3.تقرير المراجع و مساعدته في اتخاذ القرارات

الجدول رقم (3 - 16):نتائج آراء العينة حول تقرير المراجع و مساعدته في اتخاذ القرارات

العبارة		الاستنتاجات			المؤشرات الإحصائية		
	المقياس	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1-مستخدمي تقرير المراجعة في الجزائر راضين عنه	التكرار	54	100	96	1.816	0.7645	محايد
	النسبة	21.6	40	38.4			
2-تقرير المراجع يساعد مستخدميه على اتخاذ القرارات	التكرار	54	114	82	1.76	0.785	محايد
	النسبة	21.6	45.6	32.8			
المتوسط العام للسؤالين					1.78	0.664	محايد

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

- بالنسبة للسؤال الأول: 40% من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم لا أي وجود 100فرد من عينة الدراسة ينفون وجود رضا عن تقرير المراجع من طرف مستخدميه و أجاب 38.4% من أفراد العينة بمحايد في الإجابة على هذا السؤال ،و 21.6%أجاب بنعم ،و بالنظر للمتوسط الحسابي 1.81 و هو يعبر عن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الثلاثي (1.67-2.33) و هو بذلك يقترب من الإجابة ب: لا ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول العبارة الثانية (محايد) ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0.76 الذي يدل على أن إجابات الأفراد متباينة نسبيا.

- بالنسبة للسؤال الثاني : وافقت عينة الدراسة ب 45.6% على أن تقرير المراجع لا يساعد مستخدميه على اتخاذ أحسن القرارات ،و 32.8% من أفراد العينة محايدون ،في حين قدرت الإجابة

بنعم على هذا السؤال بنسبة 21.6% ، و بالعودة للمتوسط الحسابي الذي قدر ب 1.76 و المندرج ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الثلاثي (1.67- 2.33) و التي تعبر عن إجابة محايد،و الانحراف المعياري 0.78 و هو يدل على تشتت ضعيف للإجابات .

2.1.2.4.3.نمط المراجعة في الجزائر و القواعد التي ترتكز عليها

الجدول رقم (3-17) :نتائج آراء العينة حول نمط المراجعة في الجزائر و القواعد التي ترتكز عليها

		الاستنتاجات						المؤشرات الإحصائية		
	المقياس	سيئة جدا	سيئة	مقبولة	جيدة	ممتازة	المتوسط	الانحراف	الاتجاه العام للعينة
3- نمط وشكل المراجعة القانونية بصفة عامة في الجزائر	التكرار	13	98	90	49	0	2.7	0.84	محايد
	النسبة %	5.2	39.2	36	19.6	0			
4- القواعد التي ترتكز و تقوم عليها المراجعة في الجزائر	التكرار	7	70	113	60	0	2.9	0.79	محايد
	النسبة %	2.7	28	45.2	24	0			

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

- بالنسبة للسؤال الثالث: 39.2% من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم حول نمط وشكل المراجعة في الجزائر سيء ، وأجاب 36% من أفراد العينة أن شكل المراجعة مقبول عموما ،وقدرت نسبة المجيبين بعبارة جيد 19.6%في حين بلغت نسبة المجيبين بعبارة سيء جدا 5.2%، وبالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر ب 2.7 وهو يعبر عن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي (2.60- 3.39) والتي تعبر عن إجابة محايد ،بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر ب 0.84يدل على توزع إجابات الأفراد.

- بالنسبة للسؤال الرابع : نلاحظ أن أعلى نسبة 45.2% من أفراد عينة الدراسة يرون أن القواعد التي ترتكز و تقوم عليها المراجعة في الجزائر مقبولة ،أما النسبة الثانية 28% من أفراد العينة تظهر لهم هذه القواعد النظرية سيئة، و 24% من أفراد العينة يرونها جيدة ، و أخيرا 2.8% من أفراد العينة يرون قواعد المراجعة سيئة جدا ،ولا فرد من العينة يرى أن مرتكزات و قواعد المراجعة ممتازة ،و بالعودة إلى المتوسط الحسابي المقدر ب :2.9 و المعبر عن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي (2.60- 3.39) و التي تدل على إجابة محايد .

3.1.2.4.3.اختبار مربع كاي للاستقلالية بين شكل المراجعة في الجزائر و المرتكزات التي تقوم عليها

نجري اختبار مربع كاي للاستقلالية لمعرفة مدى استقلالية أو وجود علاقة بين الشكل العام للمراجعة في الجزائر و القواعد التي ترتكز و تقوم عليا هذه الأخيرة .

الفرضية الصفرية H_0 : متغيرا الشكل العام للمراجعة و مرتكزات المراجعة مستقلان

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة بين الشكل العام للمراجعة و مرتكزات المراجعة

الجدول رقم (3 - 18) :نتائج اختبار مربع كاي للاستقلالية بين شكل المراجعة في الجزائر و المرتكزات التي تقوم عليها

	القيمة	درجة الحرية	اقل قيمة لمستوى الدلالة
مربع كاي	31.946	9	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

يبين الجدول السابق قيمة مربع كاي و تساوي 31.946 بدرجة حرية 9 و اقل قيمة لمستوى الدلالة 0.000

قبول و رفض الفرضيات :من الجدول السابق يتضح أن أقل قيمة لمستوى الدلالة هي 0.000 و هي اقل من قيمة0.005 =α ،و بالتالي تقبل الفرضية البديلة (المتغيران غير مستقلان)أي انه توجد علاقة بين الشكل العام للمراجعة و مرتكزات المراجعة في الجزائر .

4.1.2.4.3.مواكبة المراجعة القانونية للتغيرات الاقتصادية الحاصلة

الجدول رقم (3-19) :نتائج آراء عينة الدراسة حول مواكبة المراجعة القانونية للتغيرات الاقتصادية الحاصلة

		الاستنتاجات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	المقياس	سيئة (سطحية)	مقبولة	جيدة	ممتازة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
5- صاحبت وواكبت المراجعة التغيرات الاقتصادية الحاصلة	التكرار	50	135	56	9	2.09	0.74	مقبولة
	النسبة%	20	54	22.4	3.6			

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

مما سبق يتضح أن أعلى نسبة 54% من أفراد العينة يرون أن المراجعة واكبت التغيرات الاقتصادية الحاصلة بصورة مقبولة ،أما النسبة الثانية 22.4% من أفراد العينة تتجه آرائهم إلى مواكبة المراجعة للتغيرات و التحولات الاقتصادية الحاصلة بصورة جيدة ،و تلتها النسبة 20% بصورة سيئة ،و أخيرا ما نسبته 3.6% و هي تمثل أقلية أفراد العينة المجيبون بعبارة ممتاز،و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.09 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الرباعي (1.75-2.49) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي الفئة الذي يتمحور حول العبارة الثانية (مقبولة) ،أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.74 فهو يدل على توزع آراء المجيبين.

5.1.2.4.3.واقع المراجعة في ظل توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية

الجدول رقم (3-20):نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع المراجعة في ظل توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية

		الاستنتاجات			المؤشرات الإحصائية		
العبارة	المقياس	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
6- الحد الذي ينبغي أن تكون عليه المراجعة في ظل المستجدات خاصة توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية	التكرار	44	158	48	2.01	0.607	محايد
	النسبة %	17.6	63.2	19.2			

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

- ما نسبته 63.2%من أفراد عينة الدراسة ينفون بلوغ المراجعة الحد الذي ينبغي أن تكون عليه خاصة و توجه الجزائر معايير المحاسبة الدولية ،في حين أجاب بعض أفراد العينة و بنسبة 19.2% كمحايدين في الإجابة عن هذا السؤال ،أما النسبة الأخيرة 17.6% من أفراد العينة أجابوا بنعم على هذا السؤال .

بالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.016 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي (1.67-2.33) هو يدل على الاتجاه العام لرأي العينة المتمركز حول العبارة الثانية (محايد) ،و الانحراف المعياري المقدر ب :0.607 فهو مؤشر طبيعي لان الإجابات لم تكن متمركزة في إجابة واحدة .

2.2.4.3.تنظيم مهنة المراجعة القانونية في الجزائر .

يتم دراسة و تحليل هذه النقطة من خلال الوقوف عند كل عامل من العوامل و مدى تأثيره على تنظيم المهنة،و هذه العوامل هي كما يلي :

الجدول رقم (3 -21) :نتائج آراء العينة حول تأثر تنظيم المهنة بالظروف الراهنة

		الاستنتاجات					المؤشرات الإحصائية		
عبارات الجزءالثاني للمحور الأول	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1- التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر	التكرار	4	30	33	105	78	3.89	1.02	موافق
	النسبة%	1.6	12	13.2	42	31.2			
2-اعتماد الدولة بقدر كبير على القطاع العمومي لدفع عجلة التنمية	التكرار	0	30	54	130	36	3.68	0.863	موافق
	النسبة %	0	12	21.6	52	14.4			
3-سعي الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة	التكرار	16	18	67	95	54	3.61	1.09	موافق
	النسبة %	6.4	7.2	26.8	38	21.6			
4-مواكبة متطلبات عولمة المهنة	التكرار	3	17	31	123	76	4.008	0.9006	موافق
	النسبة %	1.2	6.8	12.4	49.2	30.4			
5-عدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية	التكرار	9	24	51	123	43	3.66	0.98	موافق
	النسبة %	3.6	9.6	20.4	49.2	17.2			
6- انتشار المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة و انتشار ظاهرة انخفاض أتعاب	التكرار	6	31	31	110	72	3.84	1.05	موافق
	النسبة%	2.4	12.4	12.4	44	28.8			
المتوسط العام							3.78	0.804	موافق

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

- بالنسبة للسؤال الأول :نلاحظ أن ما نسبته 73.2% من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر عامل من العوامل التي تؤثر على تنظيم مهنة المراجعة

في الجزائر ،أما ما نسبته 13.2% من أفراد العينة محايدين في الإجابة على هذا السؤال ،وما نسبته 13.6% من أفراد العينة غير موافقون على هذا السؤال .

مما سبق نلاحظ أن النسبة الكبيرة من إجاباتأفراد العينة متمركزة على عبارة موافق و موافق تماما ،و بالنظر للمتوسط الحسابي 3.89 و هو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول العبارة الرابعة (موافق) ،و بالنسبة للانحراف المعياري المقدر ب 1.02 يدل على تباين الآراء في الإجابات .

- بالنسبة للسؤال الثاني :نلاحظ أن 52% من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن اعتماد الدولة بقدر كبير على القطاع العمومي لدفع عجلة التنمية هو عامل يؤثر في تنظيم المهنة ،و منهم 14.4%موافقون تماما ،في حين 21.6% من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال ،و قدرت نسبة الأفراد غير الموافقون على هذا السؤال ب 12% .

إن اكبر نسبة من الإجابات تتمركز حول عبارة موافق ،و بالنظر للمتوسط الحسابي المقدر ب 3.68 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق ،و الانحراف المعياري 0.86 الذي يعود إلى التوزع في الإجابات .

- بالنسبة للسؤال الثالث :اتفقت أفراد العينة و في حدود 59.6% على أن عامل سعي الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة اثر في تنظيم مهنة المراجعة ،و ما نسبته 26.8% من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال ،و أخيرا ما نسبته 13.6% بين غير موافقون وغير موافقون تماما ، و بالنظر للمتوسط الحسابي المقدر ب 3.61 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) والتي تعبر عن إجابة موافق ، و الانحراف المعياري المقدر ب 1.09 و الذي يدل على عدم تمركز أراءالأفراد في الإجابةواحد .

- بالنسبة للسؤال الرابع :نلاحظ أن 79.6% من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن مواكبة متطلبات عولمة المهنة من بين العوامل المؤثرة في تنظيم المهنة في الجزائر ،في حين 12.4% من أفراد العينة محايدون ،وما نسبته 8%بين غير موافق و غير موافق تماما .

و بالنظر للمتوسط الحسابي 4.00 و هو يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق ، و الانحراف المعياري 0.90 و الذي يدل على وجود تشتت نسبي في الآراء .

- بالنسبة للسؤال الخامس :من الملاحظ أن اكبر نسبة 49.2% من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن عدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية اثر في تنظيم مسار مهنة المراجعة في الجزائر ، و تليها 20.4% من أفراد العينة موافقون تماما على هذا السؤال ، ثم ما

نسبته 17.2% من أفراد العينة موافقون تماما على هذا السؤال ،ثم 9.6% من الأفراد غير موافقون ،و أخيرا 3.6% غير موافقون تماما .

و بالنظر للمتوسط الحسابي 3.66و هو يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الرابعة (موافق) ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0.98والذي يدل على وجود تشتت نسبي.

- بالنسبة للسؤال السادس :ما نسبته 72.8% من أفراد العينة اتفقوا على أن انتشار المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة و انتشار ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة تعد من بين العوامل المؤثرة في تنظيم مهنة المراجعة ،و المحايدون و غير الموافقون على هذا السؤال ممثلين بنسبة 12.4% (12.4%لكل من الفئتين)، و بلغت نسبة الأفراد غير الموافقون تماما ب 2.4% ، و بالنظر للمتوسط الحسابي 3.84 و هو يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الرابعة (موافق) ،و الانحراف المعياري المقدر ب1.05 يدل على تباين نسبي في الآراء.

و بالعودة للمتوسط العام و المقدر ب3.78 نجده يتمركز ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة (موافق) ،أي معظم أفراد العينة يرون أن العوامل السابقة الذكر في مجملها تؤثر في تنظيم مهنة المراجعة و أن هذه العوامل مربوطة بالظروف الراهنة .

و فيما يخص النتائج المتعلقة بهذا المحور نجد :

- إن اغلب أفراد العينة يوافقون على أن مستخدمي تقرير المراجعة في الجزائر غير راضين عنه ،و يعود سبب ذلك إلى فجوة التوقعات الموجودة في الجزائر و التي تمثل الفائض المتزايد لطلب ذوي المصلحة بمعنى الفرق و التباين بين توقعات مستعملي تقرير المراجع حول القوائم المالية ،و أداء المراجع .

- من خلال الجدول المتعلق بنمط و شكل المراجعة في الجزائر بصفة عامة نجد اغلب أراء أفراد العينة متمركزة حول سيء أو مقبول ،و يمكننا أن نقول إن هذا يعود لجملة من العوامل منها:

- عدم وجود دورات تكوينية للمراجعين
- عدم وجود لجان المراجعة

- إن معظم أفراد العينة كانت آراءهم حول القواعد التي تقوم عليها المراجعة في الجزائر سيئة أو مقبولة، ويعود سبب ذلك في رأينا إلى افتقاد الجزائر إلى هيئة تنظم المراجعة من الجانب النظري و بالتالي غياب المعايير الخاصة بالبيئة الجزائرية .

- أغلبية أفراد العينة يوافقون على إن تنظيم المهنة في الجزائر تأثر بجملة من الظروف الراهنة و التي منها :

*التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر

*سعي الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة

*مواكبة متطلبات عولمة المهنة

3.4.3.إمكانية التوافق بين الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة:

الجدول رقم (3 - 22) :نتائج آراء العينة حول إمكانية التوافق بين الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة

		الاستنتاجات					المؤشرات الاحصائية		
	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1- الواقع يفرض ضرورة تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي خاصة في حالة تبنيها للمعايير الدولية للمراجعة	التكرار	0	9	22	63	156	4.46	0.8	موافق
	النسبة%	0	3.6	8.8	25.2	62.4			
2- الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية	التكرار	24	117	74	23	12	2.52	0.95	غير موافق
	النسبة %	9.6	46.8	29.6	9.2	4.8			
3- ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية	التكرار	11	46	36	123	34	3.49	1.07	موافق
	النسبة %	4.4	18.4	14.4	49.2	13.6			
4- إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية	التكرار	0	10	47	137	56	3.95	0.75	موافق
	النسبة %	0	4	18.8	54.8	22.4			
5-المعايير الدولية للمراجعة هي الحل النموذجي لضمان سير جيد لممارسة المهنة في الجزائر.	التكرار	2	10	42	128	68	4	0.82	موافق
	النسبة %	0.8	4	16.8	51.2	27.2			

6- معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في البيئة الجزائرية في ظل الظروف الراهنة	التكرار	4	62	72	85	27	3.27	1.005	محايد
	النسبة%	.6	4.8	8.8	4	0.8			
7- البيئة الجزائرية مهيئة (مستعدة) لتبني المعايير الدولية للمراجعة	التكرار	3	113	56	61	17	2.90	1.005	محايد
	النسبة%	1.2	45.2	22.4	24.4	6.2			
8-في حال تبني الجزائر المعايير الدولية للمراجعة يحتم عليها تكوين المراجعين	التكرار	0	32	6	126	86	4.06	0.93	موافق
	النسبة%	0	12.8	2.4	50.4	34.4			
9- هناك توافق بين تطبيق المراجعة الخارجية في الجزائر و الواقع الدولي .	التكرار	47	112	59	27	5	2.32	0.96	غير موافق
	النسبة%	18.8	44.8	23.6	10.8	2			
المتوسط العام							3.44	0.879	موافق

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

1.3.4.3. تحليل الجدول السابق

- بالنسبة للسؤال الأول :نلاحظ أن اكبر نسبة من أفراد عينة الدراسة و المقدرة ب62.4% يوافقون تماما على أن الواقع يفرض ضرورة تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي ،و تليها 25.2% موافقون تماما ثم 8.8% امتنعوا عن الإجابة ،و أخيرا النسبة القليلة من أفراد العينة المقدرة ب 3.6% كانوا رافضين لذلك .وبالنظر للمتوسط الحسابي 4.46 وهو يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي (4.20-5) وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمركز حول العبارة الخامسة(موافق تماما) ،

و انحراف معياري 0.8 يعكس تمركز أغلبية أفراد العينة حول إجابة موافق و الأقلية حول الإجابات الأخرى.

- بالنسبة للسؤال الثاني :من الجدول السابق نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول عدم الموافقة على أن الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية ،و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يقدر ب 2.52 وهو يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت

الخماسي (1.80-2.59) والتي تعبر عن الإجابة (غير موافق) وانحراف معياري 0.95 يرجع لعدم تمحور آراء أفراد العينة حول إجابة واحدة .

- بالنسبة للسؤال الثالث :اجمع معظم أفراد عينة الدراسة على وجود فجوة بين ممارسة المراجعة في الجزائر و ممارسة المراجعة وفق المعايير الدولية ،فكانت إجابات 49.2% من أفراد عينة الدراسة بموافق ،و 13.6%بموافق تماما 18.4% بغير موافق ،4.4% بغير موافق تماما في حين امتنع 14.4% عن الإجابة.

و بالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر ب3.49 و المندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق ،و انحراف معياري 1.07 يدل على توزع في الإجابات .

- بالنسبة للسؤال الرابع: ما نسبته 54.8% من أفراد عينة الدراسة موافقون،و 22.4% موافقون تماما، على ضرورة تطبيق معايير المراجعة الدولية في حال تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية ،في حين لم ير ى ما نسبته 4% من أفراد عينة الدراسة أي ضرورة إلى ذلك من خلال إجاباتهم بغير موافق ،و بالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر ب3.95 و المندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق ،و انحراف معياري 0.75 يدل على تقارب آراء أفراد العينة .

- بالنسبة للسؤال الخامس :يرى 78.4% من أفراد عينة الدراسة انه و بغية ضمان سير جيد لممارسة المهنة في الجزائر فان الحل النموذجي يكمن في انتهاجها لمعايير المراجعة الدولية ،في حين لم يوافق 4.8% على ذلك ،ربما لوجود أسباب أخرى لها تأثير على المهنة ،و امتنع 16.8% عن الإجابة ،و بالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر ب4 و المندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق ،و انحراف معياري 0.82 يدل على تشتت في الإجابات بين الإجابة الثالثة و الرابعة و الخامسة .

- بالنسبة للسؤال السادس :ما يمكن ملاحظته أن 24.8% من أفراد عينة الدراسة غير موافقون على إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية ،و 1.6% غير موافقون تماما ، في حين لم يرى 44.8% من أفراد العينة أي عائق في ذلك ،وامتنع 28.8% عن الإجابة، و بالعودة للمتوسط الحسابي 3.27 و هو ما يعبر عن الاتجاه العام لرأي أفراد العينة بإجابة محايد ذلك لأنه يندرج ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي (2.60-3.39) ،و يبين الانحراف المعياري المقدر ب1.005 توزع إجابات أفراد العينة .

- بالنسبة للسؤال السابع :اتفق أفراد العينة و في حدود 31.2% على ان البيئة الجزائرية مهيئة لتبني المعايير الدولية للمراجعة ،و ما نسبته 46.4% من أفراد العينة غير موافقون ،أما بقية

الأفراد أي ما نسبته 22.4% محايدون في الإجابة على هذا السؤال ، و بالنظر للمتوسط الحسابي 2.9 المندرج ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي (2.60-3.39) و التي تعبر عن إجابة محايد ،و انحراف معياري 1.005 يدل على وجود تشتت نسبي في الآراء .

- بالنسبة للسؤال الثامن :أكدت الدراسة على أن 34.4% يوافقون تماما على ضرورة تكوين المراجعين في الجزائر كأول خطوة في حال رغبتها في تبني معايير المراجعة الدولية ،و نسبة 50.4% يوافقون ، و رفض 2.4%الإجابة، في حين عارض 12.8%من أفراد العينة على هذا ،و ما يؤكد ذلك المتوسط الحسابي المقدر ب4.06 و المندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) و التي تعبر عن إجابة موافق .

- بالنسبة للسؤال التاسع :حسب الجدول السابق يتضح أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول عدم الموافقة على وجود توافق بين تطبيق المراجعة في الجزائر و الواقع الدولي ،و دليل ذلك المتوسط الحسابي المقدر ب2.32 الذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1.80-2.59) و التي تعبر عن الإجابة (غير موافق) .

2.3.4.3. اختبار مربع كاي للاستقلالية .

1.2.3.4.3. اختبار مربع كاي للاستقلالية بين حتمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في ظل توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية و إمكانية الالتحاق بالواقع الدولي

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة بين حتمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في ظل توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية و إمكانية الالتحاق بالواقع الدولي

الفرضية البديلة H_1 :توجد علاقة بين حتمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في ظل توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية و إمكانية الالتحاق بالواقع الدولي .

الجدول رقم (3 - 23) :نتائج اختبار مربع كاي للاستقلالية بين حتمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في ظل توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية و إمكانية الالتحاق بالواقع الدولي

	القيمة	درجة الحرية	اقل قيمة لمستوى الدلالة
مربع كاي	27.858	9	0.001

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

يبين الجدول السابق قيمة مربع كاي و تساوي 27.858بدرجة حرية 9 و اقل قيمة لمستوى الدلالة 0.001

قبول و رفض الفرضيات :من الجدول السابق يتضح أن أقل قيمة لمستوى الدلالة هي 0.001 و هي اقل من قيمة0.005 =α ،و بالتالي تقبل الفرضية البديلة (المتغيران غير مستقلان) أي انه توجد علاقة بين حتمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في ظل توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية و إمكانية الالتحاق بالواقع الدولي .

2.2.3.4.3. اختبار مربع كاي للاستقلالية بين المعايير الدولية قصد تحسين ممارسة المهنة و ضرورة تكوين المراجعين فيها.

الفرضية الصفرية H_0 : المتغيران - المعايير الدولية لتحسين ممارسة المهنة و ضرورة تكوين المراجعين فيها- مستقلان.

الفرضية البديلة H_1 :توجد علاقة بين المعايير الدولية لتحسين ممارسة المهنة و ضرورة تكوين المراجعين فيها

الجدول رقم (3 - 24) :نتائج اختبار مربع كاي للاستقلالية بين المعايير الدولية قصد تحسين ممارسة المهنة و ضرورة تكوين المراجعين فيها

	القيمة	درجة الحرية	اقل قيمة لمستوى الدلالة
مربع كاي	58.48	12	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجSPSS

يبين الجدول السابق قيمة مربع كاي و تساوي 58.48بدرجة حرية 12 و اقل قيمة لمستوى الدلالة 0.000

قبول و رفض الفرضيات :من الجدول السابق يتضح أن أقل قيمة لمستوى الدلالة هي 0.000 و هي اقل من قيمة0.005 =α ،و بالتالي تقبل الفرضية البديلة أي توجد علاقة بين المعايير الدولية قصد تحسين ممارسة المهنة و ضرورة تكوين المراجعين فيها.

أما فيما يخص النتائج المتعلقة بهذا المحور نجد :

- معظم أفراد عينة الدراسة اجمعوا على عدم مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية وهي بعيدة عن هذه التطورات ،و يعود سبب ذلك و حسب اعتقادنا إلى :

*التأخر المطول في إصدار التعليمات و المراسيم المفسرة للقوانين التنظيمية .

* غياب التجديد و التعديل المستمر بشكل دوري لمختلف القوانين التي تحكم المهنة .

- أظهرت نتائج الدراسة و خاصة تلك المتعلقة بإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر أن أغلبية أفراد عينة الدراسة مجمعون على أن ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف و بشكل كبير عن الممارسة وفق المعايير الدولية ،و قد يرجع ذلك إلى غياب إطار للمراجعة في الجزائر يلزم المراجعين التقيد به ،و بالتالي لا يوجد توافق بين ممارسة المراجعة في الجزائر و الواقع الدولي .

- يرى أفراد العينة ضرورة تماشي معايير المراجعة الدولية إلى جنب معايير المحاسبة الدولية ،و ذلك لان مخرجات المحاسبة هي مدخلات المراجعة ،في حين يرى البعض الآخر و هم غير الموافقون على ضرورة تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة ،فربما هم متخوفون من عدم وجود قواعد و قوانين تضمن السير الحسن لتطبيق هذه المعايير في حال تبنيها (التخوف من ترك المجال مفتوح أمام الاجتهادات) .

- معظم أفراد عينة الدراسة يلحون على انه في حال تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية هي مجبرة على تكوين المراجعين في هذه المعايير ،و بالتالي يظهر للمراجعين الفرق بين ما هم عليه و بين ما تنصه (تتطلبه) عليه المعايير .

- اغلب أفراد عينة الدراسة يرون انه من غير الممكن للبيئة الجزائرية انتهاج المعايير الدولية للمراجعة ، وحسب اعتقادنا يرجع سبب ذلك إلى القصور الموجودة في بعض الجوانب ،و بالتالي تبني أو عدم تبني هذه المعايير نفس الشيء .

مما سبق نلاحظ أن الدراسة التطبيقية ممثلة استمارة استبيان شملت عينة من المهنيين (خبراء محاسبين و محافظي الحسابات) على اختلاف مؤهلاتهم و خبراتهم ، و انتهت هذه الدراسة بالاستنتاجات التالية :

- هناك فجوة توقعات في الجزائر ، و في المقابل توجد عوامل تؤثر في زيادة توسعها.

- مراجعة الحسابات في الجزائر لم تبلغ الحد الذي ينبغي أن تكون عليه ، حيث اجمع أفراد العينة على أنها بعيدة عن المتطلبات الدولية .

- اتفق أفراد عينة الدراسة على أن تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتأثر بالتقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر ، و بعدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية، إضافة إلى تأثرها بمواكبة متطلبات عولمة المهنة.

- اجمع أفراد عينة الدراسة على أن ممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية ، و كمكمل للاستفادة من التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر انتهاج المعايير الدولية للمراجعة و تكييفها مع الواقع الجزائري ، ذلك باعتبار هذه الأخيرة الحل النموذجي للرفع بالمراجعة في الجزائر إلى أفضل مستوى .

الخاتمة

لقد تناولنا في هذا الموضوع أهم جوانب الإطار النظري للمراجعة و معاييرها ، كما تم التطرق إلى تنظيم و ممارسة المهنة في الجزائر ، مجسدين من خلال ذلك لما معمول به في الواقع المهني الجزائري من قوانين و أحكام تشريعية ، ومن خلال دراستنا التطبيقية حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر ،عن طريق أسئلة وزعناها "في شكل استمارة" على عينة من المراجعين. وباعتبار أن الجزائر من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي مطالبة بتهيئة أرضية و بيئة للاستفادة من معايير المراجعة الدولية.

عن طريق النتائج المستخلصة من كل فصل ،و تحليل نتائج الاستبيان توصلنا إلى :

- الفرضية الأولى :من خلال عناصر الفصل الأول توصلنا إلى إثبات محتوى هذه الفرضية ،حيث ترتكز المراجعة على اطار عام يحكمها و يغطي كل جوانبها ،و يحكم التحولات الاقتصادية العالمية أصبح انتهاج التناسق الدولي ضروريا و بالتالي حتمية تبني معايير المراجعة الدولية التي تعمل على تقليل تفاوت الممارسات بين مختلف الدول .

- الفرضية الثانية :بالاعتماد على الفصل الثاني و المحور الثاني من الاستبيان نثبت صحة هذه الفرضية فمن خلال تناول مراحل تطور المراجعة في الجزائر ،نجد أن تحول المراجعة جاء نتيجة التغيرات في الأوضاع الاقتصادية و الظروف الجزائرية ،و من خلال نتائج تحليل الاستبيان وجدنا أن مهنة المراجعة لم ترقى إلى المستوى الذي ينبغي أن تكون عليه خاصة و توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية .

- الفرضية الثالثة : من خلال دراسة و تحليل المحور الثالث من الاستبيان نتوصل إلى إثبات هذه الفرضية، حيث أن القصور التي تشهدها مهنة المراجعة في الجزائر يجعلها تعاني و بالتالي لا تتوافق و الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية .

من خلال بحثنا الذي تناولت الإطار النظري ، بالإضافة إلى معايير المراجعة الدولية و فوائدها ، مع إسقاط لهذه على حالة الجزائر من خلال الفصل التطبيقي سعيا في ذلك إلى معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر وذلك عن طريق تناول فجوة التوقعات و تنظيم ممارسة المهنة و كذا معرفة مدى إمكانية التوافق بين ممارسة المراجعة في الجزائر و الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية ، توصلنا للاستنتاجات التالية :

بالنسبة للنتائج المتعلقة بالجانب النظري، ما يمكن التوصل إليه أن :

-المراجعة جاءت نتيجة الحاجة إليها ،و تطورها كان يتناسب مع التطور الاقتصادي .
_المراجعة وفق الممارسة الدولية جاءت كنتيجة ضرورية لتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات و تزايد دورها في العلاقات الدولية.

_ عن طريق التناسق في ممارسة المراجعة تتحقق إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين الدول ،كون هذه الأخيرة تخضع لنفس إجراءات المراجعة .

- إن نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات السليمة في ظل النمط الاقتصادي الحالي مربوط بالمعلومات المالية و التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات ،و منه فان فعالية هذه القرارات التي تأخذ هذه المعلومات كمرشد لها ،تقوم على مدى خضوع هذه المعلومات المالية للمراجعة .

أما بالنسبة للنتائج المتعلقة بالجانب التطبيقي :

_ إن الوضع الاقتصادي الراهن في الجزائر و المستجدات يفرض على مهنة المراجعة أن تواكب هذا الوضع حتى تكون قادرة على أداء أدوارها ،كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية خاصة و اتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم .

_ لم تواكب المراجعة في الجزائر التطورات الحاصلة دوليا ،فمهنة المراجعة في الجزائر تعاني قصورا ،ما يجعلها تظهر بمستوى أدنى من نظيراتها في الدول المتقدمة في ميدان المحاسبة والمراجعة.

- في حال انتهاج الجزائر لمعايير المراجعة الدولية من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري ،بحكم أن البيئة الجزائرية هي غير بيئة الدول الغربية .

- هناك اختلاف بين ممارسة المراجعة في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية ،وفي المقابل هناك بعض نقاط التوافق بينهما، تتمثل هذه النقاط في :

* تعيين المراجع

* رقابة الجودة

* التقرير و أنواعه

*التوثيق

ومن بين الاقتراحات والتوصيات التي نرى من الجدير العمل بها نجد :

-التكثيف من إقامة مؤتمرات و ملتقيات دورية للمراجعين و الغرض منها اطلاع المراجعين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة ،بغية تحسين الممارسة .

-تفعيل القوانين و التشريعات الخاصة بالمهنة الراسخة في الجرائد الرسمية ،مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها .

- العمل على تثقيف كل من المستثمرين و غيرهم من مستخدمي القوائم المالية حول تقرير المراجع و مدى و طبيعة عمل هذا الأخير ،و تعريف مستخدمي القوائم المالية بان المراجع لا يقوم بفحص سجلات المؤسسة بنسبة 100% ،و لا مسؤولية دقة التسجيلات ،و لا نجاح المؤسسة .

- العمل على وضع لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية و تفعيل أدوارها ،كما هو حاصل في العديد من الدول للوقوف و تقييم العمل المقدم من المراجع .

- تفعيل دور المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،و ذلك من خلال تدعيمها بالدراسات الأكاديمية من اجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية للمراجعة والإطار النظري لها.

في إطار دراستنا للمراجعة في الجزائر و لغرض تطويرها و ترقية أدائها إلى المستوى المعقول دوليا، ومواكبة المستجدات و الظروف التي تواجهها الجزائر ،و خاصة انفتاحها على الاقتصاد الدولي، كان لنا عدة اقتراحات و التي من شأنها أن ترفع من مستوى المهنة في الجزائر، و تقلل من المشاكل التي تواجهها لتقليص فجوة التوقعات ،

كل هذا يؤدي بنا إلى طرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة من بينها :

- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المراجعة الدولية على إصلاح منظومة المراجعة.
- دراسة مقارنة بين القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة .

قائمة المراجع

1- حازم هاشم الألوسي ،الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج1 ، دار الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003 .

2- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات ، دار وائل ، عمان ، الأردن ،2004 .

3- أحمد حلمي جمعة ، مدخل إلى التدقيق الحديث ، ط2 ،دار صفاء للنشر، عمان ، الأردن ، 2005 .

4- إيهاب نظمي إبراهيم ، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال – حداثة وتطور ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 .

5- صديقي مسعود ، دور المراجعة في إستراتجية التأهيل الإداري للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مقال في مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، العدد 1 ، 2002 .

6 -Mokhtar belaiboud ,pratique de l'audit , Berti éditions ,Alger ,2005.

7-Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, troisième édition, éditions d'organisation , sans date.

8- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 .

9- عقاري مصطفى ، التقارير المالية ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، جامعة قسنطينة ، العدد 19 ، 2002 .

10- Alberto sillero , audit et révision légale, éditions ESKA ,paris, France,2000.

11- وليم توماس وأمرسون هنكي ،تعريب أحمد حامد حجاج ،المراجعة بين النظرية والتطبيق الكتاب الأول، دار المريخ للنشر ، السعودية ،2006 .

12- ألفين أرينز و جيمس لوبك ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الد يسطي ، المراجعة مدخل متكامل ،دار المريخ للنشر ،السعودية ، 2009 .

13- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ، ط3 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2006.

14- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية ، ط2 ، دار وائل للنشر ، عمان، 2004.

15- يوسف محمود جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ،2007 .

16– محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة –التدقيق الشامل – الإطار النظري – المعايير والقواعد – مشاكل التطبيق العملي ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 .

17- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة الخارجية - موضوعات متخصصة ، دار الجامعة الجديدة ، مصر، 2001 .

18- محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة واليات التطبيق ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 .

19- الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2003 .

20- علاء الدين محمد الدميري وآخرون ،دراسات متقدمة في المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث، مصر ، 2008 .

21- شحاتة السيد شحاتة ومنصور أحمد البدوي ، الدارسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2003 .

22- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، ط3، دار المستقبل للنشر ، 2009 .

23- رضوان حلوة حنان وآخرون ، أسس المحاسبة المالية ، دار حامد ، عمان ، 2004.

24- REDA KHELASSI , l’audit interne-audit opérationnel , Houma, Alger , 2005.

25- عبد الفتاح الصحن واحمد عبيد وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث، مصر ، 2007.

26- Guide d’audit et de commissariat aux comptes, société nationale de comptabilité(SNC) , organisation et conseil en gestion – formation,sans date .

27- سمير كامل عيسى ومحمود مراد مصطفى ، دراسات في المراجعة الخارجية ،دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر ،2002 .

28- السيد أحمد السقى ومدثر طه أبو الخير ، مشاكل معاصرة في المراجعة ، د ن ،دمشق ،سوريا، د تاريخ.

29-ministère des finances, Direction générale de la comptabilité, recueil de textes-législatifs à le normalisation de la profession comptable, éditions du sahel,2002, p :82.

30- مغني نادية ،دور المراجعة المالية الخارجية – وفق المعايير المعمول بها – في اتخاذ القرار،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2008 .

31 -إدريس عبد السلام الشتيوي ،المراجعة معايير وإجراءات ، ط4، دار النهضة العربية للنشر ، بيروت ،لبنان.

32- محمد الفيومي و عوض لبيب ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ، مصر.

33- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية ،ط4، دار وائل،عمان،الأردن ،2007.

34- أحمد دحدوح حسين ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، ج1 ، دار الثقافة ،عمان الأردن ، 2009 .

35- أمين السيد أحمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر،2007 .

36- حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات المراجعة – مدخل معاصر ، المكتبة العصرية للنشر،المصورة مصر ،2007.

37- ثناء القباني ، المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 .

38-Gérard valin ,control et audit, Dunod, paris, France, 2006.

39- جورج دانيال غالي وعلي إبراهيم طلبة ، المفاهيم العملية والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، دون نشر ،2002.

40- عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، ،دون تاريخ.

41- إيهاب نظمي إبراهيم ، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال – حداثة وتطور ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009.

42- كمال خليفة أبو زيد و آخرون،دراسات في نظرية المراجعة و تطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية و المصرية،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2006.

43- أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث ، الكتاب الثاني ، دار صفاء ، عمان ، 2009 .

44- محمد أبو العلا الطحان وأخرون ، أساسيات المراجعة ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، د ت.

45- التميمي هادي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، ط2 ، دار وائل،عمان ، الأردن،2004.

46- عبد الوهاب نصر على وشحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،مصر ،2007.

47- ظاهر ألقشي وحازم الخطيب ، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية ، مجلة أربد للبحوث العلمية ، المجلد العاشر ، العدد 1 ، 2006.

48- محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري ، الدار الجامعية،الإسكندرية ، 2006.

49- جورج دانيال غالي ، مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ، مصر ، 2001.

50 -عبد الله علي المنيف وعبد الرحمان إبراهيم الحميد ، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها .

51– دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الرياض ، 1998.

- www. Google .com : comite’ d’oudit .

52- عيد بن حامد الشمري ، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي و العشرين ، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ، جامعة الملك سعود.

53- طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات " المفاهيم – المبادئ – التجارب- تطبيقات حوكمة الشركات في المصارف " الدار الجامعية ،مصر ، 2005.

54- رشا حمادة ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،العدد 2، 2010 .

55- العنقري وحسام بن عبد المحسن ،أثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، المجلد 18 ، العدد 1، 2004 .

56- صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية.

57 -Les comités d'audit dans les entreprises publique, séminaire sur le contrôle interne et l'audit interne, sheratone Alger ,2003.

58- محمد الفيومي محمد و آخرون،دراسات متقدمة في المراجعة،المكتب الجامعي الحديث،مصر،2008.

59-غوالي محمد بشير،مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة و ضغوط المحيط،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر2011/2010.

60- حسين عبيد و شحاتة السيد،المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر.

61- هاني محمد خليل،مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية غزة،2009.

62- جربوع يوسف محمود ،فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق الفجوة ،مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد الثاني عشر ،العدد الثاني ،2004.

63- عبد الرحمان ابراهيم الحميد ، مجلة اخبار المحاسبة ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة ، العدد الرابع ، سبتمبر 2007 .

64 -www.scribd.com

65-حسين القاضي ومأمون حمدان ،المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة ،الأردن، عمان،2008.

66- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية ،التحديات العملية والاعتبارات ذات صلة في مجال تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، *TD/B/C.II/ISAR/49، 2008 .

67-محمود السيد ناغي ،دراسات في المعايير الدولية للمراجعة –تحليل وإطار للتطبيق ، المكتبة العصرية ،مصر،2000.

68- حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة الجزائر ، 2008.

69-عمورة جمال ،ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي.

70- NORMES INTERNATIONALES D'AUDITApplicables à compter du 1er juillet 2012 . http://www.fidef.org/content/documents/espace-traduction/ifac-normes/isa/.pdf

71 - داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ،الجزء 1، ط 2، دار المنشورات ، لبنان،2002.

72- محمود السيد الناغي ، المراجعة – إطار النظرية و الممارسة ، ط 2 ، مكتبة الجلاء ،د ت .

73- Norme internationale d'audit (ISA) 330,traduction française modifiée en février 2011, http://www.fidef.org/content/documents/espace-traduction/ifac-normes/isa/ isa330.pdf

74- عبيد بن سعد المطيري ، مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة- تحديات و قضايا معاصرة،دار المريخ ، السعودية ، د ت .

75- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية ، دار المسيرة،الاردن ، 2006 .

76- سردوك فاتح ، دراسة اثر استخدام الحاسوب و الإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات ، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية ، جامعة سكيكدة، 2009 .

77- حسين القاضي ، المحاسبة الدولية ، الدار العلمية الدولية للنشر ، الأردن ، 2000 .

78-www.Acc4arab.com 2012

79- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، نشرة الكترونية ، العدد 24 ، 2004 .

80- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 110، المؤرخة في 1969/12/31، و المتضمنة قانون المالية لسنة 1970.

81- Nacereddine Saadi et Ali Mazouz , la pratique de commissariat aux comptes en algérie , édition S.N.C , sans date .

82-المادة رقم 47 من الامر رقم 71 -82 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 107 المؤرخة في 1971/12/30 .

83- المادة رقم 05 ، القانون رقم 80-05، المؤرخ في 1980/03/10، المتضمن لممارسة وظيفة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/10 .

84- القانون رقم 88-01 ، المؤرخ في 1988/01/12المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 02،المؤرخة في 1988/01/12.

85- القانون رقم 91-08 ، المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 20 ، المؤرخة في 1991/05/01 .

86- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 ممضي في 01/13/ 1992،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 3،المؤرخة في 1992/01/15.

87- القرار الممضي في 11/07/ 1994،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 14 ، المؤرخة في 12 /03/ 1995.

88- المرسوم التنفيذي رقم 96-136ممضي في 04/15/ 1996،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 24، المؤرخة في 1996/04/17.

89- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 ممضي في 11/30/ 1996الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 74 ، المؤرخة في 12/01/ 1996.

90-المرسوم التنفيذي رقم 97-457 ممضي في 01 /12/ 1997،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 80 ،المؤرخة في 07 /12/ 1997.

91- القرار الممضي في 28 /1998/03،الجريدة الرسمية ،العدد 30 ، المؤرخة في 13 /05/ 1998.

92- مقرر ممضي في 24 مارس 1999، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 32، مؤرخة في 02 /05/ 1999.

93- المرسوم التنفيذي رقم 01-421ممضي في 20 /12/ 2001،الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية،العدد80،المؤرخة في 26 /2001/12.

94-مقرر ممضي في 13 /2006/05، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 41،المؤرخة في 21 /06/ 2006.

95- المرسوم التنفيذي رقم 06-354ممضي في 09 /10/ 2006،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 64، المؤرخة في10/11/ 2006.

96- القرار الممضي في 06 ديسمبر 2006 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 4 ، المؤرخة في 14 /01/ 2007.

97-القرار الممضي في 25 جوان2008 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 47،المؤرخة في 17 جويلية 2008.

98-القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 ،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42 ، المؤرخة في 11 /07/ 2010.

99- المرسوم التنفيذي رقم 11- 73 المؤرخ في 2011/02/16 يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات. ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 11 ، المؤرخة في 2011/02/20.

100-المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 24، مؤرخة في 1996/04/17.

101- مقرر مؤرخ في 1999/03/24، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العد32 ،المؤرخة في 1999/03/24.

102- المادة 715 مكرر 11 ، القانون التجاري الجزائري ، 2007 .

103-المادة رقم 02 ، المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 2011/05/26 والمتعلق بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 30، المؤرخة في 2011/06/01.

104- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 56، المؤرخة في 1996/09/25 .

105- المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 2011/01/27 ويحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه وقواعد سيره ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 7، المؤرخة في 2011/02/02 .

106- المادة رقم 4 ، المرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 2011/01/27 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقواعد سيره ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 7 ، المؤرخة في 2011/02/02 .

107 وليد عبد الرحمان الرفا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2009.

ملحق رقم (1)

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة سعد دحلب – البليدة –

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

تخصص : محاسبة و تدقيق

استمارة استبيان

دراسة أراء بعض المهنيين .

بصدد إعداد رسالة ماجستير تحت عنوان: **واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وموافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة**،و التي تهدف إلى التعرف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر ودلك من اجل دراسة إمكانية التوافق بين مراجعة الحسابات و المعايير الدولية للمراجعة ،وإمكانية تبني هده المعايير في ظل توجه الجزائر نحو الانفتاح على الاقتصاد الدولي .

يسعدنا سيدي / سيدتي اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هدا الموضوع كمهنيين، قناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهده الأسئلة .

و مع شكرنا المسبق ، نحيطكم علما بان آرائكم ستكون موضع السرية و أنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي .

الطالبة : كداتسة عائشة.

المعلومات العامة : الرجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

1- المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماجستير ☐ شهادة مهنية ☐ مؤهل آخر (اذكره) ☐

2- المؤهل المهني : خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

3- الخبرة المهنية : اقل من 06سنوات ☐ من 06 إلى 12 سنة ☐

من 13 إلى 18 سنة ☐ أكثر من 18 سنة ☐

1 / فجوة التوقعات :

1 – 1 : الرجاء، حدد مدى أهمية كل عامل من العوامل الآتية حول توقعات المجتمع المتعلقة بالممارسين المهنيين :

الرقم	العامل	موافق تماما	موافق	محايد (غير متأكد)	غير موافق	غير موافق تماما
1	التأكيد على مدى شرعية ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة .					
2	التأكيد على مسؤوليتهم أمام المساهمين					
3	التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي تطرقوا إليها أو اشرفوا عليها فعليا .					
4	التركيز على متطلبات معايير المراجعة خلال ممارسة المهنة					
5	الإبلاغ والتقرير عن أي أمور من شانها أن تؤثر على مستقبل المؤسسة محل المراجعة					

1 – 2: حدد مدى أهمية كل عامل من العوامل الآتية في الأدوار والمهام التي يؤديها المراجعون :

الرقم	العامل	موافق تماما	موافق	محايد (غير متأكد)	غير موافق	غير موافق تماما
1	المعرفة الكافية بالمؤسسة محل المراجعة وأنظمتها المحاسبية و الرقابية .					
2	الاتصال بالمراجع السابق					
3	الحصول على أدلة الإثبات الكافية .					
4	وضع برنامج مراجعة يتضمن إجراءات مراجعة كافية .					
5	التحقق (التأكد) من التزام المؤسسة محل المراجعة بقوانينها الداخلية و القانون التجاري .					
6	التأكد من شرعية ومصداقية القوائم المالية التي راجعوها					
7	اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش و الإبلاغ عنها في تقرير المراجعة .					
8	تحديد مجال أي عملية مراجعة بشكل محدد في التقرير النهائي عنها .					

2 / واقع المراجعة الخارجية في الجزائر و تنظيم المهنة :

2 - 1- واقع المراجعة الخارجية في الجزائر :

01- هل مستخدمي تقرير المراجع راضين عنه ؟ نعم ☐ لا ☐ حايد ☐

02- هل تقرير المراجع يساعد مستخدميه على اتخاذ أحسن وأنجع القرارات؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

03- كيف يبدو لك نمط وشكل المراجعة القانونية بصفة عامة في الجزائر ؟ سيء جدا ☐ سيء ☐ مقبول ☐ جيد ☐ ممتاز ☐

04- ما رأيك في القواعد التي ترتكز و تقوم عليها المراجعة في الجزائر (من الجانب النظري)؟ سيئة جدا ☐ سيئة ☐ مقبولة ☐ جيدة ☐ ممتازة ☐

05- كيف صاحبت وواكبت المراجعة التغيرات الاقتصادية الحاصلة ، هل بصورة ؟ سيئة ☐ مقبولة ☐ جيدة ☐ ممتازة ☐

06- هل بلغت المراجعة الحد الذي ينبغي أن تكون عليه في ظل المستجدات المتسارعة خاصة توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية ؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

2- 2 - تنظيم المهنة : حدد موافقتك على كل عامل من العوامل التالية حول تأثر تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بالظروف الراهنة :

الرقم	العامل	موافق تماما	موافق	محايد (غير متأكد)	غير موافق	غير موافق تماما
1	التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر					
2	اعتماد الدولة بقدر كبير على القطاع العمومي لدفع عجلة التنمية .					
3	سعي الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة .					
4	مواكبة متطلبات عولمة المهنة .					
5	عدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية.					
6	انتشار المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة و انتشار ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة .					

3 / إمكانية التوافق بين الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر و الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة :

الرقم	السؤال	موافق تماما	موافق	محايد (غير	غير موافق	غير موافق

				متأكد)		تماما
1	الواقع يفرض ضرورة تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي خاصة في حالة تبنيها للمعايير الدولية للمراجعة .					
2	الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية					
3	ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية					
4	إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية					
5	المعايير الدولية للمراجعة هي الحل النموذجي لضمان سير جيد لممارسة المهنة في الجزائر .					
6	معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في البيئة الجزائرية في ظل الظروف الراهنة .					
7	البيئة الجزائرية مهيئة (مستعدة) لتبني المعايير الدولية للمراجعة					
8	في حال تبني الجزائر المعايير الدولية للمراجعة يحتم عليها تكوين المراجعين .					
9	هناك توافق بين تطبيق المراجعة الخارجية في الجزائر و الواقع الدولي .					

الملحق رقم (2)

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	102	40,8	40,8	40,8
	ماجستير	32	12,8	12,8	53,6
	شهادة مهنية	68	27,2	27,2	80,8
	مؤهل آخر	48	19,2	19,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

المؤهل المهني

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	62	24,8	24,8	24,8
	محافظ حسابات	188	75,2	75,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 6سنوات	23	9,2	9,2	9,2
	من 6الى 12	86	34,4	34,4	43,6
	من 13الى 18	79	31,6	31,6	75,2
	اكثر من 18	62	24,8	24,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

الولايات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بليدة	48	19,2	19,2	19,2

	الجزائر	69	27,6	27,6	46,8
	المدية	24	9,6	9,6	56,4
	البويرة	12	4,8	4,8	61,2
	الشلف	9	3,6	3,6	64,8
	تيبازة	17	6,8	6,8	71,6
	خنشلة	6	2,4	2,4	74,0
	بومرداس	22	8,8	8,8	82,8
	عين الدفلى	5	2,0	2,0	84,8
	سطيف	6	2,4	2,4	87,2
	مسيلة	7	2,8	2,8	90,0
	قسنطينة	4	1,6	1,6	91,6
	وهران	14	5,6	5,6	97,2
	الوادي	7	2,8	2,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

Statistics

		m1j1s1	m1j1s2	m1j1s3	m1j1s4	m1j1s5
N	Valid	250	250	250	250	250
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,4720	4,2760	3,9960	3,9960	4,6720
Std. Deviation		,58187	,84063	1,04708	1,11037	,61148

m1j1s1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	1	,4	,4	,4

	c	8	3,2	3,2	3,6
	d	113	45,2	45,2	48,8
	e	128	51,2	51,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j1s2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	14	5,6	5,6	5,6
	c	21	8,4	8,4	14,0
	d	97	38,8	38,8	52,8
	e	118	47,2	47,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j1s3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	9	3,6	3,6	3,6
	b	17	6,8	6,8	10,4
	c	32	12,8	12,8	23,2
	d	100	40,0	40,0	63,2
	e	92	36,8	36,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j1s4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	3	1,2	1,2	1,2

	b	26	10,4	10,4	11,6
	c	58	23,2	23,2	34,8
	d	45	18,0	18,0	52,8
	e	118	47,2	47,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j1s5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	1	,4	,4	,4
	c	13	5,2	5,2	5,6
	d	52	20,8	20,8	26,4
	e	184	73,6	73,6	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

Statistics

		m1j2s1	m1j2s2	m1j2s3	m1j2s4	m1j2s5	m1j2s6	m1j2s7	m1j2s8
N	Valid	250	250	250	250	250	250	250	250
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,9920	4,0440	4,1720	3,9440	3,9880	4,1480	4,1480	3,0760
Std. Deviation		,99796	,97461	,90869	1,07026	1,07726	,95590	,86782	1,45281

m1j2s1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	26	10,4	10,4	10,4

	c	47	18,8	18,8	29,2
	d	80	32,0	32,0	61,2
	e	97	38,8	38,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j2s2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	18	7,2	7,2	7,2
	c	59	23,6	23,6	30,8
	d	67	26,8	26,8	57,6
	e	106	42,4	42,4	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j2s3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	4	1,6	1,6	1,6
	b	13	5,2	5,2	6,8
	c	22	8,8	8,8	15,6
	d	108	43,2	43,2	58,8
	e	103	41,2	41,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j2s4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	10	4,0	4,0	4,0

	b	15	6,0	6,0	10,0
	c	45	18,0	18,0	28,0
	d	89	35,6	35,6	63,6
	e	91	36,4	36,4	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j2s5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	11	4,4	4,4	4,4
	b	14	5,6	5,6	10,0
	c	38	15,2	15,2	25,2
	d	91	36,4	36,4	61,6
	e	96	38,4	38,4	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j2s6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	3	1,2	1,2	1,2
	b	18	7,2	7,2	8,4
	c	26	10,4	10,4	18,8
	c	95	38,0	38,0	56,8
	e	108	43,2	43,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j2s7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	12	4,8	4,8	4,8
	c	42	16,8	16,8	21,6

	d	93	37,2	37,2	58,8
	e	103	41,2	41,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m1j2s8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	48	19,2	19,2	19,2
	b	52	20,8	20,8	40,0
	c	38	15,2	15,2	55,2
	d	55	22,0	22,0	77,2
	e	57	22,8	22,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

Statistics

		m2j1s1	m2j1s2	m2j1s3	m2j1s4	m2j1s5	m2j1s6
N	Valid	250	250	250	250	250	250
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		1,8160	1,7600	2,7000	2,9040	2,0960	2,0160
Std. Deviation		,76451	,78541	,84192	,79075	,74902	,60764

m2j1s1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	100	40,0	40,0	40,0
	b	96	38,4	38,4	78,4
	c	54	21,6	21,6	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j1s2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	114	45,6	45,6	45,6
	b	82	32,8	32,8	78,4

	c	54	21,6	21,6	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j1s3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	13	5,2	5,2	5,2
	b	98	39,2	39,2	44,4
	c	90	36,0	36,0	80,4
	d	49	19,6	19,6	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j1s4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	7	2,8	2,8	2,8
	b	70	28,0	28,0	30,8
	c	113	45,2	45,2	76,0
	d	60	24,0	24,0	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j1s5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	50	20,0	20,0	20,0
	b	135	54,0	54,0	74,0
	c	56	22,4	22,4	96,4
	d	9	3,6	3,6	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j1s6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	44	17,6	17,6	17,6
	b	158	63,2	63,2	80,8

	c	48	19,2	19,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

Statistics

		m2j2s1	m2j2s2	m2j2s3	m2j2s4	m2j2s5	m2j2s6
N	Valid	250	250	250	250	250	250
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		3,8920	3,6880	3,6120	4,0080	3,6680	3,8440
Std. Deviation		1,02984	,86350	1,09648	,90066	,98878	1,05075

m2j2s1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	4	1,6	1,6	1,6
	b	30	12,0	12,0	13,6
	c	33	13,2	13,2	26,8
	d	105	42,0	42,0	68,8
	e	78	31,2	31,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j2s2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	30	12,0	12,0	12,0
	c	54	21,6	21,6	33,6
	d	130	52,0	52,0	85,6
	e	36	14,4	14,4	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j2s3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	16	6,4	6,4	6,4
	b	18	7,2	7,2	13,6

	c	67	26,8	26,8	40,4
	d	95	38,0	38,0	78,4
	e	54	21,6	21,6	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j2s4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	3	1,2	1,2	1,2
	b	17	6,8	6,8	8,0
	c	31	12,4	12,4	20,4
	d	123	49,2	49,2	69,6
	e	76	30,4	30,4	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j2s5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	9	3,6	3,6	3,6
	b	24	9,6	9,6	13,2
	c	51	20,4	20,4	33,6
	d	123	49,2	49,2	82,8
	e	43	17,2	17,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m2j2s6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	6	2,4	2,4	2,4
	b	31	12,4	12,4	14,8

	c	31	12,4	12,4	27,2
	d	110	44,0	44,0	71,2
	e	72	28,8	28,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

Statistics

		m3s1	m3s2	m3s3	m3s4	m3s5	m3s6	m3s7	m3s8	m3s9
N	Valid	250	250	250	250	250	250	250	250	250
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4,4640	2,5280	3,4920	3,9560	4,0000	3,2760	2,9040	4,064	2,3240
Std. Deviation		,80205	,95754	1,07637	,75654	,82140	1,00592	1,00540	,9378	,96683

m3s1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	9	3,6	3,6	3,6
	c	22	8,8	8,8	12,4
	d	63	25,2	25,2	37,6
	e	156	62,4	62,4	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m3s2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	24	9,6	9,6	9,6
	b	117	46,8	46,8	56,4
	c	74	29,6	29,6	86,0
	d	23	9,2	9,2	95,2
	e	12	4,8	4,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m3s3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	11	4,4	4,4	4,4
	b	46	18,4	18,4	22,8
	c	36	14,4	14,4	37,2
	d	123	49,2	49,2	86,4
	e	34	13,6	13,6	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m3s4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	10	4,0	4,0	4,0
	c	47	18,8	18,8	22,8
	d	137	54,8	54,8	77,6
	e	56	22,4	22,4	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m3s5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	2	,8	,8	,8
	b	10	4,0	4,0	4,8
	c	42	16,8	16,8	21,6
	d	128	51,2	51,2	72,8
	e	68	27,2	27,2	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m3s6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	4	1,6	1,6	1,6
	b	62	24,8	24,8	26,4
	c	72	28,8	28,8	55,2
	d	85	34,0	34,0	89,2
	e	27	10,8	10,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m3s7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	3	1,2	1,2	1,2
	b	113	45,2	45,2	46,4
	c	56	22,4	22,4	68,8
	d	61	24,4	24,4	93,2
	e	17	6,8	6,8	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m3s8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b	32	12,8	12,8	12,8
	c	6	2,4	2,4	15,2
	d	126	50,4	50,4	65,6
	e	86	34,4	34,4	100,0
	Total	250	100,0	100,0	

m3s9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a	47	18,8	18,8	18,8
	b	112	44,8	44,8	63,6

c	59	23,6	23,6	87,2
d	27	10,8	10,8	98,0
e	5	2,0	2,0	100,0
Total	250	100,0	100,0	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	31,946[a]	9	,000
Likelihood Ratio	36,871	9	,000
Linear-by-Linear Association	1,349	1	,246
N of Valid Cases	250		

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	27,858[a]	9	,001
Likelihood Ratio	30,514	9	,000
Linear-by-Linear Association	,261	1	,609
N of Valid Cases	250		