جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

التخصص: محاسبة وتدقيق

تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة - دراسة آراء بعض المهنيين و الأكاديميين-

من طرف

سيد محمد

أمام اللجنة المشكلة من:

ناصر مراد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة	رئيسا
عمورة جمال	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة	مشرفا
درحمون هلال	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة	ممتحنا
بوشناف عمار	أستاذ مساعد أ	جامعة البليدة	ممتحنا

البليدة، ماي 2010.

شكـر

أتوجه بالحمد و الشكر إلى المولى عز و جل على مجمل نعمه.

و انطلاقا من العرفان بالجميل، فإنه لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى أستاذي ومرشدي الدكتور " عمورة جمال " على قبوله الأشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاته المستمرة وحرصه المستمر على متابعة هذا البحث.

و أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتفحص ومناقشة هذه المذكرة.

كما لا يفوتني أن أتوجه بخالص شكري و تقديري إلى الطاقم الإداري بجامعة البليدة، موظفي مكتبة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة البليدة، موظفي المكتبة المركزية بجامعة البليدة، موظفي مكتبة جامعة المدية، أساتذتي و زملائي في الدراسة (تخصص محاسبة و تدقيق دفعة 2010/2008).

و في النهاية يسرني أن أشكر جميع من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع، و إلى كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية.

قائمة المختصرات

IFAC	International federation of accountants
AICPA	American institute of certified public accountants
AAA	American accounting association
AMA	American management association
NYSE	New York stock exchange
IFACI	Institut français des auditeurs et des contrôleurs internes
OTF	Organisation du travail française
CNC	conseil national de comptabilité
GAAP	Generally accepted auditing standars
IAPC	international auditing practices committee
IAASB	International auditing and assurance standars board
ISA	International Standards of Auditing
IASC	International accounting standars committee
IASB	International accounting standars board
IAS	International accounting standars
IFRS	International financial reporting standars

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى عرض مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل التطورات الدولية الحاصلة، بالإضافة إلى عرض المعايير الدولية للمراجعة و تبيان دورها و أهميتها لمختلف الأطراف المستفيدة من عمل المراجع الخارجي، و في الأخير القيام بدراسة مسحية لآراء بعض المهنيين و الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة.

و لتحقيق الأهداف السابقة، اقتضى البحث دراسة مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية مع تسليط الضوء على التوجهات الحديثة المبنية على التوحيد و التوافق الدولي، و تم استعراض المعايير الدولية للمراجعة و الهدف من إصدارها، كما تناول البحث مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و واقعها الحالي، المراجع الخارجي في الجزائر، الهيئات المشرفة على المهنة، و الإطار النظري الذي تعتمد عليه المراجعة الخارجية في الجزائر.

و للوصول إلى الإجابة على إشكالية الدراسة و اختبار الفرضيات الموضوعة، قمنا بالقيام بدراسة مسحية لآراء بعض المهنيين و الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة عبر عدة ولايات من الوطن.

و قد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها التوصل إلى أن تطور المراجعة الخارجية في الجزائر لم يكن بشكل مناسب مع التغيرات الاقتصادية المتسارعة، بالإضافة إلى أن واقع المهنة في الجزائر يحتاج إلى إعادة تأهيل و انسجام مع الواقع الدولي.

الكلمات الدالة: المراجعة الخارجية، المعايير الدولية للمراجعة، التوحيد، التوافق، تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، واقع المراجعة الخارجية في الجزائر.

RESUME

Cette étude vise à présenter l'évolution de l'audit externe de l'Algérie à la lumière des développements internationaux, ainsi que de visualiser les normes internationales d'audit et de définir leur rôle et leur importance pour les différentes parties qui bénéficient du travail de l’auditeur externe, et enfin faire un sondage et avoir les points de vue de certains professionnels et des spécialistes universitaires dans le domaine de la comptabilité et de l’audit.

Pour atteindre les objectifs ci-dessus, cette recherche s’est axée sur les différents aspects théoriques de l'audit externe, mettant en évidence les tendances émergentes basées sur la consolidation et le consensus international, et on a exposé les normes internationales d’audit et leurs objectifs, et aussi on a étudié l'évolution de l'audit externe en Algérie et sa situation actuelle, l’auditeur externe en Algérie, les organes de tutelle de la profession, et le cadre théorique sur lequel est basé l’audit externe en Algérie.

pour atteindre la réponse a la problématique et de tester les hypothèses formulées, nous avons fait un sondage pour avoir les points de vues de certains professionnels et des universitaires spécialisés en comptabilité et en audit à travers plusieurs wilayas du pays.

L'étude a donné plusieurs résultats, le plus important et que le développement de l'audit externe en Algérie n'a pas été en adéquation avec les changements économiques rapides, ainsi que la réalité de la profession en Algérie a besoin de se remettre en état et en harmonie avec la réalité internationale.

Mots clés: audit externe, les normes internationales d’audit la normalisation, la compatibilité, le développement de l'audit externe en l'Algérie, la réalité de l'audit externe en Algérie.

قائمة الجداول

الرقم		الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	51
02	هيكل تبويب المعايير الدولية للمراجعة	70
03	سلم أتعاب المراجع الخارجي القانوني	130
04	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	146
05	توزيع أفراد العينة حسب الولايات (الاستمارات الصالحة للتحليل)	147
06	مقياس ليكارت الثلاثي	150
07	التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي	151
08	مقياس ليكارت الرباعي	151
09	مقياس ليكارت الخماسي	151
10	توزيع معامل ألفا كرومباك	152
11	صدق محاور الاستبيان	152
12	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس	154
13	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	155
14	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	156
15	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	158
16	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	159
17	إطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة	160
18	نسبة إطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة	161
19	نتائج آراء أفراد العينة حول أهمية و دور المعايير الدولية للمراجعة	162
20	نتائج آراء العينة حول شكل المراجعة الخارجية و الأداء المهني في الجزائر	165
21	نتائج آراء العينة حول تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ارتكازها على إطار نظري كاف	167
22	نتائج آراء أفراد العينة حول أسباب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر	169
23	توزيع نتائج آراء العينة المصنفين ضمن خانة (أخرى) في السؤال 5 من المحور الأول	170

الرقم		الصفحة
24	نتائج آراء أفراد العينة حول أسباب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد معالجة الإجابات المدرجة في خانة (أخرى) في السؤال 5 من المحور الأول	170
25	نتائج آراء أفراد العينة حول فجوة التوقعات في الجزائر	171
26	نتائج آراء أفراد العينة حول ضرورة وجود لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية	172
27	نتائج آراء أفراد العينة حول ضرورة إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر	173
28	نتائج آراء أفراد العينة حول مدى توافق المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة	175

قائمة الأشكال

الرقم		الصفحة
01	عناصر نظرية المراجعة	32
02	مكونات فجوة التوقعات في المراجعة	59
03	عملية وضع وصياغة المعايير الدولية للمراجعة	69
04	تأثير التحقيقات على تقرير المراجع	134
05	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	154
06	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	155
07	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	157
08	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	158
09	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	159

الفهرس

شكر

قائمة المختصرات

ملخص

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

الفهرس

مقدمة 13

1. الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية و التوجه الدولي نحو التوحيد 22

1.1. ماهية المراجعة الخارجية 23

1.1.1. مفهوم المراجعة الخارجية 23

2.1.1. أهداف و أهمية المراجعة الخارجية 26

3.1.1. أنواع المراجعة الخارجية 29

2.1. الإطار النظري للمراجعة الخارجية و المفاهيم ذات العلاقة 32

1.2.1. الإطار النظري للمراجعة الخارجية 32

2.2.1. الأهمية النسبية و الخطر 37

3.2.1. أدلة الإثبات و الفحص التحليلي 40

3.1. مسار المراجعة الخارجية و تكاملها مع المراجعة الداخلية 43

1.3.1. مسار المراجعة الخارجية 43

2.3.1. نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية 46

3.3.1. التمييز بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية و التكامل بينهما 50

4.1. لجان المراجعة، فجوة التوقعات و التوجه الدولي نحو التوحيد 54

1.4.1. لجان المراجعة 54

2.4.1. فجوة التوقعات 56
3.4.1. التوجه الدولي نحو التوحيد 61
2. عرض المعايير الدولية للمراجعة 64
1.2. مدخل إلى المعايير الدولية للمراجعة 65
1.1.2. ماهية المعايير الدولية للمراجعة 65
2.1.2. لجنة المعايير الدولية للمراجعة 67
3.1.2. تبويب المعايير الدولية للمراجعة 69
2.2. معايير المسؤوليات و التخطيط 72
1.2.2. معايير المسؤوليات 72
2.2.2. معايير التخطيط 79
3.2. معايير تقدير المخاطر و الإثبات في المراجعة 82
1.3.2. معايير الرقابة 82
2.3.2. معايير الإثبات في المراجعة 86
4.2. معايير الاستفادة من عمل الآخرين و تقارير المراجعة 97
1.4.2. معايير استخدام عمل الآخرين 97
2.4.2. انتهاء عملية المراجعة و التقرير عنها 102
3. تطور المراجعة الخارجية و واقعها في الجزائر 110
1.3. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و تنظيم المهنة 111
1.1.3. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر 111
2.1.3. تنظيم مهنة المراجعة الخارجية القانونية في الجزائر 115
2.3. الخصائص المتعلقة بالمراجع الخارجي في الجزائر 120
1.2.3. تعيين وعزل المراجع الخارجي 120
2.2.3. حقوق و واجبات المراجع الخارجي 123
3.2.3. مسؤوليات المراجع الخارجي 126
4.2.3. أتعاب المراجع الخارجي القانوني 128
5.2.3. تـقــريـــر المراجع الخارجي 133
3.3. الهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر 135
1.3.3. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين 135

2.3.3. مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة 136
3.3.3. المجلس الوطني للمحاسبة 137
4.3. الإطار المرجعي للمراجعة الخارجية في الجزائر 139
1.4.3. الاستقلالية 139
2.4.3. الكفاءة 140
3.4.3. معيار العناية المهنية 141
4.4.3. التقرير 142
4. الدراسة الميدانية 144
1.4. الإطار المنهجي للدراسة 144
1.1.4. منهج الدراسة 145
2.1.4. مجتمع و عينة الدراسة 145
3.1.4. بناء أداة الدراسة 148
2.4. تفريغ بيانات الاستبيان 153
1.2.4. الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان 153
2.2.4. الخصائص العامة لعينة الدراسة 154
3.4. تحليل نتائج الاستبيان 160
1.3.4. الخصائص المتعلقة بمحور المعايير الدولية للمراجعة 160
2.3.4. الخصائص المتعلقة بمحور واقع المراجعة الخارجية في الجزائر 164
3.3.4. الخصائص المتعلقة بمحور التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة 174
4.4. خلاصة النتائج المستخلصة من الاستبيان 178
1.4.4. نتائج المحور الأول (معايير المراجعة الدولية) 178
2.4.4. المحور الثاني (واقع المراجعة الخارجية في الجزائر) 179
3.4.4. المحور الثالث (توافق المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة)..... 182
خاتمة 186
قائمة المراجع 192
الملاحق 200

مقـــــدمـــــة

شهد العالم تطورا كبيرا خاصة بعد التحولات السياسية و الاجتماعية و بالأخص الاقتصادية في القرنين الماضيين، و قد ترتب عن هذه التحولات آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة، فقد تغيرت المؤسسات من حيث الحجم، أساليب الإدارة و التسيير، أساليب التسويق و الانفتاح على أسواق جديدة، طرق التمويل و حركية عوامل الإنتاج ... الخ .

و في النصف الثاني من القرن 19 و مع ظهور الثورة الصناعية، بدأ التحول من المؤسسات التقليدية إلى مؤسسات أكثر تطورا تعتمد على موارد كبيرة من أجل المنافسة و تغطية الطلب المتزايد مما أدى إلى التفكير في مصادر تمويل جديدة، فظهرت شركات الأموال حيث تعدد المالكون (المساهمون) و تعذر عليهم المشاركة في التسيير بشكل كلي و مستمر و بالتالي انفصلت الملكية عن الإدارة، و مع زيادة عدد هذا النوع من المؤسسات و توسع نشاطها زاد اقتناع المالكين بضرورة وجود طرف ثالث يؤدي دور الرقابة و المتابعة التي تحقق الثقة و الشفافية بينهم و بين المسيرين، فكانت المراجعة الخارجية الوسيلة المثلى للاطمئنان على الأموال المستثمرة في هذه المؤسسات.

خلال القرن 20، و مع توسع النشاط الاقتصادي و زيادة حجم المؤسسات و ظهور الشركات متعددة الجنسيات، و مع اعتماد المراجعة الخارجية بشكل كبير على المنظومة المحاسبية لكل بلد من جهة، و عدم تمكن المراجعة الخارجية من مواكبة الطلبات المتزايدة للمستفيدين منها بسبب حدودها من حيث قصور التنظير أو سوء التطبيق أو الطلب اللاعقلاني و المتزايد لمستخدمي تقرير المراجع الخارجي من جهة أخرى، زادت الفوارق بين مناهج المراجعة الخارجية المعتمدة في مختلف الدول مما أدى إلى ضرورة وجود سند نظري يضيق الهوة بين مختلف أساليب المراجعة الخارجية دوليا.

و ظهرت الهيئات و المنظمات الدولية الساعية إلى التوافق الدولي في مجال المحاسبة المراجعة و هي في سعي متواصل للرقي بالمراجعة الخارجية من مجرد أداة رقابية تضفي الشرعية و المصداقية على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي إلى نظام (المراجعة الخارجية في حد ذاتها) يعتمد على

مرجعية متفق عليها (المعايير الدولية للمراجعة) و يؤدي إلى معلومات أكثر مصداقية و ملائمة تلبي الطلب الكبير لمستخدمي هذه المعلومات في ظل الأهمية الكبيرة لتكنولوجيا المعلومات.

لم تختلف الجزائر بدورها عن باقي الدول في محاولة الاستفادة من مزايا المراجعة الخارجية، ففي فترة الثمانينات وجدت الجزائر نفسها مجبرة على التخلي عن الحياد و الدخول في النظام الاقتصادي العالمي، هذا التوجه فرض على الجزائر نظام اقتصادي مفتوح يساعد على تحقيق التنمية و تحريك عجلة الاقتصاد، فتم فتح المجال أمام المستثمرين المحليين و الأجانب و تم اعتماد خوصصة المؤسسات سعيا إلى زيادة فعاليتها الاقتصادية و تحقيق النمو، و لا يمكن تحقيق كل هذا إلا بإحداث توازن بين السياسات الاقتصادية المتبناة و وسائل الرقابة في المؤسسات، فزاد الاهتمام بالمراجعة الخارجية في الجزائر خاصة في بداية التسعينات و بدأ العمل على تنظيم المهنة بما يتوافق مع الظروف السائدة.

إلا أن المراجعة الخارجية في الجزائر لم ترق إلى المستوى المطلوب، فلم تتعدى الدور القانوني لها في غالب الأحيان، حيث يُعتمد على المراجعة الخارجية في إضفاء الشرعية و الصدق على القوائم المالية فقط، بعيدا عن الدور الاقتصادي و المتمثل في مخرجات نظام المراجعة الخارجية (التقرير) و الذي يعطي الصبغة القانونية للمعلومات المالية المنبثقة عن نظام المعلومات المحاسبي، و التي تعبر (المعلومات المالية بعد تأكيدها و الموافقة عليها من طرف المراجع الخارجي) عن الوضعية الاقتصادية و المالية الحقيقية للمؤسسة، و التي يتم على أساسها اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية و التمويلية.

إشكالية البحث

على ضوء ما سبق فإن السؤال الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه هو: **هل تطورت المراجعة الخارجية في الجزائر بشكل مناسب مع الواقع الدولي؟ و ما مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة؟**

و تتفرع هذه الإشكالية الأساسية إلى التساؤلات الفرعية التالية :

1. ما هو البناء الفكري للمراجعة الخارجية؟ و ما هي الاتجاهات الحديثة لها في ظل العولمة؟.
2. ما هو الإطار النظري و العملي للمعايير الدولية للمراجعة؟ و ما هو دورها؟.
3. كيف تطورت المراجعة الخارجية في الجزائر؟ و ما هو الشكل العام الحالي لها؟.
4. إلى أي مدى تتوافق المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة؟ و هل يمكن تطبيق هذه الأخيرة في الجزائر؟.

فرضيات البحث

للإجابة عن الأسئلة المطروحة في الإشكالية و التساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيات التالية:

1. المراجعة الخارجية تقنية فنية ذات تأصيل نظري، تأثرت بالتطورات الحديثة و توجهت نحو التنظير الدولي و التوحيد.
2. المعايير الدولية للمراجعة إطار نظري و منهجي يهدف إلى تحقيق توافق بين أساليب المراجعة المتباينة بين مختلف الأقطار.
3. تطورت المراجعة الخارجية في الجزائر تبعا للوضع الاقتصادي و المنظومة المحاسبية الجزائرية، إلا أنها بعيدة عن الواقع الدولي.
4. لا تتوافق المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة، و لا يمكن تطبيقها في الجزائر إلا بعد التكيف مع الواقع الدولي.

تحديد إطار الدراسة

تهتم هذه الدراسة بالتعرف على ظروف تطور المراجعة الخارجية في الجزائر - في ظل السعي الدولي نحو توحيد العلوم التقنية و الفنية - و مدى تطابقها مع المعايير الدولية للمراجعة، و عليه فإن الاتجاه العام للدراسة سوف يتناول المراجعة الخارجية من الجانب الكلي (الدولي) بعيدا عن الجانب الجزئي (إجراءات تنفيذ عملية المراجعة الخارجية)، لذا فإن مختلف جوانب هذه الدراسة تهتم بالمراجعة الخارجية بشكل عام و كلي.

و لقد تم تحديد إطار الدراسة في العناصر التالية:

- الحدود المكانية: إن هذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء على التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر، وبالتالي فإن الموضوع مرتبط بالجزائر حيث نحاول إجراء مسح لآراء المهنيين (الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و مدراء المالية و المحاسبة للمؤسسات الخاضعة للمراجعة الخارجية) و الأكاديميين (أساتذة و طلبة دراسات عليا في التخصص) الذين لهم علاقة بالموضوع .

- الحدود الزمنية: بما أن موضوع الدراسة يهتم بالتطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر فإن إطار الدراسة يعتمد على مسح زمني من 1969 (تاريخ اعتماد المراجعة الخارجية في الجزائر) إلى

غاية ماي 2010، و ذلك للتعرف على مختلف المراحل الزمنية التي مرت بها المراجعة الخارجية في الجزائر و واقعها الحالي و آفاقها قصد مقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة.

- الحدود الفنية: الاهتمام في هذه الدراسة بالمراجعة المالية (القانونية) بغض النظر عن الأنواع الأخرى للمراجعة.

المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة

من أجل تحقيق الهدف من الدراسة و نظرا لما تستدعيه طبيعة الموضوع، تم الاستعانة بعدد من المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في دراسة الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية، و حين تم التعرض للمراحل التاريخية للمراجعة الخارجية في الجزائر و المنهج الوصفي التحليلي في الجوانب المرتبطة بالتوجهات الدولية نحو التنظير و التوحيد و الإطار العام للمعايير الدولية للمراجعة و كذا تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

و تم المزج بين المنهج الوصفي و المنهج التحليلي و استعمال تقنيات المسح (استمارات الاستقصاء) لدراسة التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول موضوع حديث في ظل الاتجاهات الدولية نحو تحقيق التوافق و التوحيد في المجالات التقنية و الفنية و خاصة المحاسبة و المراجعة، حيث أن الظروف الراهنة تستدعي عدم حياد الجزائر عن المستجدات العالمية و التي تفرض وجود دراسات في هذا المجال و اهتمام الجزائر بالانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و تبني النظام المحاسبي المالي الجديد ذو الخلفية الدولية (الهيكل النظري للنظام مبني على معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية) يوجب تسليط الضوء على المعايير الدولية للمراجعة و تحديد الفروقات بينها و بين المراجعة الخارجية في الجزائر قصد الاستفادة من المعايير الدولية و تكييف نظام المراجعة المحلي مع الأنظمة الدولية.

و في إطار المستجدات و الظروف الراهنة، وجب على المراجعين الخارجيين الإلمام بالجوانب الدولية للمراجعة من أجل إعطاء الثقة في المعلومات الناتجة عن عملهم و تسهيله و جعله أكثر احترافية و قابلية على المستوى الدولي، و هذا في ظل سوق العمل الذي يتوسع على حساب الحدود الجغرافية بوجود الشركات متعددة الجنسيات.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة، بالإضافة إلى الإجابة على تساؤلات البحث و إثبات صحة الفرضيات الموضوعة، إلى ما يلي:

- دراسة الظروف و المراحل التي حكمت تطور المراجعة الخارجية في الجزائر.
- التعرف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر و تنظيم المهنة في ظل الظروف الراهنة.
- استعراض المعايير الدولية للمراجعة و التي تبقى غير معروفة نسبيا في الجزائر.
- التوصل إلى مقارنة المراجعة الخارجية في الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة، و تحديد درجة التوافق بينهما.
- استقصاء آراء الفاعلين و الممارسين و المهتمين بالمراجعة الخارجية في الجزائر حول وضعية هذه الأخيرة، و إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.

أسباب اختيار الموضوع

يعود سبب اختيار هذا الموضوع للاعتبارات التالية :

- الاهتمام الخاص بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص، و كذا من خلال الاطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة في الموضوع.

- نقص البحوث المتعلقة بهذا الموضوع –على الأقل في مكتبة جامعة البليدة- والرَّغبة في إثراء المكتبة الجامعية ومساعدة الطلبة لفتح المجال لبحوث أخرى في هذا الموضوع.

- الاتجاه العام الذي تنتهجه الجزائر، كالسعي للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة و تنفيذ اتفاق الشراكة الأورومتوسطية وتنشيط الواقع الاقتصادي، بالإضافة إلى التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة.

- المتطلبات الحالية التي تحتم ضرورة إنشاء و تفعيل آليات رقابية تساير الواقع الجديد وتضمن صدق و ملائمة المعلومات التي تعتبر مدخلا أساسيا لاتخاذ القرار.

- الرغبة في إنجاز دراسة استطلاعية لآراء المهنيين و الأكاديميين المختصين في المحاسبة و المراجعة حول المعايير الدولية للمراجعة.

- لفت انتباه المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة إلى المعايير الدولية للمراجعة، و ضرورة تكييف واقع المهنة في الجزائر مع المتطلبات الدولية.

الدراسات السابقة

في حدود علم الباحث، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا كما يلي:

- ✓ صديقي مسعود، " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية "، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول كفاية إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية لضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة.

و قد تناول الباحث المراجعة الخارجية المالية من حيث التوصيل الفعال، مخاطر المراجعة، فجوة التوقعات، لجان المراجعة، بالإضافة إلى عرض بعض التجارب الدولية و محاولة تصور إطار للمراجعة المالية في الجزائر عن طريق دراسة ميدانية.

و من أهم النتائج المتوصل إليها في بحثه، وجود نسبة كبيرة من المهنيين الذين يوافقون على ضرورة وجود توافق دولي للمراجعة، إلا أن التوافق الدولي للمراجعة المالية في الجزائر مرحلة متقدمة جدا إذ لا زال الواقع الجزائري يفتقد إلى توحيد الممارسة بين المراجعين.

- ✓ محي الدين محمود عمر، " مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية "، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2008/2007.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول موقع مراجعة الحسابات في ظل المعايير الدولية للمراجعة على إثر التغيرات الدولية الراهنة، وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر.

حيث قام الباحث بدراسة مقارنة بين المعايير العامة و المعايير الدولية للمراجعة، و توصل الباحث إلى أنه رغم ضرورة تحقيق انسجام لواقع المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة، إلا أن الواقع الحالي يشير إلى تباعد بينهما.

كما أوصى الباحث من خلال هذه المذكرة بضرورة الاستفادة من المعايير الدولية للمراجعة، و إنشاء لجان في المؤسسات الجزائرية لزيادة فعالية و أداء المراجع الخارجي.

- ✓ أحمد بحيدة، " مراجعة الحسابات واقعها و آفاق تطويرها بالجزائر- دراسة حالة الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية "، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2009/2008.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول واقع تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالنظر إلى الأطر و المعايير الدولية.

و قد تناول الباحث تنظيم المهنة في الجزائر و التحديات التي تواجهها، كما قام بمحاولة تصور لبعض ركائز تكوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، بالإضافة إلى دراسة حالة.

و قد خرج الباحث بمجموعة من النتائج و التوصيات أهمها:

- ضرورة التوافق مع الواقع الدولي لمراجعة الحسابات.
- الاستفادة من الخبرات الدولية في هذا المجال.
- تفعيل التواصل بين المنظمات المهنية و المراجعين و المؤسسات الجزائرية.

صعوبات الدراسة

تبعا لخصوصية الموضوع المتعلق بتطور و واقع المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، وجدنا أمامنا بعض الصعوبات من أهمها الآتي:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع (خاصة المعايير الدولية للمراجعة) وخاصة منها الأطروحات و الرسائل التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية في حدود علم الباحث.

- ترجمة نصوص المعايير دون المساس بمحتواها.

- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تنظيم المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

- عدم الجدية (نسبيا) في الرد على الاستبيان.

- صعوبة تحديد عينة دراسة موضوعية في ظل عدم وجود إحصائيات دقيقة حول مجتمع الدراسة خاصة فيما يتعلق بالأساتذة و طلبة الدراسات العليا و مدراء المالية و المحاسبة.

خــطـة الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة و الإجابة عن التساؤلات المطروحة تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية و التوجه الدولي نحو التوحيد

تناولنا من خلال هذا الفصل مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية، وذلك من خلال دراسة ماهية هذه الأخيرة، مختلف المفاهيم ذات العلاقة، درجة التكامل مع المراجعة الداخلية، لجان المراجعة، فجوة التوقعات، و في الأخير تطرقنا لطبيعة المراجعة في البيئة الدولية و التوجه الدولي نحو التوحيد.

الفصل الثاني: عرض المعايير الدولية للمراجعة

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى المعايير الدولية للمراجعة من حيث ماهيتها، أهميتها، أهدافها، لجنة المعايير الدولية للمراجعة، تبويب و تقسيم هذه المعايير.

كما قدمنا عرضا لمختلف المعايير الدولية للمراجعة، حيث استعرضنا معايير المسؤوليات، معايير التخطيط، معايير الرقابة، معايير الإثبات في المراجعة، معايير استخدام عمل الآخرين، معايير الانتهاء من عملية المراجعة و التقرير عنها، بالإضافة إلى الإشارة إلى المعايير الدولية لعملية الفحص، المعايير الدولية لعملية التأكد، المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة.

الفصل الثالث: تطور المراجعة الخارجية و واقعها في الجزائر

خصصنا هذا الفصل لدراسة مختلف المراحل التي مرت بها المراجعة الخارجية في الجزائر منذ اعتمادها سنة 1969 إلى غاية ماي 2010، كما تناولنا من خلال هذا الفصل الخصائص المتعلقة بالمراجع الخارجي في الجزائر من حيث التعيين، العزل، الحقوق، الواجبات، المسؤوليات، الأتعاب ...

و بعد التطرق للهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر، تطرقنا إلى الإطار المرجعي لهذه الأخيرة، وذلك بغرض تسهيل دراسة و تحليل مدى التوافق بينها و بين المعايير الدولية للمراجعة في الفصل الرابع.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

من خلال هذا الفصل، حاولنا إسقاط الجانب النظري المدروس في الفصول السابقة على الدراسة الميدانية، و استعملنا في هذه الأخيرة منهج المسح عن طريق استمارة استبيان، و الذي وُزع على عينة من المهنيين و الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة عبر عدة ولايات.

و حاولنا من خلال الدراسة الميدانية الوصول إلى نتائج تسمح بالإجابة على الأسئلة المطروحة، حيث أردنا من خلال استمارة الاستبيان الوصول إلى رأي عينة الدراسة حول: دور و أهمية المعايير الدولية للمراجعة، تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و واقعها، أسباب قصور هذه الأخيرة، فجوة التوقعات في الجزائر، ضرورة وجود لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، و الوصول إلى معرفة مدى التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة و إمكانية تطبيقها في الجزائر.

الفصل 1

الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية و التوجه الدولي نحو التوحيد

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتكتسب مكانتها كمهنة من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصلحة في المجتمع، والتطور الذي طرأ على البنية الاقتصادية والاجتماعية منذ العصور الوسطى حتى الوقت الحاضر قد انعكس بصورة واضحة على مفهوم المحاسبة و المساءلة.

و ازدادت الحاجة إلى عملية المراجعة الخارجية بشكل متسارع، ففي المراحل الأولى كانت طرق التقييد بدائية يتولاها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية و عدم اتساعها، و بذلك كان الفرد هو الذي يقيد و يراقب أعماله في نفس الوقت، غير أن اتساع نطاق التجارة و غيرها من أعمال الإدارة أدى إلى ازدياد الحاجة إلى الرقيب على هذه الأعمال نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريرا عما وجده أثناء مهمته.

و المراجعة الخارجية عملية هامة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، وتنبع أهميتها البالغة من الدور الذي تلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل من الوحدات الاقتصادية لما تضفيه من ثقة في المعلومات التي توفرها للإدارة والمهتمين بشؤون المؤسسة، كما أن تطور المؤسسات وتعدد أصنافها فرض على بعضها فصل الملكية عن التسيير و أعطى صلاحيات التصرف على مستوى مديريات المناطق المنتشرة جغرافيا في الشركات المتعددة الجنسيات، فتطلب ذلك تبني عمليات المراجعة والمراقبة، و حضيت بذلك المراجعة الخارجية بالاهتمام البالغ من طرف العديد من الخبراء والمعاهد والجمعيات المالية الدولية بعدما كانت المحاسبة تأخذ القسم الكبير من الاهتمامات المهنية و الأكاديمية على المستويين المحلي و الدولي.

1.1. ماهية المراجعة الخارجية

إن ظهور المراجعة الخارجية و تطورها و وصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسات و تعقد وظائفها و تفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية و المالية، فضلا عن الحاجة إليها من طرف العديد من الأطراف لما تمدهم به من آراء و مصادقات حول القوائم المالية التي تعتبر قاعدة أساسية للقرارات المراد اتخاذها.

لذلك يمكن القول أن دراسة التعاريف المختلفة للمراجعة الخارجية وتبيان تطورها التاريخي ومعرفة أهدافها وأهميتها يمدنا بأساس قوي لتحديد صيغة المراجعة كعلم، ويحتاج لنظرية لها وفروض أساسية ونهج للعمل وهيكل متكامل، و هو ما سنوضحه فيما يلي:

1.1.1. مفهوم المراجعة الخارجية

يمكن تقديم مفهوم المراجعة الخارجية كما يلي:

1.1.1.1. التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

مرت المراجعة الخارجية بعدة مراحل يمكن ذكرها في شكل فترات كما يلي [1] ص 18-:19

1.1.1.1.1. الفترة من العصر القديم إلى 1500 م

كانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل فيها نفس العمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، و كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر، بالإضافة إلى التأكد من أمانة القيمين على الشؤون المالية، وكانت هذه العملية تفصيلية 100 % مع عدم وجود أو معرفة لنظم الرقابة الداخلية.

2.1.1.1.1. الفترة من 1500 م إلى1850 م

لم تختلف هذه الفترة عن سابقتها، فمن حيث الأهداف لم يكن هناك أي تغير يذكر، غير أنه حدثت بعض التغيرات خاصة بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين، و كذا تبني فكرة النظام المحاسبي، خاصة بعد اكتشاف مبدأ القيد المزدوج.

وهذا ما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

3.1.1.1.1. الفترة من 1850 م إلى 1905 م

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا خاصة مع ظهور شركات المساهمة، مما أدى إلى انفصال نهائي بين الملكية والإدارة، فزاد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القيمين على ممتلكاتهم، كل هذا أدى إلى اللجوء للمراجعة الخارجية كأداة رقابة، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة فعرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية، وكان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء و الغش.

4.1.1.1.1. الفترة من 1905 م إلى وقتنا الحاضر

ما يميز هذه المرحلة هو اعتماد المراجع على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي كما ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية، فأصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة فهو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمراجع ليس مسئولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا قام بعمله على أكمل وجه.

2.1.1.1. تعريف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية تعاريف عدة نذكر منها:

التعريف الأول: المراجعة الخارجية هي عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعة، وتوصل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال الشركة عن الفترة المالية محل الدراسة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن المشروع [2] ص 12.

التعريف الثاني: تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA " المراجعة الخارجية هي عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات و الأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، و كذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية " [3] ص 7.

التعريف الثالث: المراجعة الخارجية هي عملية فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم [4] ص 10.

التعريف الرابع: تعريف منظمة العمل الفرنسية " المراجعة الخارجية هي مسعى أو طريقة منهجية منظمة من طرف شخص مهني مستقل يقوم باستعمال مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم مستقل و معلل، لتقدير مدى مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم " [5] ص 65.

التعريف الخامس: المراجعة الخارجية هي علم تتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تغير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية فترة زمنية محددة [6] ص 92.

التعريف السادس: المراجعة الخارجية هي اختبار تقني صارم من طرف مهني مؤهل مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها و تأثيرها في الصورة الصادقة للموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة [7] ص 9.

من التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص التعريف التالي: "المراجعة الخارجية هي فحص انتقادي لمختلف البيانات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية ومدى مطابقتها للمركز المالي للمؤسسة، و توصيل النتائج إلى أصحاب المصلحة للسماح لهم من التأكد من مصداقية القوائم المالية والنتائج الختامية التي تم فحصها ".

وعلى ضوء هذا التعريف يمكن تحديد الخصائص التالية للمراجعة الخارجية [8] ص 7-10:

- المراجعة الخارجية عملية هادفة: تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي والتغيرات فيه، وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة بالإضافة إلى الملاحق.

- المراجعة الخارجية عملية منظمة: يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المراجع الخارجي بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة ، ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ثم يقوم المراجع بعمليات الفحص الميداني و جمع الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد التقرير الذي يشمل على رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية.

- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل: لابد على المراجع أن يكون مستقلا عن المؤسسة الزبون حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير وتعتبر الحاجة لاستقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية.

- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل: تنطوي عملية الاتصال على طرفين هما المرسل و المستقبل عن طريق رسالة و قناة اتصال، و المراجعة تستوفي على مقومات الاتصال، فالمرسل هو المراجع الخارجي و المستقبل هو مستخدم التقرير أما الرسالة فهي الرأي المهني في قناة الاتصال و هي التقرير.

2.1.1. أهداف و أهمية المراجعة الخارجية

تهدف المراجعة إلى التأكد من مصداقية التقارير المالية للمؤسسة، و في ما يلي تبيان لمنفعة المراجعة و مسببات الحاجة إليها:

1.2.1.1. أهداف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية أهداف عامة و فرعية نوضحها فيما يلي:

1.1.2.1.1. الأهداف العامة

يتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية في إبراز الوضعية الحقيقية للمؤسسة و إعطاء صورة صحيحة عن المركز المالي، و إبداء المراجع رأيه الفني في مدى صدق و شرعية الحسابات * و سلامة التقارير المالية بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية.

---

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

صدق الحسابات: مادام أنه لا يمكن الوصول إلى الحقيقة المطلقة فيفضل استعمال عبارة صدق الحسابات بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة أي الحقيقة أن المراجع قد فحص العمليات وتأكد من عدم وجود أي خطأ وهذا مستحيل في حالة المؤسسات الكبيرة والمتوسطة.

يتحقق الهدف العام للمراجعة الخارجية عن طريق الفحص الدقيق للمستندات و السجلات و الحسابات و الوثائق المثبتة و البراهين، و بالتالي فإن المراجع الخارجي يهدف من خلال عمله إلى ما يلي [7] ص 16-19:

- الوجود و التحقق: يسعى المراجع إلى التأكد من أن جميع العناصر المسجلة في القوائم المالية موجودة وجودا ماديا فعليا في تاريخ الميزانية و ليست أرصدة وهمية.

- التقييم: و هو التأكد من تقييم كل العمليات و الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كتقييم الاستثمارات و المخزونات و طرق حساب الإهتلاكات... ، كما أن التقييم الصحيح من شأنه أن يضمن تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، الالتزام بالمبادئ المحاسبية و ثبات الطرق المحاسبية.

- الملكية و المديونية: يعمل المراجع على التأكد من أن كل الأصول هي ملكية للمؤسسة، و كل الخصوم هي التزام (دين) عليها.

- الشمولية و الكمال: و يقصد بها أن كل ما هو ملك للمؤسسة و كل ما حدث أثناء السنة المالية موضوع الفحص مسجل، و للوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة البيانات المثبتة في الدفاتر و تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

- العرض و الإفصاح: تهدف المراجعة الخارجية إلى التأكد من تقييم المعلومات المحاسبية بشكل يؤدي إلى اعتبارها قابلة للعرض و تفصح عن حقيقة المؤسسة.

- إبداء الرأي الفني: يسعى المراجع إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المطبق دون إصدار أي قرار أو حكم.

2.1.2.1.1. الأهداف الفرعية

إضافة إلى الأهداف العامة للمراجعة، توجد أهداف فرعية تتمثل في [9] ص 20:

- اكتشاف عمليات الغش و التزوير و منعها: كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المراجع قديما غاية في حد ذاتها، إلا أنها حاليا هدف فرعي حيث يسعى المراجع الخارجي إلى اكتشاف عمليات الغش و التلاعب و الاختلاس المخفية من طرف الإدارة، و يجب عليه (في حالة اكتشافها) التبليغ عنها إلى الجهات المعنية، مع العلم أن المراجع الخارجي غير مسئول عن اكتشاف عمليات التواطؤ.

و نشير إلى أن المراجع الخارجي لا يدخل للمؤسسة بسوء نية أو بأحكام مسبقة حول عمليات الغش بل يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة مع حسن النية حتى يثبت العكس.

- تحسين التسيير: يحق للمراجع أن يعطي رأيه وأن يقدم نصائح في حدود مهمته، حيث أن تقديم الملاحظات و التوجيهات سيؤدي إلى تحسين التسيير، وعلى المراجع الخارجي القانوني عدم التدخل في التسيير ولا يشارك في اتخاذ قرارات التسيير، بعكس ما هو عليه الحال لدى المراجع الخارجي التعاقدي الذي له حق التدخل في التسيير، مما يجعله يبتعد شيئا فشيئا عن المراجع المالي الذي يهدف إلى إعطاء الرأي حول الحسابات، مما قد يمس بحياديته واستقلاليته.

و من الأهداف الفرعية المترتبة عن عملية المراجعة اكتشاف الأخطاء و التقليل منها حيث يسعى المراجع الخارجي من خلال عمله إلى اكتشاف الأخطاء الموجودة في البيانات المحاسبية و القوائم و التقارير المالية و التي تؤدي إلى إعطاء صورة مضللة عن الوضعية المالية المؤسسة.

ومما سبق نستطيع القول أن الهدف من المراجعة الخارجية هو إعطاء صورة حقيقة عن مركزها المالي للأطراف المعنية وإبداء رأي حول صحة وسلامة التقارير وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا عن طريق الفحص الدقيق للمستندات والسجلات والحسابات والاستدلال بالأدلة الملائمة.

كما إن الأهداف المتوخاة من المراجعة ما هي إلا إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

2.2.1.1. أهمية المراجعة الخارجية

تعتبر المعلومات الناتجة عن المراجعة الخارجية مهمة و مفيدة لعدة أطراف نتيجة الصبغة الإثباتية التي تتمتع بها، و نظرا لكونها مصادق عليها من طرف شخص مستقل و محايد عن المؤسسة، و بالتالي فإن تقرير المراجع الخارجي يخدم عدة أطراف منها [10] ص 8:

1.2.2.1.1. إدارة المؤسسة

يقع على عاتق الإدارة اتخاذ قرارات مهمة يجب أن تكون دقيقة و موضوعية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، و لذلك فإن الإدارة تحتاج على قاعدة معلومات ذات صبغة قانونية و تتسم بالملائمة و المصداقية و يمكن الوثوق بها.

2.2.2.1.1. المساهمون

تساعد المراجعة الخارجية المساهمين على الإطلاع على كل ما يجري في المؤسسة و تقدم نوعا الاطمئنان على ممتلكاتهم، و تفيد في ضمان استخدام الموارد المتاحة بصفة مثلى وبكفاءة عالية.

3.2.2.1.1. الموردون

تسمح المراجعة الخارجية للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة تعاملهم معها، فإذا كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة و هي قادرة على الوفاء بالتزاماتها في الآجال المحددة يوسع الموردون نطاق التعامل معها و تكون درجة الثقة أكبر، و العكس صحيح.

4.2.2.1.1. إدارة الضرائب

تساعد المراجعة الخارجية مصلحة الضرائب على التأكد من المعطيات المقدمة من مديرية المحاسبة و التي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي و قيمة الضريبة، فالمراجعة الخارجية تعطي صورة واضحة و صحيحة عن المركز المالي و نتائج المؤسسة مما يساعدها على التنظيم الفني الدقيق للضريبية، و هو ما يسمح من التحصيل الفعلي و التقليل من الغش و التهرب الضريبيين.

5.2.2.1.1. نقابة العمال

تساعد المراجعة الخارجية نقابة العمال في التعرف على الصورة الحقيقية للمؤسسة (خاصة المالية) و بالتالي المطالبة بالحقوق اللازمة للعمال من منطلق صحيح، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد تقوم نقابة العمال بالمطالبة برفع الأجور.

6.2.2.1.1. أهمية المراجعة الخارجية في تسيير الموارد المتاحة (النظرية التحفيزية)

عملية المراجعة الخارجية تؤدي إلى التوصل إلى نقاط الضعف في التسيير، و يقوم المراجع الخارجي بتقديم نصائح و توصيات و اقتراحات من شأنها رفع درجة الكفاءة الإدارية، و بالتالي استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا.

3.1.1. أنواع المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية أنواع مختلفة يمكن إيجازها كما يلي:

1.3.1.1. مراجعة العمليات

عرف المعهد الفيدرالي المالي الكندي مراجعة العمليات بما يلي " إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسئولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها " [9] ص 9.

و مراجعة العمليات هي مراجعة الهدف منها تحليل المخاطر والنقص الموجود بهدف تقديم نصائح وتوصيات بوضع عدد من الخطط " خطة الإعلام الآلي، خطة لتسيير المخزون، خطة تسيير الخزينة" وأيضا اقتراح إستراتيجية جديدة، وهي مراجعة بهدف التحليل الإنتقادي للعمليات الآتية:

1.1.3.1.1. مراجعة مراقبة العمليات

تهدف إلى:

- الحكم على نوعية المعلومات: معنى ذلك الحكم على ما إذا كانت المؤسسة تعتمد على معلومات دقيقة من خلال مخطط داخلي يؤكد أن القرارات تأخذ انطلاقا من معلومات دقيقة من جهة، ومن جهة أخرى عن طريق مخطط خارجي يعطي للمتعاملين الخارجيين صورة دقيقة حول نشاط المؤسسة.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية: تضع المؤسسة نظام رقابة داخلية، يكون الهدف منه خاصة الحفاظ على الممتلكات وتدقيق المعلومات، فيفحص هذا النظام من أجل الوصول إلى:

  - الحكم على فعالية وجودة المعلومات، والتحقق من الحقيقة المادية للمعلومة.
  - حكم إجمالي على مدى دقة المعلومات المستعملة وتقديم نصائح مفيدة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
  - في مجال المحاسبة والمالية، الحكم يعتمد على هذا الأسلوب الخاص المحدد بعدة أعمال، و التي تستعمل الرقابة الداخلية لصياغة رأي حول دقة المعلومات.

- الحكم على المرودية والفعالية: و ذلك كما يلي:

- الحكم على فعالية و مردودية النظام المعلوماتي، التنظيم في المؤسسة، و طرق الإدارة، من أجل تقديم رأي حول جودة الجهاز الإداري و تقديم توصيات أو نصائح تؤدي إلى تحسين الفعالية.

- الحكم على التطور والطرق الموضوعة للوصول إلى النتائج.

2.1.3.1.1. مراجعة التسيير

تتضمن الحكم على شروط الاستغلال وعلى قرارات التسيير (الموارد التي تستخدم بطريقة مثلى للوصول إلى أهداف رشيدة وعقلانية) وبالتالي الحكم على فعالية التسيير ومراقبته تفحص بصفة خاصة من طرف المراجع كواحدة من قوى المراقبة الإدارية الداخلية.

3.1.3.1.1. المراجعة الإستراتيجية

تعتمد المراجعة الإستراتيجية على الحكم على وسط المؤسسة ويتضمن ما إذا كان المشروع الاقتصادي المشكل في البداية لا يزال دوما مضبوط ومتابع من طرف الإدارة وخاصة فيما يتعلق بتوجيه اختيارات التنمية الملائمة والقرارات المناسبة، كما يطبق هذا الحكم خاصة على المشاريع الاستثمارية و الإستراتيجية المطبقة.

2.3.1.1. المراجعة المالية

المراجعة المالية هي العملية المنظمة لجمع وتقديم أدلة وقرائن 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 [9] ص 6.

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

و يمكن تقسيم المراجعة الخارجية حسب الطبيعة القانونية إلى [11] ص 12:

1.2.3.1.1. المراجعة القانونية

هي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات المسجل في الجمعية الوطنية للخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والمعين من طرف المساهمين أو غيرهم، 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.

2.2.3.1.1. المراجعة التعاقدية

أي التي يقوم بها شخص 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 مجلس الإدارة.

3.2.3.1.1. الخبرة القضائية

أي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، و تهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات بالأرقام، ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية، والخبير يجب أن يكون مسجل في قائمة الخبراء القضائيين لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

2.1. الإطار النظري للمراجعة الخارجية و المفاهيم ذات العلاقة

للتعمق في دراسة المراجعة كنظرية لها قواعد تنظم المهنيين الممارسين للمراجعة الخارجية، سوف نتطرق للإطار النظري الذي يمثل المرجعية للممارسين، بالإضافة إلى بعض المفاهيم الفرعية ذات العلاقة بالمراجعة الخارجية.

1.2.1. الإطار النظري للمراجعة الخارجية

يعتبر الإطار النظري للمراجعة (نظرية المراجعة) المرشد للمراجع خلال قيامه بمهمته، فهي تساعد المراجع و المهنة بشكل عام على اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بتنفيذ عملية المراجعة و في تطوير المهنة، و يبين الشكل التالي عناصر نظرية المراجعة:

الشكل رقم (1): عناصر نظرية المراجعة. [28] ص 51

1.1.2.1. فروض المراجعة الخارجية

يتكون الفرض من مفهومين أو أكثر تربطهما علاقة معينة (مثل النقود وسيلة للتبادل) [12] ص 35 و تتمثل فروض المراجعة الخارجية في ما يلي [13] ص 30-35:

- قابلية البيانات المالية للفحص: ترتكز المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات الناتجة عن النظام، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية ومصداقية المعلومات المقدمة، و قابلية البيانات للفحص، و عدم التحيز في التسجيل و القياس الكمي.

- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إعداد هذه الأخيرة لمعلومات بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة و كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب .

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراقبة اقتصادية وعملية.

- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أخطاء تواطئية: يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية سوف تكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح .

- المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط: يقوم المراجع حسب هذا الفرض بعمله كمراجع خارجي وكذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة، وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.

2.1.2.1. مفاهيم المراجعة الخارجية

المفاهيم هي تصور أو إدراك ذهني مجرد عن ماهية الشيء حيث يمكن استخدامه أساسا لتحديد العناصر التي تقع في نطاق هذا الشيء و تلك التي تقع خارجه [14] ص 289.

و تتمثل مفاهيم المراجعة الخارجية في التعميمات العريضة المستنتجة من الفروض، كما تمثل الأساس لتحديد المعايير و الإجراءات اللازمة، و يمكن ذكر المفاهيم التالية [15] ص 40:

- الحياد (استقلال المراجع): يعني الحياد انتهاج المراجع الموضوعية و عدم التحيز لا للإدارة و لا لأصحاب رأس المال و للأطراف المستخدمة لتقرير المراجع و عدم التأثر بآراء الآخرين.

- العناية المهنية الواجبة: العناية الواجبة هي الفحص المقبول و المعقول من جانب المراجع لخدمة زبائنه و حمايتهم، بمعنى أن على المراجع أن يبذل عناية الرجل المعتاد و بنفس درجة المهارة المتوافرة لدى غيره في نفس المجال *، و يتم الحكم على مدى التزام المراجع بالعناية الواجبة عن طريق مقارنة التصرفات المقبولة في حالة معينة بالتصرفات المتوقعة من جانب المراجع العادي في نفس الظروف.

- العرض الصادق و العادل: و يعني هذا المفهوم أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و الأكثر ملائمة قد استخدمت في إعداد القوائم المالية، و أنه في رأي المراجع أن الحقائق الاقتصادية المعروضة بواسطة هذه المبادئ قد تم تقريبها بشكل معقول.

- السلوك الأخلاقي: ينظم مفهوم السلوك الأخلاقي قانون شرف المهنة، و الهادف إلى تحديد الواجبات و الالتزامات المهنية و الأخلاقيات التي يجب أن يلتزم بها المراجعون، و هذا يعني أن على المراجع ألا يأتي بأي فعل من شأنه أن يحط من كرامة المهنة أو يمس بنـزاهته أو يضر بمصالح الزبائن و المجتمع.

3.1.2.1. معايير المراجعة

المعايير هي أنماط يلزم تحقيقها و أخذها بعين الاعتبار عند الأداء الفعلي، و هذه المعايير هي نتيجة طبيعية و منطقية للفروض و المفاهيم التي تدعمها [16] ص 33.

و تقسم معايير المراجعة حسب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي – و هو التقسيم الشائع – إلى ثلاث مجموعات كما يلي [17] ص 101:

* . يفرض هذا المفهوم مستوى أداء معين من جهة، و من جهة أخرى يعترف بأن المراجع معرض للخطأ في التقدير و الحكم، فهو ليس مسؤول عما يحدث من أخطاء و إنما يكون مسؤول عن الإهمال و عدم الأمانة و الإخلاص.

1.3.1.2.1. المعايير العامة (الشخصية)

تتعلق بالصفات الشخصية للمراجع وتتكون من ثلاث عناصر:

- على القائم بعملية المراجعة أن يكون مؤهلا علميا وعمليا بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمراجع، وتنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف عديدة تعتمد على رأي المراجع عن مختلف القوائم المالية.

- يجب توفر عنصر الاستقلالية أو الحياد في كل عمل يوكل للمراجع، بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع وعدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب السلطات العليا في الدور الذي يقوم به المراجع.

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

2.3.1.2.1. معايير الأداء المهني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتتمثل في:

- أن يقوم المراجع بتخطيط مسبق ودقيق لعمله وأن يشرف على المساعدين إشرافا مناسبا.

- لا بد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها مستقبلا.

- الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساسا ملائما لإعداد التقرير حول القوائم المالية.

3.3.1.2.1. معايير إعداد التقرير

ينبغي على المراجع أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية:

- أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- أن يوضع مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت القواعد المطبقة مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة مسبقا.

- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

4.1.2.1. مبادئ المراجعة الخارجية

المبدأ حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هو " قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، و هو أرض صلبة أو أساس للسلوك أو التطبيق العلمي " [18] ص 57.

المبادئ هي نتائج مستنبطة من المفاهيم تقوم بتفسير الإجراءات و الطرق المتبعة في المجال التطبيقي و تنقسم مبادئ المراجعة الخارجية إلى قسمين هما [20] ص 23:

1.4.1.2.1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يقصد به المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة و آثارها الفعلية و المحتملة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، و الوقوف على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: و يعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع القوائم المالية المعدة، مع مراعاة الأهمية النسبية للأهداف و القوائم المالية.

- مبدأ الموضوعية في الفحص: و يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقديرات الشخصية أثناء الفحص، و ذلك بالاعتماد على أدلة إثبات كافية و ملائمة تؤيد رأي المراجع الخارجي و تدعمه خصوصا العناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا.

- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: و يشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة و ذلك لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح للمراجع الخارجي، و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة، أي ما تحتويه من نظم للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

2.4.1.2.1. المبادئ المرتبطة بركن التقرير

- مبدأ كفاية الاتصال: ينص هذا المبدأ على مراعاة أن يكون تقرير المراجع الخارجي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة.

- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع الخارجي عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف، مدى تطبيق المبادئ المحاسبية و التغيير فيها، إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة القوائم المالية و لإبراز نقاط الضعف – إن وجدت – في أنظمة الرقابة الداخلية و السجلات.

- مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات التقرير منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء الداخليين أو الخارجيين.

- مبدأ السببية: و يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، و كذا أن يتبنى هذا الأخير تحفظاته – إن وجدت – و مقترحاته على أسباب موضوعية.

2.2.1. الأهمية النسبية و الخطر

يعتبر مفهومي الأهمية النسبية و خطر المراجعة من أكثر مجالات إصدار الأحكام المهنية أهمية في المراجعة، كما تعتبر الأهمية النسبية و خطر المراجعة الركيزتين الأساسيتين للمدخل الحديث للمراجعة الخارجية (مراجعة الحسابات).

1.2.2.1. الأهمية النسبية

نتناول التعاريف التالية للأهمية النسبية - بغض النظر عن ما جاءت به المعايير الدولية للمراجعة (و التي سيتم التطرق إليها في الفصل لثاني) - و ذلك كما يلي:

التعريف الأول: الأهمية النسبية هي الوزن النسبي لحالات معينة من حذف أو تحريف في المعلومات المحاسبية، و الذي يمكن اعتباره قد أثر على حكم الشخص العادي [12] ص 100.

التعريف الثاني: 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 " [21] ص 249.

و يساعد تحديد العناصر ذات الأهمية النسبية المراجع في التركيز على الجوانب المهمة و بالتالي تحسين نوعية المراجعة و رفع كفاءتها، كما إن توفير مقياس كمي للأهمية النسبية صعب -إن لم يكن مستحيلا- إذ أن تقدير الأهمية النسبية هي موضع تقدير شخصي للمراجع في ضوء بعض الاعتبارات مثل [22] ص 155:

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

- يجب أن يوضع أساس منطقي لتقويم و تحديد الأهمية النسبية.

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

2.2.2.1. خطر المراجعة

1.2.2.2.1. تعريف خطر المراجعة

خطر المراجعة هو خطر كون القوائم المالية تحتوي على أخطاء لم يكتشفها المراجع و يترتب عن ذلك رأي خاطئ و مضلل حول القوائم المالية [23] ص 166.

و يسعى المراجع للحصول على فهم عام و معمق للمؤسسة و نظامها المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية من أجل التخطيط الفعال لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى مقبول.

2.2.2.2.1. مفهوم خطر المراجعة المقبول و خطر الأعمال

خطر المراجعة المقبول هو مقياس لمدى استعداد المراجع لقبول احتمال أن تكون القوائم المالية محرفة بعد الانتهاء من مراجعتها *، و مع ذلك يبدي عليها رأيا غير متحفظ [24] ص 248.

و يمثل خطر الأعمال الخطر الذي قد يصيب المؤسسة تحت المراجعة و الذي قد يؤدي إلى إفلاس المؤسسة أو تضرر الأطراف الأخرى مما ينعكس على المراجع بخطر المقاضاة، لذا فإن خطر الأعمال يتحرر من قيود العمليات المالية ليخرج إلى كافة المخاطر التي قد تؤدي إلى تراجع مؤسسة المراجعة و إفلاسها [21] ص 263.

3.2.2.2.1. مكونات خطر المراجعة

يتكون خطر المراجعة من [22] ص 164:

* . يتوقف تقدير المراجع لمخاطر المراجعة المقبولة على حكمه المهني و خبرته و دراسته للظروف المحيطة بطبيعة أعمال المؤسسة و عملياتها و حساباتها، لذلك نجد أن المراجعين المختلفين يضعون تقديرات مختلفة لخطر المراجعة المقبول في نفس الظروف.

- الخطر الملازم (الموروث): هي المخاطر المرتبطة بنشاط المؤسسة، ظروف التشغيل، طبيعة العمليات...الخ، و التي تكون هامة في حد ذاتها أو عندما يضاف إليها تحريفات أخرى مع افتراض عدم وجود نظام رقابة داخلية فعال، و يمكن أن يكون الخطر الملازم بسبب الإدارة غير النزيهة.

- خطر الرقابة: و هي المخاطر التي تحدث نتيجة فشل نظام الرقابة الداخلي في اكتشاف أو تصحيح التحريفات، مع العلم أنه لا يوجد نظام رقابة داخلي يمنع وقوع الأخطاء بنسبة 100 %، و غالبا ما يقوم المراجع بتقدير خطر الرقابة بناء على عملية المراجعة في المؤسسة للسنوات السابقة أو بالاعتماد على التقدير الشخصي، كما نشير إلى أن الخطر الملازم و خطر الرقابة لا علاقة لهما بإجراءات المراجعة.

- مخاطر عدم الاكتشاف: هو خطر عدم اكتشاف إجراءات المراجعة التحليلية و مراجعة تفاصيل العمليات و الأرصدة للأخطاء الهامة نسبيا، و التي من الممكن تخفيضها من خلال القيام بمراجعة تفصيلية أكثر.

و بالتالي فإن:

مخاطر المراجعة = **(% المخاطر الموروثة × % مخاطر الرقابة × % مخاطر عدم الاكتشاف)**

و يمكن للمراجع أن يقع في نوعين من الخطأ هما [25] ص 76:

- المخاطر من النوع الأول (مخاطر ألفا α): و هي مخاطر أن يرفض المراجع القوائم المالية محل المراجعة على اعتبار أنها محرفة تحريفا جوهريا بينما هي في حقيقتها غير محرفة.
- المخاطر من النوع الثاني (مخاطر بيتا β): و هي أن يقبل المراجع القوائم المالية على أساس أنها لا تحتوي على معلومات محرفة تحريفا جوهريا، بينما هي تحتوي معلومات تحريفات جوهرية.

حيث تعتبر مخاطر بيتا هي مقياس لمدى رغبة المراجع في أن يقبل أن تكون القوائم المالية محرفة و مع ذلك يصدر رأيا نظيفا.

4.2.2.2.1. العلاقة بين الأهمية النسبية و خطر المراجعة

يمكن القول أن العلاقة بين الأهمية النسبية و خطر المراجعة علاقة عكسية، فكلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر المراجعة المقبول و للعلاقة بين الأهمية النسبية و خطر المراجعة دلالات مهنية أهمها:

- مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني أن المراجع سيتحمل مزيدا من الخطر.

- تخفيض مستوى الأهمية النسبية مع ثبات مستوى الخطر المقبول، سيؤدي إلى زيادة أدلة الإثبات.

- هذه العلاقة لا يمكن فهمها دون النظر إلى أدلة الإثبات، و بصفة عامة فإن أي متغيرين من بين الأهمية النسبية و خطر المراجعة و أدلة الإثبات يتناسبان عكسيا مع افتراض ثبات المتغير الثالث.

3.2.1. أدلة الإثبات و الفحص التحليلي

تعتبر أدلة الإثبات و الفحص التحليل من أهم المصطلحات ذات العلاقة الجوهرية بالمراجعة الخارجية.

1.3.2.1. أدلة الإثبات

1.1.3.2.1. تعريف أدلة الإثبات

أدلة الإثبات هي عملية إقامة الدليل على صدق أو كذب القضايا التي تحتويها القوائم المالية و لا يقتصر صدق القضايا أو كذبها على التطابق مع الواقع و إنما يتعداه إلى التطابق مع الفروض و المبادئ و النظم المحاسبية المتعارف عليها و القوانين الأساسية و أساليب العمل ... الخ [26] ص 53.

و المراجع الخارجي مطالب بتحقيق أكبر إقناع أثناء قيامه بعمله و ذلك عن طريق جمع أدلة تتصف بخاصيتي الكفاية (العدد الكافي) و الملائمة (توافق المعلومات المتاحة مع الأغراض التي تستخدم فيها) و يكون ذلك حسب العوامل المحددة للمدى الملائم لعمل المراجع كالوقت و التكلفة و الأهمية النسبية.

2.1.3.2.1. أنواع أدلة الإثبات

تقسم أدلة الإثبات وفقا لما تقدمه من إقناع عند اتخاذ القرارات إلى [27] ص 372:

- أدلة إثبات طبيعية: و هي تختص بالعناصر المادية، فعند جرد المخزون السلعي نحصل على قرينة طبيعية بوجود هذا الأصل، و تعتبر هذه الأدلة هي الأقوى.

– أدلة الإثبات التي يتم إعدادها: تحتاج هذه الأدلة إلى مجهود للوصول إليها مثل الملاحظة الدقيقة لبعض الظواهر.

– المناقشات المجدية: هي الأدلة التي لا نحصل عليها من الملاحظة أو التجربة العملية، و لكن من المجهود الذهني الذي يلي ذلك، مما يجعل من السهل الانتقال من الملاحظة البسيطة إلى النتيجة المرجوة.

3.1.3.2.1. قوة و كفاية أدلة الإثبات

توفر الأدلة الأساس المنطقي لتقديرات و أحكام المراجع، لذلك يتم الاعتماد على الأدلة القوية و التي على أساسها يقوم بإصدار رأيه الفني، حيث يقوم المراجع بالمفاضلة بين أدلة الإثبات مع مراعاة أن [21] ص 331:

- الأدلة الخارجية أقوى بإثباتها و درجة الاعتماد عليها من الأدلة الداخلية .

- الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أقوى من التي يحصل عليها عن طريق الغير.

- الأدلة الإيجابية (الطبيعية) أقوى من الأدلة المعتمدة على التقدير الشخصي .

كما تعبر كفاية الأدلة عن مقدار أو حجم أدلة الإثبات الضروري لتدعيم رأي المراجع في ظل استخدام أسلوب العينات، و قرار حجم العينة يعتمد إلى حد كبير على تقدير المراجع وفق معيار التكلفة- المنفعة و بصفة عامة يجب على المراجع دراسة بعض العوامل كالأهمية النسبية للأخطاء المحتملة المتعلقة بالعنصر موضوع الفحص و درجة المخاطرة النسبية المرتبطة بالعنصر، و صلاحية أدلة الإثبات المتاحة للمراجع.

4.1.3.2.1. إجراءات جمع أدلة الإثبات

يقوم المراجع باستعمال مجموعة من الإجراءات تتمثل في [28] ص 327-339:

- الفحص: يتم الفحص للتأكد من الوجود الفعلي للعناصر و للتأكد من تقييمها بشكل صحيح، و يكون الفحص مرتبط بأدلة الإثبات المستندية.

- الملاحظة: و تتم بمقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل في دفاتر المؤسسة بطريقة مباشرة.

- المصادقات: أكثر أدلة الإثبات صلاحية و إقناعا هي المصادقات (لأنها أنشأت خارج المؤسسة) حيث يستخدمها المراجع للتأكد من وجود أصول و التزامات معينة أو للتأكد من أرصدتها.

- فحص العمليات الحسابية: و تستخدم عند اختبار تفاصيل أرصدة بعض الحسابات كالديون المعدومة الحقوق، الزبائن ... الخ.

- المطابقة (التسوية): غالبا ما تختلف قيم بعض العمليات الموضحة في أدلة الإثبات عن ما هو مثبت في سجلات المؤسسة بسبب الفروق الزمنية، لذلك يجب على المراجع أن يقوم بالمطابقة.

- الفحص التحليلي و الإنتقادي: تستخدم أساليب الفحص التحليلي و الإنتقادي عادة للمساعدة في اكتشاف الأحداث غير العادية أو العلاقات غير العادية المسجلة، مثل الأرصدة غير العادية للزبائن.

2.3.2.1. الفحص التحليلي

اهتم المراجعون حديثا باستخدام أدوات التحليل المالي أو ما يسمى بالمراجعة التحليلية، و ذلك للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة مقارنة بفترات سابقة أو بقطاعات مماثلة على مستوى النشاط.

1.2.3.2.1. تعريف

الفحص التحليلي هو تقويم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات بين الأرصدة المالية و غير المالية [29] ص 52.

و الهدف من الفحص التحليلي هو الحصول على مؤشرات معينة قد تلفت انتباه المراجع لبعض الحقائق أو البيانات، و التي تدفعه إلى توسيع أو عدم توسيع نطاق اختباراته و تجميع أدلة إثبات أكثر أو الاكتفاء بالأدلة التي قام بتجميعها عند مراجعة تلك البيانات.

2.2.3.2.1. استعمال الفحص التحليلي

يستعمل الفحص التحليلي في [29] ص 52:

- عند التخطيط الأولي: لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة، وقت و مدى إجراءات المراجعة .

- في مرحلة المراجعة التفصيلية: للحصول على أدلة حول إقرارات تتعلق بالنشاط أو الأرصدة.

- في المرحلة النهائية: و ذلك من خلال مقارنة الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية للسنة محل المراجعة مع السنة السابقة لاكتشاف أي انحرافات مادية و للقناعة حول الصورة الكلية للقوائم المالية.

ويجب إجراء الفحص التحليلي في مرحلة التخطيط و المرحلة النهائية، أما مرحلة المراجعة التفصيلية فإنها إجراء اختياري.

كما يستخدم الفحص التحليلي في الفحص الخاص مثل الفحص نيابة عن المؤسسة لشراء مؤسسة أخرى، الفحص لغرض انضمام شريك ...الخ.

3.1. مسار المراجعة الخارجية و تكاملها مع المراجعة الداخلية

إن دراسة المراجعة الخارجية لا تكون عملية دون التطرق للمراجعة الداخلية و نظم الرقابة الداخلية حيث يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية جوهر عملية المراجعة، و في ما يلي توضيح لمسار المراجعة الخارجية و درجة اختلافها و تكاملها مع المراجعة الداخلية.

1.3.1. مسار المراجعة الخارجية

يتمثل مسار المراجعة الخارجية في الخطوات التالية [30] ص 7:

- الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال الفترة.
- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

و يمكن دراسة الخطوتين الأولى و الثانية في إجراءات المراجعة، و الخطوة الثالثة في التقرير كما يلي:

1.1.3.1. إجراءات المراجعة الخارجية

1.1.1.3.1. تعريف

يقصد بإجراءات المراجعة الخارجية مجموع الأعمال المنجزة خلال المهمة، بغرض جمع أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من الوصول إلى نتائج تسمح بإبداء رأي مبرر [31] ص 185.

و للإجراءات نطاق محدد لتنفيذها و أحكام معينة يجب مراعاتها عند التنفيذ لضمان تحقيق الغاية المنشودة منها و هي الحصول على أدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها.

2.1.1.3.1. أهم إجراءات المراجعة الخارجية

من أهم الإجراءات نجد [32] ص 207-212:

- الجرد الفعلي و المعاينة: الجرد هو الحصر الكمي للعنصر على الطبيعة، و يعتبر من أهم وسائل الحصول على أدلة الإثبات، و يناسب الجرد العناصر التي يمكن حصرها و فرزها و قياسها.

- الحصول على شهادات و إقرارات من خارج المؤسسة: و تعد من أقوى أدلة الإثبات نظرا لكون هذه الشهادات و الإقرارات معدة خارج المؤسسة و بحيادية تامة و دون أية ضغوط، مثل مصادقات الزبائن (المدينين)، شهادات الموردين (الدائنين)، شهادات من البنوك، شهادات من الشهر العقاري ...

- معلومات يحصل عليها المراجع شخصيا: في بعض الحالات غير الواضحة أو الهامة بالنسبة للمراجع يستطيع هذا الأخير الحصول على ما يريد من معلومات بطريقة شفوية أو مكتوبة.

- الحصول على شهادات و إقرارات من داخل المؤسسة: و هي التي يحصل عليها المراجع من المسئولين في المؤسسة للتأكد من سلامة الإجراءات التي يقوم بها أو للتأكد من عمله.

- الفحص الإنتقادي: يقوم المراجع بدراسة انتقادية و تحليل معين لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو الكشوف أو القوائم بتركيز أكثر.

- المقارنات: و هو أسلوب يتبعه المراجع بهدف إيجاد علاقة معينة بين مختلف عناصر القوائم المالية أو نفس العناصر في سنوات مالية سابقة بغرض تحديد أي اتجاهات غير عادية و معرفة أسبابها.

2.1.3.1. التقرير

1.2.1.3.1. هدف التقرير

إن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و نتائج نشاطها، و هذا الرأي يكون متضمنا في تقرير مكتوب يعده المراجع و يرفق مع التقرير السنوي للمؤسسة، و ينظر لتقرير المراجع كمنتج نهائي للمراجعة من جهة و كأداة اتصال (بين المراجع و مستخدمي تقريره) من جهة ثانية [33] ص 257.

2.2.1.3.1. أهمية التقرير

يمثل التقرير الخطوة الأخيرة للمراجعة، لذلك فإن الأطراف المهتمة بالمراجعة الخارجية (الإدارة و العمال، حملة الأسهم و السندات و المقرضون، الزبائن و الموردون، و المجتمع الخارجي كالهيئات الحكومية و البيئة المحيطة) تستفيد من عمل المراجع عن طريق التقرير الذي يعده [34] ص 134.

3.2.1.3.1. المحتوى الإعلامي للتقرير

يختلف التقرير من حيث الشكل و المضمون من بلد لآخر، إلا أن التقرير الشائع (النمطي) الذي أوصى به المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يحتوي على:

- من ناحية الشكل: يحتوي تقرير المراجعة من حيث الشكل على العناصر التالية (بنفس الترتيب): تاريخ التقرير (الانتهاء من عملية المراجعة)، الجهة الموجه لها التقرير، اسم الشركة تحت المراجعة (يتم ذكرها في صلب التقرير)، المدة الزمنية التي شملها التقرير، و توقيع المراجع [35] ص 19.

- من ناحية المضمون: يحتوي على [36] ص 399:

- عنوان التقرير: و الذي يتضمن كلمة – مستقل –.

- فقرة تمهيدية: تصف القوائم المالية و بيان أنها أعدت بواسطة إدارة المؤسسة.

- فقرة النطاق: تتضمن تحديد لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية، و الطبيعة العامة لإجراءات المراجعة و مدى كفايتها.

- فقرة الرأي: تتضمن رأي المراجع عن صحة و عدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة أوضاع المؤسسة.

4.2.1.3.1. أنواع التقرير

تقسم التقارير حسب النواحي التالية [37] ص 93:

- من حيث درجة الإلزام في إعدادها: تقسم إلى:

- التقارير الخاصة: هي التقارير المرتبطة بمهام محددة و خاصة (تعاقدية).

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

- من حيث محتوياتها من معلومات: تقسم إلى:

- التقرير القصير: و هو التقرير العادي المتعارف عليه في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة، كندا، بريطانيا، أستراليا، هولندا... و يستخدم لتوصيل المعلومات للطرف الثالث.

- التقرير المطول: يعد المراجع هذا النوع من التقارير (المفصل) و يقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة.

- من حيث إبداء الرأي: تقسم إلى:

- الرأي المطلق: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع أن القوائم المالية ممثلة لواقع المؤسسة.

- الرأي المتحفظ: يصدر هذا الرأي عند وجود بعض الملاحظات و الاعتراضات، كما لابد من ذكر موضوع التحفظ * و أسبابه و أثره على القوائم المالية – إن أمكن –.

- الرأي المعاكس (المضاد): يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الحقيقي للمؤسسة، و يقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي و ذكرها.

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

2.3.1. نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية

لمعرفة مدى تكامل المراجعة الخارجية مع المراجعة الداخلية، يجب التعرف على نظام الرقابة الداخلية و أهمية تقييمه، بالإضافة إلى المراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة.

1.2.3.1. نظام الرقابة الداخلية

إن تفويض السلطة و تحديد الاختصاص و بالتالي تحمل المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة يجعل الإدارة في حاجة للاطمئنان حول الالتزام بالاختصاص و تنفيذه و حسن سير العمل و وجود نظام للرقابة الداخلية ضروري للاطمئنان على حسن سير العمل و الإجراءات الإدارية و المحاسبية [38] ص 46.

1.1.2.3.1. تعريف نظام الرقابة الداخلية

عرفت الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة نظام الرقابة الداخلية على أنه "يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول

---

* . تقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام:

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع.
- التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأي المراجع مع الإدارة.
- التحفظات التي تشير إلى تحفظات قانونية أو للنظام الداخلي للمؤسسة.

الوقاية و اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية" [5] ص 62.

و يجب أن يكون لكل الوظائف رقابة داخلية متمثلة في المبادئ العامة للتنظيم، حيث تحتوي الأنشطة التشغيلية للمؤسسة على إجراءات واضحة و دقيقة و مطبقة فعليا، الفصل بين مختلف الوظائف و المهام و الاعتماد على موظفين ذوي كفاءة [39] ص 49، و تعتبر الرقابة الداخلية حالة للحفاظ على الأصول و ليست وظيفة، و هي وسيلة و ليست غاية.

2.1.2.3.1. أهمية الرقابة الداخلية

تكتسي الرقابة الداخلية أهمية كبيرة تتمثل في [32] ص 232:

- متابعة كفاءة و فاعلية رقابة و متابعة و تقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة و برامج مختلفة.

- زيادة كفاءة أداء العاملين في مجال تنفيذ الأعمال الموكلة لهم.

- تحديد مجال تدخل المراجع الخارجي (التخطيط للمراجعة).

- محولة التنبؤ بالانحرافات و الأخطاء عند تنفيذ أنشطة و برامج المؤسسة قبل حدوثها و محاولة تجنبها.

3.1.2.3.1. أهداف الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية عدة أهداف منها [33] ص 17:

- حماية أصول المؤسسة من كل تلاعب أو اختلاس أو سوء استعمال.

- تشجيع و تقييم الكفاءة التشغيلية لكل جوانب أنشطة المؤسسة، و مدى الفاعلية في تحقيق الأهداف.

- الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية و تشجيع و قياس مدى التماشي معها.

- تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين في المؤسسة و تحقيق أقصى حد لها.

4.1.2.3.1. تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية جزءا متكاملا من عملية المراجعة و يعتمد المراجع على نتيجة هذا التقييم في اتخاذ القرار عند أداء العمل الميداني.

- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

تمر دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بثلاثة مراحل هي [38] ص 46:

- الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة.

- تحديد مدى ملائمة و دقة الإجراءات الموضوعة و المستخدمة.

- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعليا باستخدام العينات الإحصائية.

- أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية

يفيد تقييم نظام الرقابة الداخلية المراجع في [38] ص 47:

- تحديد نطاق عمل المراجع و مدى امتداد الفحص، و تحديد قيود (حدود) المراجعة.

- تقديم التوصيات و الاقتراحات لتعديل النظام.

- تحديد نقاط القوة و الضعف، و تحديد مدى الاعتماد على النظام ككل أو أجزاء منه و مدى ملاءمته في تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات و ما يترتب عنها من معلومات.

2.2.3.1. الضبط الداخلي

يشبه الضبط الرقابي من حيث المفهوم مبدأ ازدواجية الأعوان في المحاسبة العمومية.

1.2.2.3.1. مفهوم الضبط الداخلي

يعرف الضبط الداخلي بأنه فصل للمسؤوليات و توزيع للسلطات و للعمل بطريقة تمكن من إجراء ضبط تلقائي على العمليات اليومية [40] ص 15.

يشير الضبط الداخلي إلى الإجراءات و الوسائل المحاسبية و الإحصائية و المادية التي تهدف إلى حماية الأصول من الأخطاء المحاسبية، و يتم الضبط الداخلي عن طريق فحص عمل شخص معين من طرف شخص آخر بصفة تلقائية، أو تكامل العمل بين شخصين أو قسمين مختلفين ، أو تقسيم العمل.

2.2.2.3.1. علاقة الضبط الداخلي بالرقابة الداخلية و المراجعة

تختلف الرقابة الداخلية عن الضبط الداخلي حيث يعتبر الضبط الداخلي الإجراءات الموضوعة التي توفر دليل تلقائي على الدقة، و عندما تتعلق الرقابة بالإجراءات المحاسبية أو بالفصل السليم للواجبات و المسؤوليات داخل الإدارة المالية، أو بينها أو بين الأقسام التي تقدم البيانات المالية، فإن الإدارة المالية هي الجهة المسئولة عن وضع و متابعة إجراءات الضبط الداخلي، و يكون الضبط المادي (حماية الأصول) من اختصاص القسم المسئول.

أما الرقابة الداخلية فهي بمثابة خطة تنظيمية تهتم بقياس و تقييم فعالية و كفاءة أساليب الرقابة المختلفة و بناء على ذلك تكون الرقابة الداخلية منفصلة عن النظام المحاسبي، أي هناك مراجعة لاحقة لعملية إعداد المستندات لتحديد ما إذا كانت الإجراءات المحددة لذلك قد تم تنفيذها بشكل ملائم، و بالتالي فإن الضبط الداخلي يمثل جزء من البرنامج العام للرقابة الداخلية، و يخضع للتقييم و الفحص بواسطتها [41] ص 175.

و مما سبق نلاحظ العلاقة بين الضبط الداخلي و المراجعة الداخلية، حيث يكون الارتباط بينهما وثيقا على أساس أن المراجعة الداخلية تهدف إلى التأكد من فعالية نظام الضبط الداخلي، و منه نلاحظ علاقة الضبط الداخلي بالمراجعة الخارجية نظرا لأنه يؤدي إلى زيادة دقة البيانات الموجودة القوائم المالية.

3.2.3.1. المراجعة الداخلية

تمثل المراجعة الداخلية بؤرة النظام الرقابي للمؤسسات الاقتصادية، و يمكن التطرق لها من خلال:

1.3.2.3.1. تعريف المراجعة الداخلية

يعرف المعهد الفرنسي للمراجعين المراقبين و الداخليين IFACI المراجعة الداخلية كما يلي:

" المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة قصد مراقبة و تسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة للإدارة و مستقلة عن باقي المصالح.

إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي مراجعة فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، و الهياكل واضحة و مناسبة " [9] ص 8.

و تشكل المراجعة الداخلية جزء هام من نظام الرقابة الداخلية و أداة من أدواتها، و لأهمية المراجعة الداخلية اهتمت إدارة الشركات - خاصة المقيدة في البورصة - إلى تطوير هذه الأداة الرقابية [24] ص 28، و يوجد حاليا ما يعرف بالمراجعة الداخلية الحديثة و التي تغطي نظم فرعية لمراجعات داخلية *.

و رغم العلاقة الوطيدة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلي، إلا انه من الممكن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة دون أن يكون هناك قسم للمراجعة الداخلية فيه.

2.3.2.3.1. هدف المراجعة الداخلية

يقوم بالمراجعة الداخلية هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمؤسسة، و ذلك من أجل حماية أموال المؤسسة و لتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للمؤسسة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية [37] ص 30.

3.3.1. التمييز بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية و التكامل بينهما

بعد التعرف على مسار المراجعة الداخلية، و دراسة نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية سنتطرق في ما يلي إلى التمييز بين النوعين السابقين و درجة التكامل بينهما.

1.3.3.1. التمييز بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية

نميز بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية من حيث أوجه الاختلاف و أوجه الشبه كما يلي:

1.1.3.3.1. أوجه الاختلاف

تتميز المراجعة الخارجية عن المراجعة الداخلية من عدة جوانب تبين الاختلاف بين المراجع الخارجي و الداخلي، و يمكن تلخيص هذه الاختلافات في الجدول التالي:

* . مثل مراجعة الإنتاجية، مراجعة الأداء، مراجعة الكفاية، المراجعة البيئية، المراجعة الاجتماعية.

الجدول رقم (1): جدول يوضح أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. [82] ص 34

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

من الجدول السابق يمكننا تقديم ما يلي:

- وجود اختلاف كبير بين المراجع الخارجي و الداخلي من حيث الهدف، المسؤولية، أسلوب العمل ...

- المزايا التي يتمتع بها المراجع الخارجي من حيث ظروف العمل و الاستقلالية، و التي تؤكد أهمية المراجعة الخارجية للعديد من الأطراف.

- تبادل الخدمات بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي.

2.1.3.3.1. أوجه التشابه

على الرغم من الاختلاف بين النوعين إلا أنه يوجد أوجه للشبه بينهما منها [42] ص 41:

- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية و منع و تقليل الأخطاء و التلاعبات.

- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال يمدنا بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد عليها.

2.3.3.1. التكامل بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية

1.2.3.3.1. مفهوم التكامل

تطرق الإتحاد الدولي للمحاسبين للتكامل على أنه " المراجعون الخارجيون يستعملون نتائج المراجع الداخلي، لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، وبشرط أن المراجعين الداخليين يحافظون على استقلالهم ونوعية كفاءة أعمالهم " [43] ص 65.

و يعتمد المراجع الخارجي غالبا على العينات الإحصائية لأداء عمله نظرا لاستحالة إجراء مراجعة تفصيلية في الغالب، أما المراجع الداخلي فيمتلك الوقت الكافي و إمكانية الوصول على المعلومات المتعلقة بمختلف الأنشطة في المؤسسة، لذلك فإن عمل المراجع الخارجي يعتمد بشكل نسبي على عمل المراجع الداخلي بعد أن يتم اختبار هذا العمل، و يحكم هذا التكامل عدة عوامل منها مدى خبرة و مؤهلات المراجع الداخلي، و كذا درجة الاستقلال التي يتمتع بها [44] ص 45.

2.2.3.3.1. أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

تمكن أهمية التكامل بين النوعين فيما يلي [43] ص 67:

- من زاوية المراجع الخارجي: يفيد التكامل المراجع الخارجي بإعطائه ثقة واطمئنان في نظام الرقابة الداخلية و مدى فعاليته و على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر و النظام المحاسبي ككل لاعتبار أن المراجعة الداخلية تقوم بذلك، و يكون ذلك بشكل خاص في المؤسسات كبيرة الحجم.

- من زاوية المراجع الداخلي: تبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية في العناصر الآتية:

- إن عمل المراجع الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء و التدليس التي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكتشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها.

- زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجعين الخارجيين.

- إضفاء الثقة على عمل المراجعة في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين، لاعتبار أن نقص النوع يكمل من الآخر والعكس صحيح.

- من زاوية المؤسسة: تكامل المراجعة الخارجية و الداخلية يعود على المؤسسة بفوائد عديدة من أهمها:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة و المناسبة.

- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملفات المراجعة.

- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين واستبعاد ازدواجية العمل.

- من زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة: تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة أهم مستعملي رأي المراجع الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف لأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين، و يمكن أن نحصى الفوائد التالية:

- اطمئنان الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي، و أصحاب المؤسسة عن أموالهم.

- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين.

- الضخ المتواني للمعلومات والتي تعبر عن الواقع الفعلي و تسمح للأطراف من اتخاذ القرارات.

4.1. لجان المراجعة، فجوة التوقعات و التوجه الدولي نحو التوحيد

1.4.1. لجان المراجعة

تعتبر لجان المراجعة من أهم المفاهيم الحديثة في المراجعة لما لها من أهمية في تطوير المهنة، و سيتم التطرق للجان المراجعة كما يلي:

1.1.4.1. نشأة و تطور لجان المراجعة

إن ظهور فكرة تكوين لجان المراجعة مرتبط بالضغوط الممارسة من الإدارة على المراجع الخارجي و تزايد حالات الغش و التلاعب و الفشل المالي، بالإضافة إلى رغبة أصحاب المصلحة في المؤسسة في وجود آلية إدارية تساهم في رقابة و ضبط أداء الإدارة.

و يمكن القول أن المحافظة على استقلال المراجع الخارجي هو الأساس في نشوء فكرة وجود لجنة المراجعة لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل المراجع الخارجي و الإدارة [45] ص 313.

و قد زاد الاهتمام بلجان المراجعة خاصة في أمريكا و المملكة المتحدة و كندا و استراليا، حيث أوصت بورصة نيويورك للأوراق المالية New York stock exchange في تقرير لها سنة 1940 [46] ص 16، بملائمة وجود لجنة مراجعة في المؤسسة، كما أكدت البورصة ذلك في جانفي 1977 من خلال إصدار نشرة أكدت فيها على ضرورة تشكيل لجان مراجعة تتكون من أعضاء مجالس الإدارات غير المتفرغين من طرف جميع المؤسسات التي ترغب في تسجيل أسهمها في البورصة اعتبارا من 1978/06/30 [47] ص 75.

2.1.4.1. ضوابط تشكيل لجنة المراجعة ومهامها

1.2.1.4.1. ضوابط تشكيل لجنة المراجعة

هناك ضوابط تحكم تشكيل لجنة المراجعة في أي مؤسسة حتى تقوم اللجنة بأعمالها بكفاءة و فعالية و تتمثل هذه الضوابط في التحديد الواضح لسلطات و مسؤوليات اللجنة توافر و تكامل الخبرة و المهارة لدى أعضاء اللجنة، تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة استقلال لجنة المراجعة تنظيميا و إدراك لجنة المراجعة لدورها في حوكمة الشركات [45] ص 315.

2.2.1.4.1. مهام لجنة المراجعة

المهمة الأساسية للجنة المراجعة هي مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة و فعالية، و على الوفاء بمسؤولياته و تنفيذ مهامه الأساسية و خاصة في مجال النظم المحاسبية و إعداد التقارير المالية و دعم أنظمة الرقابة الداخلية و دعم استقلال المراجعين الداخليين و الخارجيين [45] ص 318 و تساهم اللجان في تطوير مهنة المراجعة و تسهيل عمل المراجع الخارجي و تواصله مع إدارة المؤسسة، كما تفيد اللجان الإدارة في تحمل مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية بشكل سليم.

3.1.4.1. أنشطة لجنة المراجعة المساهمة في تحسين جودة التقارير المالية و حوكمة الشركات

1.3.1.4.1. أنشطة لجنة المراجعة المساهمة في تحسين جودة التقارير المالية

يمكن للجنة المراجعة المساهمة بشكل فعال في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات، و ذلك عن طريق ممارسة أنشطة معينة و الإفصاح عنها في تقارير ضمن التقارير السنوية، و تتعلق تلك الأنشطة بما يلي [47] ص 91-106:

- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين: و ذلك عن طريق التوصية باختيار المراجعين الخارجيين و تغييرهم و تحديد أتعابهم، وكذا فحص جوانب عدم الاتفاق بينهم و بين الإدارة.

- فحص نظام الرقابة الداخلية و العلاقة مع المراجعين الداخليين: و ذلك عن طريق فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص تقارير و خطة و جودة عمل المراجعة الداخلية، التأكد من التكامل بين أعمال المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي، وكذا تدعيم الاستقلال (النسبي) للمراجعين الداخليين.

- فحص التقارير المالية: و ذلك عن طريق فحص السياسات المحاسبية المطبقة و التغيرات فيها فحص البنود و العناصر الغير عادية *، تقييم التقديرات المحاسبية المطبقة، فحص تسويات المراجعة التأكد من كفاية و ملائمة الإفصاح، التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ... الخ.

* . يقصد بالعناصر الغير عادية تلك العناصر أو البنود غير المتكررة في التقارير المالية، مثل العناصر الناتجة عن عمليات غامضة – خاصة في نهاية الدورة – و التي لها تأثير على الأرباح، و كذلك العناصر الناتجة عن المعالجات المحاسبية المعقدة.

2.3.1.4.1. دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات

- مفهوم حوكمة الشركات: حوكمة الشركات هي نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة داخليًا أو خارجيًا من التأثير بصفة سلبية على أنشطة المنشأة، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمنشأة، لملاكها وللمجتمع ككل [48] ص 2.

- الآثار الحوكمية للجان المراجعة: للجان المراجعة آثار على حوكمة الشركات أهمها [45] ص 313:

- تدعيم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية و الملائمة لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة.

- زيادة ثقة أصحاب المصلحة في الشركات في نظام تعيين و عزل و التجديد للمراجع الخارجي.

- زيادة اطمئنان أصحاب المصلحة في الشركة إلى خلو القوائم المالية من الاحتيال (الغش الإداري).

2.4.1. فجوة التوقعات

تأثرت المراجعة بالظروف المحيطة بها، حيث تناقصت ثقة المجتمع و انخفض الطلب على خدماتها و يمكن تفسير ذلك بفجوة التوقعات.

1.2.4.1. ماهية فجوة التوقعات

1.1.2.4.1. ظهور فجوة التوقعات

إن التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية عامة و في بيئة عمل المراجعين (خاصة انهيار العديد من الشركات وأسواق رأس المال *) بشكل خاص أثرت في المراجعة كنظرية و مهنة، و قد تأثرت المراجعة كثيرا بهذه التغيرات نتيجة فقدان مصداقية المراجعين و تناقص الثقة في أعمالهم، و يعود ذلك لكون المراجعين أصدروا تقارير نظيفة حول القوائم المالية لشركات متوجهة إلى الإفلاس و اعتماد مستخدمي هذه التقارير على عمل المراجع مما عرضهم لمخاطر مالية كبيرة و تحملت مكاتب المراجعة خسائر كبيرة نتيجة الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها، حيث بلغت المصاريف و التعويضات – حسب

* . مثل فضيحة Mc Kesson and Robbins، نتيجة توزيع مزور و خاطئ للميزانية المالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات المراجعة -Les Procedures d´audit، فضيحة شركة إنرون للطاقة ...

دراسة قام بها ألكسن سنة 1991 – التي تحملتها مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية للدفاع عن نفسها في القضايا التي رفعت ضدها حوالي 477 مليون دولار و هو ما يمثل حوالي 9 % من إيرادات مهنة المحاسبة و المراجعة في نفس السنة، و كانت النسبة 7.7 % سنة 1990 بمبلغ قدره 404 مليون دولار.

و نتيجة للشك في مصداقية المراجعين بسبب اعتقاد المجتمع (مستعملي التقرير) أن المراجعين لا يؤدون واجباتهم على النحو الذي يتوقعونه منهم، ظهرت فجوة بين ما يتوقعه المجتمع من خدمات المراجعين و بين ما يحصل عليه منهم بالفعل، مما أدى إلى فقدان الثقة في المراجعة و انخفاض الطلب على خدماتها، و زاد الاهتمام بفجوة التوقعات لاعتبارها مشكلة كبيرة للمستثمرين و السياسيين لكون توزيع الثروات و تخصيص رأس المال في الاقتصاد و تحقيق الاستقرار السياسي في المجتمع يعتمد بشكل كبير على الثقة في عملية المحاسبة و المساءلة التي يقوم بها المراجع، و كان ظهور مصطلح فجوة التوقعات في أمريكا سنة 1974 عندما أشارت لجنة كوهين التي كلفت بدراسة ما إذا كانت توجد فجوة بين ما يتوقعه الجمهور من المراجع و يرى أنه يمكن للمراجع أن يقوم به بدرجة معقولة [25] ص 4.

2.1.2.4.1. تعريف فجوة التوقعات

عرف loggio فجوة التوقعات (1975) بأنها " عبارة عن مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمو القوائم المالية، و مستويات الأداء المهني كما يراها المراجعون فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات [14] ص 271.

3.1.2.4.1. خصائص فجوة التوقعات

تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعدة خصائص منها [49] ص 8:

- فجوة التوقعات دائما ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة، و نادرا ما تكون كفائض عرض لخدمات المراجعين، و ذلك بسبب أن المراجعة مهنة دائمة التطور لتحقيق عوائد مهنية و اقتصادية.

- فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها.

- فجوة التوقعات كمية و نوعية، كما 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، فهي تؤثر على الثقة في مهنة المحاسبة و المراجعة، و تسبب تناقص درجة ثقة و اعتماد المجتمع على المعلومات المالية و غير المالية اللازمة لاتخاذ القرار.

- فجوة التوقعات دولية و نسبية، أي تعاني منها دول العالم من دون استثناء و لكن بدرجات متفاوتة.

2.2.4.1. أسباب و مكونات فجوة التوقعات

1.2.2.4.1. أسباب فجوة التوقعات

اختلفت تبريرات فجوة التوقعات بين المهنيين و المفكرين، و عموما نجد فريقين مختلفين في تفسير الفجوة، و ذلك كما يلي [15] ص 22:

- الفريق الأول: يرى هذا الفريق أن أسباب فجوة التوقعات يعود إلى جهل مستخدمي تقرير المراجع * و عدم معرفتهم بطبيعة خدمات المراجعة ومحدداتها، حيث يعزون نشوء الفجوة إلى عدة أسباب كارتباك المستخدمين، عدم فهمهم لطبيعة المراجعة... الخ.

- الفريق الثاني: يرى هذا الفريق أن فجوة التوقعات ترجع إلى فشل مهنة المراجعة في العمل على التطور بالسرعة الكافية بما يتماشى مع تغير بيئة العمل و طبيعة الطلب على خدمات المراجعة.

و الواقع أن فجوة التوقعات ترجع إلى المراجعين و مستخدمي تقريرهم معا، فالمراجع و في ظل المنافسة أصبح يهتم بالجانب التجاري و بعدد زبائنه على حساب جودة عمله، و مستخدمي التقرير يغالون في مطالبهم التي لم تعد قابلة للتحقق نظرا لكبر حجم المؤسسات و توسع أنشطتها و تعقد بيئتها.

2.2.2.4.1. مكونات فجوة التوقعات

تتكون فجوة التوقعات في المراجعة من المكونات التالية [47] ص 7:

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

---

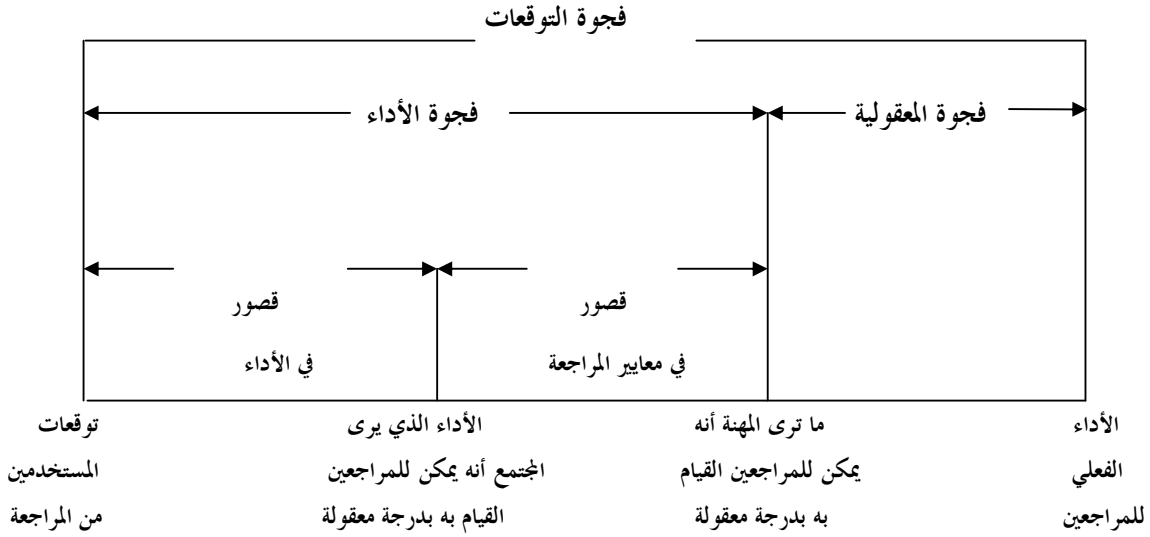
* . من بين التوقعات الخاطئة الشائعة لمستخدمي التقرير نجد:

- المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية.
- اعتقاد المستخدمين أن هذه الظروف تؤثر في حياد المراجع في ظل الظروف الراهنة
- تقرير المراجع النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.
- المراجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء و الغش و التصرفات غير القانونية.

- فجوة الأداء: و تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المراجع، و بين الأداء الفعلي له، و تنقسم فجوة الأداء إلى قسمين:

- قصور (عدم كفاية) معايير المراجعة: هي الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع، و بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، حيث تمثل فجوة قصور معايير المراجعة الفرق بين النظرية و التطبيق المعقول المطلوب من المراجع.
- قصور (عدم كفاية) الأداء: هي الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، و بين الأداء الفعلي له.

و يوضح الشكل التالي مكونات فجوة التوقعات:



الشكل رقم (2): مكونات فجوة التوقعات في المراجعة. [25] ص 10

3.2.4.1. معالجة فجوة التوقعات

بما أن فجوة التوقعات ترتكز على ثلاثة أسباب رئيسية (قصور أداء المراجعين، قصور في معايير المراجعة، مغالاة المجتمع في توقعاته)، نجد ثلاث مجموعات من الحلول الممكنة لفجوة التوقعات و هي [14] ص 276-284:

1.3.2.4.1. رفع كفاءة المراجعين و تطوير أداءهم و مهارتهم باستمرار

و يتم ذلك على مرحلتين:

- مرحلة تعليم المحاسبين و المراجعين الجدد و إكسابهم المهارات الأساسية: أي يجب تكوين المحاسبين و المراجعين و تزويدهم بالكثير من المهارات و المعارف، و من بينها:

- مهارات الاتصال: نقل و تلقي المعلومات من الغير.

- مهارات عقلية: فهم المشاكل و الحقائق و القدرة على التقصي و التفكير المنطقي و التحليل.

- مهارات التعامل مع الآخرين: و هي ضرورة تحتمها الوظيفة الاجتماعية للمراجع.

- المعرفة العامة: معرفة أساسية (قاعدية) و فهم لعلم النفس، الاقتصاد، الرياضيات، الإحصاء ... الخ.

- المعرفة الإدارية و التنظيمية: من أجل فهم البيئة التي سيعمل فيها المراجع.

- المعرفة المحاسبية: المعرفة الملائمة بفروع المحاسبة المختلفة *.

- مرحلة الممارسة العملية: يجب على الممارسين أن يعملوا باستمرار على التعلم المستمر لضمان تطوير مهاراتهم و كفاءاتهم و تحديث معلوماتهم حتى تتماشى مع التطورات و التغيرات السريعة في مختلف المجالات، و حتى يمكنهم تفهم طبيعة هذه التغيرات و التعامل معها بكفاءة ، كما وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير رقابة جودة الأداء لمساعدة مكاتب المراجعة على تحسين خدماتها.

2.3.2.4.1. تطوير معايير المراجعة

تقع هذه المهمة على عاتق الجهات المسئولة عن تنظيم المهنة، إذ يجب عليها إعادة النظر في المعايير الموجودة في ظل الظروف و المتطلبات الحالية و العمل على تطويرها و وضع المعايير اللازمة للقضايا الجديدة (مثل التجارة الالكترونية، استعمال تكنولوجيا المعلومات بشكل كبير في المؤسسة، المراجعة الاجتماعية، المراجعة البيئية... الخ)، و نظرا للتوجه الاقتصادي الحديث في ظل العولمة، فإنه كان من الضروري على الهيئات المهنية الدولية وضع معايير ذات طابع دولي تحكم الممارسات المهنية الدولية و تقرب الممارسات المعتمدة في مختلف الأقطار.

* . تجدر الإشارة إلى أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أدخل برنامج التعليم المستمر كشرط من شروط استمرار المراجع في المهنة، و أصبح يتطلب من كل مزاول للمهنة أن يقدم ما يثبت انه تلقى دورات تدريبية في الفروع المختلفة المحاسبة و المراجعة بمعدل 40 ساعة سنويا.

3.3.2.4.1. التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات أفراد المجتمع (مستعملي التقرير)

و هذا لا يكون إلا عن طريق توعيتهم و تثقيفهم و تعريفهم بطبيعة و محددات المراجعة و ما لا يستطيع المراجع القيام به بسبب ارتفاع التكلفة، و ذلك لتقليل من فجوة المعقولية، و للجهات المهنية و الإعلامية و الأكاديمية دور كبير في تحقيق ذلك، و لتقرير المراجع دور كبير في التعريف بالمراجعة، حيث يجب أن تستخدم في كتابته عبارات واضحة لبيان طبيعة المراجعة و هدفها و مسؤوليات المراجع، بالإضافة إلى تحديد المصطلحات المستخدمة بوضوح خاصة مصطلحي "بدرجة معقولة" و "بصدق و عدالة ".

3.4.1. التوجه الدولي نحو التوحيد

1.3.4.1. الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية

مع التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية بشكل عام وخاصة في الجوانب الفنية و التقنية للاقتصاد، لم تخرج المراجعة كنظرية و مهنة عن السياق، فقد عرفت عدة تطورات و اتجاهات دولية نحو التوحيد.

و لفهم هذه التطورات الحاصلة يجب التعرف على المشاكل التي واجهت المراجعة (حدود المراجعة).

1.1.3.4.1. حدود المراجعة

في تقرير للجمعية الأمريكية للإدارة AMA أظهر أن مهنة المراجعة عجزت عن [18] ص 22:

- إبداء الرأي في الأمور غير المالية في إدارة الأعمال.

- إجراء التحليل المقارن و تبيان مدى فعالية الخطط و الإجراءات.

- إجراء التحليل المتكامل للتدفق المالي داخل المؤسسة.

- إجراء التحليل التفسيري عن مدى مناسبة البيانات المالية للقرارات الإدارية.

و لا تعتبر المراجعة ضمانا بأن القوائم المالية دقيقة ، و ذلك لعد أسباب كاستخدام العينات الإحصائية الاعتماد على إقرارات الإدارة في بعض الأحيان، الأخطاء البشرية للمراجعين... الخ [36] ص 27.

2.1.3.4.1. جودة المراجعة

جودة المراجعة هي مجموعة الخصائص الفنية و النوعية، و التي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المؤسسة بشأن توفير آلية لمراقبة أداءها المالي و الاقتصادي [50] ص 220.

و من أجل تحقيق جودة المراجعة قامت المنظمات المهنية الدولية بإنشاء لجان و إصدار معايير مهنية و مع التوجه المتواصل نحو العولمة زادت صعوبة تحقيق جودة المراجعة، و هذا ما أدى إلى ضرورة السعي الدولي من المنظمات من أجل التوحيد في الممارسات المهنية.

2.3.4.1. طبيعة المراجعة في البيئة الدولية و مستقبلها

إن البيئة الدولية المعاصرة تفرض على مهنة المراجعة بذل عدة جهود من أجل تطوريها و الوصول بها إلى مواكبة التطورات الراهنة، و لا شك أن تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات المتقدمة ألزم المراجع بامتلاك خبرة و معرفة كافية بها من أجل تنفيذ مهمته بكفاءة و فعالية و تحقيق الهدف المرجو من مهمته.

كما أن الجهود المبذولة دوليا في مجال المحاسبة بإصدار المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية IAS/IFRS لها أثر كبير على المراجعة في البيئة الدولية، و رغم أن هذه المعايير تتميز بأنها منفصلة عن معايير المراجعة، إلا أن تلك المعايير هي التي يقوم المراجع على أساسها بمراجعة القوائم المالية.

و من ناحية مستقبل المراجعة في ظل البيئة الدولية، فقد لخص PEREY * المنظور المستقبلي للمراجع، حيث توقع بأن المراجعين سوف يكونون مسئولين عن معلومات ليست فقط في صورة مالية و إنما أيضا في شكل غير مالي، كما أن مسؤولياتهم تتعدى مجرد المسؤولية عن المعلومات المالية التاريخية و إنما أيضا عن تلك المعلومات المستقبلية التي ستكون في التقرير السنوي [51] ص 5.

3.3.4.1. انسجام المراجعة

اختلف مفهوم التوحيد كظاهرة شملت كل الميادين سواء كانت تقنية أو محاسبية أو جبائية أو رقابية أو تنظيمية، فالتوحيد يعبر عن إصدار عدد من القواعد والمحددات التي تسمح بتنظيم أدوات ونتائج العمل وتسمح بإمكانية تبسيط الأداء وتوحيده على المستوى الوطني أو الدولي [43] ص 173.

إن الإشارة إلى معالم التوحيد للمراجعة على مستوى الدول، لن يكون كافيا إلا إذا تناولناها في ظل ظاهرة العولمة التي تسعى إلى تعميم تجربة الاتحاد الدولي للمحاسبي من خلال لجنة التطبيقات الدولية للمراجعة على كل الدول بغية الوصول إلى الانسجام في التطبيقات الدولية للمراجعة خاصة في ظل ظهور و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات و إمكانية الاستثمار في أسواق المال على المستوى الدولي بصرف النظر عن جنسية المستثمر، في هذا الإطار نتناول تعريف Bernard colass للانسجام على أنه " إمكانية القيام بتطبيقات متنوعة للمراجعة بفرض إعداد المقاربات فيما بين الدول المختلفة ، ففي

* . الشريك في مؤسسة Grant THORNTON و الأستاذ في جامعة Aberdeen الأمريكية.

ظل ذلك ينبغي أن نؤسس للمراجعة على مستوى الأقطار وفق الأطر الدولية من جهة ومن جهة أخرى وفق ما تقتضيه عملية المراجعة والحاجة الوطنية " [43] ص 178.

خلاصة

من خلال هذا الفصل نجد أنه و باعتبار المراجعة مجموعة من التقنيات المستخدمة في عملية منسجمة بهدف تكوين رأي حول إجراءات وشكليات معينة فإنها لا تستطيع أن تحقق أهدافها والفائدة المرجوة منها من طرف المسيرين والمساهمين والأطراف الأخرى المهتمة بنتائجها، إلا إذا قام بها شخص كفئ يتوفر على كل شروط التأهيل العلمي وعلى الاستقلالية والحياد (في ظل نظرية الوكالة) وبذل العناية المهنية الملائمة متبعا جميع المراحل الأساسية لمهمة المراجعة، وهذا ليكون رأيه موضوعيا و ذو مصداقية.

و تتمثل وظيفة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية و يعتبر المراجع الخارجي باحث فني وراء الحقيقة و الصدق، لذا فإن الاهتمام بالمراجعة كمهنة و نظرية زاد للفوائد العديدة التي يستفيد منها العديد من ذوي المصالح في المجتمع، كما تطورت المراجعة الخارجية بتطور البيئة الاجتماعية و الاقتصادية عبر العصور و زيادة حجم خدماتها و تنوعها.

و نظرا للظروف السائدة في الماضي القريب و التي أثرت بشكل كبير على المراجعة من حيث فقدان الثقة و تناقص الطلب على خدماتها (فجوة التوقعات)، كان لزاما على المراجعة الخارجية ممثلة في الهيئات المحلية و الدولية إيجاد الحلول و الاقتراحات المناسبة و التي تسمح باسترجاع الثقة و تطوير المراجعة الخارجية نظريا و مهنيا، و إن كان الجانب المهني يتم عن طريق رفع كفاءة المراجعين الخارجيين من حيث التكوين و الممارسة، فإن الجانب النظري يحتاج إلى تطوير و تحيين خاصة في ظل الاتجاه السائد و القائم على التوجه نحو التدويل و التوحيد في ظل مفهوم العولمة.

و يظهر جليا أن التوجه إلى التوحيد و تضييق الهوة بين الممارسات المهنية للمراجعين الخارجيين في مختلف الأقطار أضحى ضرورة حتمية، و هو ما يلاحظ على الاتجاه العام المتبع من طرف الهيئات و المنظمات الدولية بإصدار معايير موحدة تلقى القبول العام في العالم بعيدا عن الحدود الجغرافية، كما أن الهيئات و المنظمات المحلية تسعى هي كذلك إلى توحيد ممارساتها و معاييرها و تقريبها من المنهج الدولي المتفق عليه.

الفصل 2

عرض المعايير الدولية للمراجعة

ما من مهنة إلا و لها قواعدها و أصول ممارستها، و مهنة المراجعة كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد تحكمها و إطار نظري مرجعي لها، و قد بقيت تلك القواعد و أصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة، و نظرا لأهمية مهنة مراجعة الحسابات و بالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية فقد بدأ التفكير جديا في توفير قواعد و أصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها و الاحتكام إلى قواعدها و أصول ممارستها حيثما لزم الأمر.

إن المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، و تتفاوت هذه الأحكام تفاوتا كبيرا من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية و نوعية تدريبه المهني و المتطلبات الأخلاقية التي ينطلق منها، و بناء على ذلك فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة - رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت و في زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يخص عمليات المراجعة - أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم.

و بزيادة الانفتاح الدولي و التوجه نحو العولمة، قامت الهيئات الدولية المهتمة بالمراجعة بصياغة معايير دولية تلقى القبول العام، و تعرضت المعايير الدولية للمراجعة لكثير من البحوث و الدراسات من جانب المهنيين و الأكاديميين و المهتمين بالمراجعة بشكل عام، و قد استهدفت تلك البحوث تحديد المقصود بتلك المعايير و وضع التفسيرات الصحيحة و الملائمة لها و التغلب على مشاكل التطبيق العملي لها من جهة، و من جهة أخرى فقد ظهرت دراسات و بحوث أخرى تعمل على تطوير تلك المعايير و توسيعها.

1.2. مدخل إلى المعايير الدولية للمراجعة

تعتبر المعايير الدولية للمراجعة البعد الدولي لنظرية المراجعة الخارجية، كما تعبر عن التوجه السائد في مختلف المجالات الفنية التي تختلف ممارساتها دوليا، و بفعل العولمة و التطور التكنولوجي الكبير و المتسارع أصبح وجود إطار نظري موحد و عالمي ضروري للمراجعة الخارجية كنظرية و مهنة.

1.1.2. ماهية المعايير الدولية للمراجعة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم المعايير الدولية للمراجعة، فعالية هذه المعايير، لجنة المعايير الدولية للمراجعة، و كذا تبويب هذه المعايير مثلما صدر عن الهيئات المعنية.

1.1.1.2. مفهوم المعايير الدولية للمراجعة

تحتوي المعايير الدولية للمراجعة على المبادئ و الإجراءات الجوهرية و الإرشادات و الإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية [21] ص 66.

1.1.1.1.2. تعريف المعايير الدولية للمراجعة

المعايير الدولية للمراجعة هي قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية [52] ص 33 ، و بالتالي فإن المعايير الدولية للمراجعة تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

2.1.1.1.2. نشأة المعايير الدولية للمراجعة

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة و المراجعة، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة و هيئة محاسبية تمثل 49 دولة [53] ص 95.

و قد انبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للمراجعة * و التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الاتحاد [54] ص 45 ، و قد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية و توحيدها عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988.

* . International auditing practices committee.

و حظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للمراجعة باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة المراجعة و المستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي و الدولي، و ذلك لما لها من أهمية و لدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.

3.1.1.1.2. خصائص المعايير الدولية للمراجعة

تمتاز المعايير الدولية بعدة خصائص منها [52] ص 35:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المراجعين، و إن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت و الاختلاف و القرب من الموضوعية.

- استخدمت اللجنة لفظ "إرشادات المراجعة الدولية" بدلا من " المعايير الدولية للمراجعة"، و ذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير و إتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.

- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية و شمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، و بالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة و يلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

2.1.1.2. أهمية و أهداف المعايير الدولية للمراجعة

سنوضح من خلال هذا العنصر فعالية المعايير الدولية للمراجعة من حيث منفعتها و مسببات الحاجة إليها، و ذلك كما يلي:

1.2.1.1.2. أهمية المعايير الدولية للمراجعة

تكتسي المعايير الدولية أهمية كبيرة بالنسبة للمراجعين و مستخدمي تقاريرهم على حد السواء، 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 كجمعيات المهنيين و المنظمات التي تضم المحاسبين و المراجعين و النقابات، و الجامعات و المعاهد و مختلف المؤسسات التكوينية، المحللون الماليون، الصحف و المجلات المهنية المتخصصة، الباحثون و الطلبة في مجال المحاسبة و المراجعة، أقسام المراجعة الداخلية في مختلف المؤسسات، و مصالح الضرائب .... الخ [55] ص 99.

و نتيجة للأهمية الكبيرة للمعايير الدولية للمراجعة، فإن أكثر من 50 دولة تبنت هذه المعايير أو استخدمتها كأساس لمعايير المراجعة المحلية [56].

2.2.1.1.2. أهداف المعايير الدولية للمراجعة

تسعى المعايير الدولية إلى تحقيق الأهداف التالية [52] ص 35:

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد و مراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.

- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة و التحليل المالي.

- زيادة فعالية تقرير المراجع و جودته لكون المعايير الدولية للمراجعة غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.

- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة و زيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية.

- وجود المعايير الدولية للمراجعة جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

2.1.2. لجنة المعايير الدولية للمراجعة

إن لجنة معايير المراجعة الدولية هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تبويب، شرح، و تعديل المعايير الدولية للمراجعة، و حاليا تقوم مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية بما سبق.

1.2.1.2. تقديم لجنة المعايير الدولية للمراجعة

انبثقت لجنة المعايير الدولية للمراجعة من اتحاد المحاسبين الدولي *، وقد أعطيت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الإتحاد [18] ص 137.

ويتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس (5) سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا فرنسا، ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية ايرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية، ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة

* . هو منظمة عالمية للمحاسبة تأسس سنة 1977، حيث تخدم المصلحة العامة بتعزيز مهمة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير و التشجيع على اعتمادها.

ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة [19] ص 71.

و يقوم بإصدار و تعديل المعايير حاليا مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية IAASB *، و الذي يهتم إضافة إلى المراجعة بالفحص و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة.

2.2.1.2. إصدار المعايير الدولية للمراجعة

إن الهدف الأساسي في إصدار معايير المراجعة الدولية هو وجود مستويات مهنية للمراجعين وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا، وعادة يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي [4] ص 157:

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة و معمقة.

- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار.

- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.

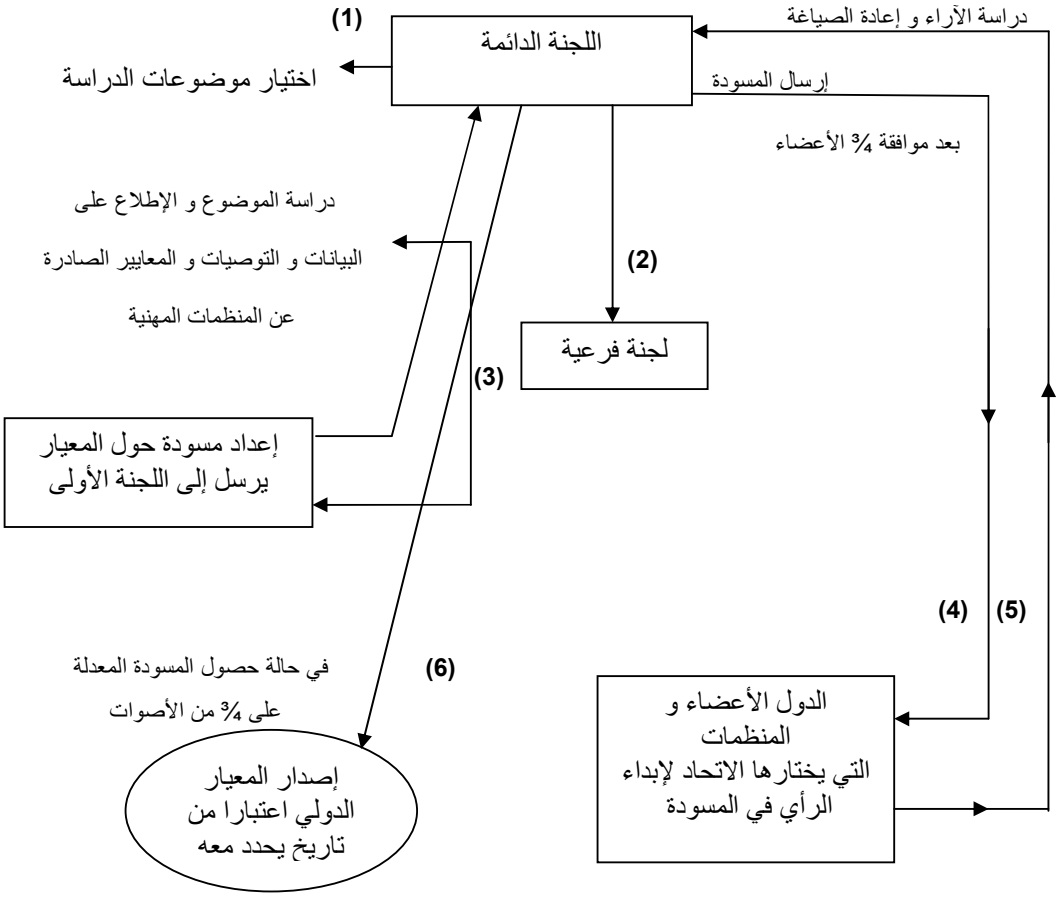
- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين و كذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي و التعليق على المسودة.

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

- يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

وهو ما نوضحه في الشكل التالي:

* . International Auditing and Assurance Standards Board



الشكل رقم (3): عملية وضع وصياغة المعايير الدولية للمراجعة. [18] ص 138

3.1.2. تبويب المعايير الدولية للمراجعة

لقد تم إصدار المعايير الدولية للمراجعة في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعيد تبويبها طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية المراجعة.

وبالتالي يوجد رقمان لكل معيار، أحدهما طبقا لتاريخ الصدور والثاني طبقا لموضوع المعيار، حيث يأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من (1) والتبويب الثاني يأخذ ترقيما يبدأ من (200)، و قبل 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها ولكن بعد هذا التاريخ تم تبويب المعايير إلى سبعة (7) أبواب رئيسية وتم إعطاء رمز لكل باب من هذه الأبواب من 200 إلى 800 [29] ص 34.

ونوضح ذلك في الشكل التالي:

الجدول رقم (2): هيكل تبويب المعايير الدولية للمراجعة. [19] ص 75-76

التبويب		المجموعة و عنوان المعيار
الزمني	الموضوعي	
	299-200	المجموعة الأولى: المسؤوليات
1	200	الهدف و المبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية
2	210	شروط التكليف بالمراجعة
7	220	رقابة الجودة على أعمال مراجعة القوائم المالية التاريخية
9	230	التوثيق
11	240	الغش و الخطأ
31	250	مراعاة القوانين و الأنظمة عند مراجعة القوائم المالية
	399-300	المجموعة الثانية: التخطيط
4	300	التخطيط لعملية المراجعة
30	310	معرفة طبيعة
25	320	الأهمية النسبية في المراجعة
	430-400	المجموعة الثالثة: الرقابة الداخلية
6	400	تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية
15	401	المراجعة في بيئة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب
ملحق 6	402	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسة التي تستخدم مؤسسة خدمية
	599-500	المجموعة الرابعة: الإثبات في المراجعة
8	500	أدلة الإثبات
28	510	التكليف بالمراجعة لأول مرة
12	520	الإجراءات التحليلية
19	530	عينات المراجعة و إجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى
26	540	مراجعة التقديرات المحاسبية
17	550	الأطراف ذات العلاقة
21	560	الأحداث اللاحقة
23	570	فرض الاستمرارية
22	580	إقرارات الإدارة
	699-600	المجموعة الخامسة: استخدام عمل الآخرين
5	600	الاستفادة من عمل مراجع آخر
10	610	مراعاة عمل المراجعة الداخلية
18	620	الاستفادة من عمل خبير
	799-700	المجموعة السادسة: انتهاء عملية المراجعة و التقرير عنها
13	700	تقرير المراجع حول القوائم المالية
	710	المقارنات
	899-800	المجموعة السابعة: مجالات متخصصة
24	800	تقرير المراجع عن مهمات مراجعة لأغراض خاصة
27	810	مراجعة المعلومات المالية المستقبلية

و لقد أصدر مجلس معايير المراجعة و التأكد الدولية (المسئول عن إصدار و تعديل المعايير الدولية حاليا) هيكل متكامل لمعايير المراجعة و الفحص و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة يشمل التالي [57] ص 58-59:

أولا: (1-99) المعايير الدولية لرقابة الجودة المهنية.

ثانيا: الإطار الدولي لعمليات التأكيد.

ثالثا: (100-899) معايير المراجعة الدولية و تتضمن:

100-199: أمور تمهيدية.

200-299: المبادئ العامة و المسؤوليات.

300-499: تقييم الخطر و الاستجابة في تقدير الأخطاء.

500-599: أدلة المراجعة.

600-699: الاستفادة من عمل الآخرين.

700-799: نتائج و تقارير المراجعة.

800-899: المجالات المتخصصة.

رابعا: (1000-1999): بيانات ممارسة المراجعة الدولية.

خامسا: (2000-2699): المعايير الدولية لعمليات الفحص.

سادسا: (2700-2999): بيانات ممارسة فحص العمليات الدولية.

سابعا: (3000-3699): المعايير الدولية لعمليات التأكيد.

ثامنا: (3700-3999): بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية.

تاسعا: (4000-4699): المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة.

عاشرا: (4700-4999): بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية.

2.2. معايير المسؤوليات و التخطيط

تحتوي هذه المعايير على:

1.2.2. معايير المسؤوليات

المعايير من 200 إلى 260 هي المعايير المخصصة للمبادئ العامة لمراجعة القوائم المالية، بالإضافة إلى تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي و الإدارة، و ذلك كما يلي:

1.1.2.2. المعيار رقم 200: الهدف و المبادئ الأساسية التي تحكم مراجعة البيانات المالية

1.1.1.2.2. هدف و نطاق المعيار و مسؤوليات المراجع

إن هدف مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محددة [41] ص 27 ، و جاء المعيار الدولي رقم 200 بالمتطلبات التالية للمراجع [51] ص 10:

أ- الالتزام بقواعد السلوك المهني للمراجعين الصادر عن إتحاد المحاسبين الدولي مثل: الاستقلالية الأمانة، الموضوعية، العناية المهنية، السرية... الخ.

ب- تنفيذ عملية المراجعة وفق المعايير الدولية .

جـ- تخطيط و أداء عملية المراجعة بطريقة تتضمن شكوكا مهنية، مدركا بأن الظروف قد توجد أسبابا تدعو إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة جوهرية.

2.1.1.2.2. نطاق المراجعة

هي إجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية في بعض الظروف لتحقيق الهدف من المراجعة استنادا إلى المعايير الدولية و الهيئات المعنية و القوانين و شروط كتاب التكليف بالمهمة.

3.1.1.2.2. التأكيدات المعقولة

المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، و التأكيدات المعقولة مفهوم يتعلق بأدلة الإثبات و هو ما يتناوله المعيار الدولي رقم 500 [58] ص 14.

2.1.2.2. المعيار رقم 210: شروط التكليف بالمراجعة

1.2.1.2.2. هدف و نطاق المعيار

الغرض من كتاب التكليف هو إعلام الجهات الخاضعة للتكليف و توضيح مسؤوليات كل طرف.

2.2.1.2.2. كتاب التكليف بالمراجعة

من أجل تجنب أي سوء تفاهم متعلق بمهمة المراجعة، من مصلحة المراجع و الزبون كتابة كتاب التكليف قبل المباشرة بالمهمة، و الذي يحتوي بشكل عام على الهدف من المراجعة، مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية، نطاق المراجعة، شكل التقرير، الإشارة إلى المخاطر المقبولة، و الإطلاع غير المشروط على السجلات و المعلومات ذات العلاقة بالمراجعة و التي يتم طلبها.

كما أشار المعيار 210 إلى مراجعة الأقسام التابعة (الفروع)، إذا كان مراجع الشركة الأم هو نفسه مراجع الشركة التابعة و ذلك من خلال الجهة التي تقوم بتعيين مراجع القسم التابع، و فيما إذا كان يجب إصدار تقرير منفصل عن القسم التابع، و كذا درجة استقلالية إدارة القسم التابع [20] ص 255.

3.2.1.2.2. إعادة التكليف بالمراجعة

في حالة إعادة التكليف على المراجع أن يدرس فيما إذا كانت الظروف تستوجب إعادة النظر في شروط التكليف بالمراجعة لتعديلها و إذا كانت هناك حاجة لتذكير الزبون بالشروط الحالية للتكليف، كما من المناسب أن يرسل المراجع كتاب جديد للتكليف في حالة ما إذا أساء الزبون فهم هدف و نطاق المراجعة حدوث تغييرات حديثة في مجلس الإدارة أو في الملكية، حدوث تغيير هام في طبيعة أو حجم أعمال الزبون، متطلبات قانونية ... الخ.

4.2.1.2.2. الموافقة على تغيير التكليف

على المراجع الذي يطلب منه تغيير التكليف إلى تكليف آخر يتضمن مستوى ثقة أقل قبل إكمال مهمته أن يدرس مدى ملائمة قيامه بذلك و سببه، و في حالة عدم وجود مبررات معقولة للتغيير يجب على المراجع عدم الموافقة و إذا لم يسمح له بالاستمرار في مهمته حسب شروط التكليف الأصلي يجب على المراجع الانسحاب من المهمة [59] ص 114.

3.1.2.2. المعيار رقم 220: رقابة الجودة على أعمال مراجعة القوائم المالية التاريخية

1.3.1.2.2. هدف و نطاق المعيار

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة بـ:

- سياسات و إجراءات مؤسسة المراجعة بشكل عام.

- الإجراءات الخاصة بالأعمال التي يتم إحالة مسؤوليتها إلى المساعدين في المراجعة الفردية.

2.3.1.2.2. مؤسسة المراجعة

على مؤسسة المراجعة تنفيذ سياسات و إجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة أعمال المراجعة قد تمت حسب المعايير الدولية أو الممارسات الوطنية المناسبة.

و تهدف سياسات رقابة الجودة إلى تحقيق جودة في المتطلبات المهنية، المهارات و الكفاءات و المتطلبات التنظيمية لعمل المراجع، و لتحقيق هذا الهدف على المؤسسة إبلاغ هذه السياسات إلى كافة الأفراد العاملين في المؤسسة و بطريقة توفر قناعة بأن هذه السياسات و الإجراءات قد فهمت و طبقت [29] ص 35.

3.3.1.2.2. المراجعة الفردية (المنفردة)

على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع سياسات و إجراءات المؤسسة بالشكل الملائم لكل عملية مراجعة، و يجب عليه التأكد من الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال الموكلة لهم و أن هذه الأعمال سوف تؤدى بالعناية المطلوبة [56] ، و يكون على المراجع القيام بالتوجيه و الإشراف و المتابعة حتى يضمن جودة المراجعة.

4.1.2.2. المعيار رقم 230: التوثيق

1.4.1.2.2. هدف المعيار و مفهوم التوثيق

الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بعملية مراجعة القوائم المالية، و يعني التوثيق حسب هذا المعيار أوراق العمل الأساسية المعدة من طرف المراجع أو التي يتم الحصول عليها و الاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة [60] ص 225 ، و على المراجع توثيق الأمور المهمة و التي توفر له قرائن لدعم رأيه، و تساعد أوراق العمل على تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة، الإشراف و متابعة أعمال المراجعة، و تثبيت أدلة الإثبات لدعم رأي المراجع.

2.4.1.2.2. مضمون المعيار

إن شكل و مضمون أوراق العمل يتأثران بأمور عديدة كطبيعة المهمة، شكل التقرير، تعقيدات أعمال الزبون، طبيعة نظام المحاسبية و نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة [61] ص 116.

و يتم توثيق عادة عدة أوراق عمل كالمعلومات حول الهيكل القانوني و التنظيمي للمؤسسة، نسخ من الاتفاقيات و محاضر الاجتماعات الهامة، تقديرات حول المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة الإجراءات التحليلية المتبعة، نسخ من القوائم المالية و تقرير المراجع.

و على المراجع أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية و الحفظ الأمين لأوراق العمل و كذلك الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية و ذلك وفق المتطلبات القانونية و المهنية المتعلقة بإبقاء السجلات، كما تعتبر أوراق العمل من ممتلكات المراجعة.

5.1.2.2. المعيار رقم 240: مسؤولية المراجع عن مراعاة الغش عند مراجعة القوائم المالية

1.5.1.2.2. هدف ونطاق المعيار و تحديد المسؤوليات

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع * في اكتشاف الغش و الخطأ عند قيامه بعملية مراجعة القوائم المالية.

* . يؤكد هذا المعيار على ضرورة تحلي المراجع بروح النقد و النظر إلى إمكانية احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية (مبررة) ناتجة عن الغش أو الاحتيال.

- التفرقة بين مصطلحي الغش و الخطأ: يفرق المعيار بين المصطلحين كما يلي [62] ص 13:

- الغش: يشير الغش إلى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص كالإدارة أو الموظفين أو حتى أطراف خارجيين عن المؤسسة، و الذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية.
- الخطأ: يشير الخطأ إلى أخطاء ناتجة عن عمليات غير مقصودة.

- المسؤوليات: إن مسؤولية منع و اكتشاف الغش و الخطأ تقع على عاتق الإدارة أو المسئولين كل حسب مسؤوليته، و لا يعتبر المراجع في أي حال من الأحوال مسئولا عن منع الأخطاء و الغش [63] ص 313.

- القصور الذاتي للمراجعة: بالرغم من أن المراجعة عملية دقيقة و مخطط لها بإحكام إلا أنها عرضة لمخاطر جوهرية لا يمكن تجنبها، و تتحدد درجة قصور المراجعة وفق معيارين [41] ص 139:

- خطورة عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة من الغش هي أكبر من تلك الناتجة عن الخطأ.
- خطورة عدم فعالية النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلي في اكتشاف الأخطاء و التلاعبات.

2.5.1.2.2. نطاق المعيار

يجب على المراجع التحلي بالشك المهني و روح النقد، حيث يجب عليه التخطيط لمهمته مع تقدير خطر كون الغش و الخطأ قد يؤديان إلى قوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

و في حالة إشارة الإجراءات المتبعة لوجود غش أو خطأ محتمل، يجب على المراجع أن ينظر في التأثير المحتمل لذلك على سلامة القوائم المالية، و يعدل إجراءاته أو يضيف إجراءات أخرى..

و يجب على المراجع الإبلاغ بالسرعة الممكنة بالاكتشاف الفعلي (أو حتى الشك) للغش أو الخطأ الجوهري و الهام، و ذلك للإدارة و لمستخدمي تقريره و للجهات القانونية و التنفيذية.

و قد يرى المراجع بأن الانسحاب من مهمته أمر ضروري إذا تبين له أن المؤسسة لا تقوم باتخاذ الإجراءات التي طالب بها، و من العوامل التي تؤثر على قرار الانسحاب التورط الضمني للإدارة العليا في المؤسسة و التي قد تؤثر على استمرارية المراجع في المؤسسة [62] ص 15.

6.1.2.2. المعيار رقم 250: مراعاة القوانين و الأنظمة عند مراجعة القوائم المالية

1.6.1.2.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المراجع حول مراعاة القوانين و الأنظمة عند مراجعة القوائم المالية.

عند تخطيط و تنفيذ إجراءات المراجعة و كذلك عند تقييم و تبليغ نتيجة المراجعة يجب على المراجع الإدراك بأن عدم التزام * المؤسسة بالأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في قطاعات تحكمها عدد كبير من القوانين كالمصارف و الشركات الكيماوية [60] ص 346.

كما إن الإدارة مسئولة عن التأكد من أن فعاليات المؤسسة تسير حسب القوانين و الأنظمة بالإضافة إلى أن مسؤولية منع و اكتشاف عدم الالتزام تقع على الإدارة أيضا.

2.6.1.2.2. مضمون المعيار

لا يعتبر المراجع في أي حال من الأحوال مسئولا عن منع الالتزام، إلا أن إجراءات التدقيق السنوية قد تكون مع ذلك رادعة [62] ص 7 ، و عملا بالمعيار رقم 200 يجب على المراجع أن يخطط و ينفذ عملية المراجعة بأسلوب الشك المهني مدركا بأن المراجعة قد تكشف حالات تؤدي إلى الاستفسار عن الالتزام بالقوانين و الأنظمة أم لا.

و على المراجع أن يعمل على فهم عام للإطار القانوني و النظامي الملائم للمؤسسة و القطاع العائد له و مدى التزامها بهذا الإطار، و يجب عليه أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة حول الالتزام بهذه القوانين و الأنظمة خاصة في حالة وجود شكوك، كما يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدم الالتزام للإدارة و لمستخدمي تقريره و للسلطات النظامية و التنفيذية [59] ص 82.

* . مصطلح "عدم الالتزام "حسب المعيار يشير إلى أعمال السهو التي قامت بها المؤسسة بقصد أو بدون قصد و التي هي مخالفة للقوانين و الأنظمة.

7.1.2.2. المعيار رقم 260: توصيل أمور المراجعة للأشخاص المسئولين عن الحوكمة

1.7.1.2.2. هدف المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات عن توصيل المراجع أمور المراجعة إلى هؤلاء المسئولين عن حوكمة المؤسسة *، أي توفير إرشاد للمراجع عن الاتصالات مع أطراف خارج المؤسسة كالوكالات التنظيمية و الإشرافية الخارجية.

على المراجع أن يوصل الأمور المفيدة للمسئولين عن حوكمة المؤسسة، و التي تنشأ عن مراجعة القوائم المالية إلى هؤلاء المسئولين.

2.7.1.2.2. مضمون المعيار

يجب على المراجع أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة و الذين يتم توصيل إليهم أمور المراجعة التي تفيدهم.

و تتباين هياكل الحوكمة من بلد لآخر، و هو الأمر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد الأشخاص الملائمين، و يعتمد المراجع على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الأشخاص آخذا بعين الاعتبار هيكل حوكمة المؤسسة و ظروف الارتباط و أي تشريع ملائم و المسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص.

و في حالة عدم التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد فإن المراجع يجب أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسئول عن الحوكمة، كالمؤسسات الفردية و المؤسسات الحكومية ... الخ.

- أمور المراجعة ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين توصيلها: تتضمن هذه الأمور عادة ما يلي [64] ص 597:

- النطاق الشامل لعملية المراجعة.

- السياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها، و أثرها على القوائم المالية.

- المخاطر الجوهرية و المحتملة، و أثرها على القوائم المالية.

* . مصطلح الحوكمة يستخدم لوصف دور الأشخاص المخول لهم الإشراف و الرقابة و التوجيه في المؤسسة، كالمسئولين عن التحقق من أن المؤسسة تحقق أهدافها، التحقق من فعالية العمليات ... الخ

- تسويات المراجعة المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها.

- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

- الاختلافات الموجودة بين المراجع و الإدارة، و مدى جوهرية هذه الاختلافات.

- توقيت و أشكال الاتصال: يجب على المراجع أن يوصل أمور المراجعة ذات الاهتمام بالحوكمة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسئولون عن الحوكمة من تنفيذ التصرف الملائم، و في حالات معينة قد يوصل المراجع هذه الأمور في وقت أقرب من الوقت الذي تم الاتفاق عليه.

و يتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا و ذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها [58] ص 12:

- الحجم و الهيكل التشغيلي و الهيكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة.
- طبيعة و قابلية و حساسية و جوهرية الأمور التي يتم توصيلها.
- مقدار الاتصال المستمر و الحوار بين المراجع و الأشخاص المعنيين بالحوكمة.

و في كلتا الحالتين (شفويا أو كتابيا) على المراجع توثيق هذه الاتصالات و أي استجابات لتلك الأمور.

- مراعاة السرية و القوانين و اللوائح: يجب على المراجع مراعاة السرية المهنية لدى توصيله لأمور المراجعة للأشخاص المسئولين عن الحوكمة، و في حالة أي تعقيدات على المراجع الاسترشاد برأي مستشار قانوني، كما يجب على المراجع مراعاة القوانين و اللوائح و الأنظمة المحلية و الالتزام بمتطلباتها أثناء توصيله للأمور الهامة التي تفيد الأشخاص المسئولين عن الحوكمة.

2.2.2. معايير التخطيط

و تتضمن المعايير التالية:

1.2.2.2. المعيار رقم 300: التخطيط لعملية المراجعة

1.1.2.2.2. هدف و نطاق المعيار

هدف هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات لتخطيط عملية المراجعة، بالإضافة إلى أن التخطيط هو وضع إستراتيجية عامة و طرق تفصيلية لطبيعة و توقيت و نطاق عملية المراجعة [41] ص 45.

إن التخطيط الملائم لعمل المراجع سيساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة، و أن المشاكل المحتملة قد حددت، و توزيع المهام على المساعدين و تنسيق العمل الذي يتم من قبل المراجعين الآخرين و الخبراء.

2.1.2.2.2. خطة المراجعة الشاملة

على المراجع وضع و توثيق خطة المراجعة الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية المراجعة و كيفية تنفيذها، و ذلك بالأخذ بعين الاعتبار فهمه للنظام المحاسبي و لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و المخاطر و الأهمية النسبية.

3.1.2.2.2. برنامج المراجعة

على المراجع وضع و توثيق برنامج مراجعة يتضمن طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة المخططة بشكل مفصل لتنفيذ خطة المراجعة الشاملة.

4.1.2.2.2. التغيرات على خطة المراجعة الشاملة و برنامج المراجعة

يجب إعادة النظر في خطة المراجعة الشاملة و برنامج المراجعة كلما دعت الضرورة لذلك، و ذلك بسبب التغييرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات المراجعة، كما يجب تسجيل أسباب التغييرات الهامة [19] ص 196.

2.2.2.2. المعيار رقم 310: معرفة طبيعة عمل المؤسسة

1.2.2.2.2. هدف و نطاق المعيار

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول معنى المعرفة بطبيعة عمل المؤسسة و ما هي أهميتها للمراجع و مدى صلتها بكافة جوانب المراجعة و كيفية الحصول على هذه المعرفة و استخدامها [65] ، و على المراجع أن يكون لديه معرفة كافية بطبيعة عمل المؤسسة تمكنه من تحديد و فهم الحالات و المعاملات ذات الأهمية النسبية.

2.2.2.2.2. مضمون المعيار

يجب على المراجع الحصول على معرفة أولية للقطاع الاقتصادي و المساهمين و الإدارة و كيفية عمل المؤسسة قبل الموافقة على التكليف، و مع بداية مهمة المراجعة يحصل على معلومات أخرى أكثر تفصيلا، و تكون المعرفة بطبيعة عمل المؤسسة مستمرة و تراكمية [66] ص 50.

المعرفة بطبيعة عمل المؤسسة هي إطار مرجعي يستند إليه المراجع في إصدار رأيه المهني و استخدام هذه المعرفة بشكل فعال يعتمد على نظر المراجع لتأثيراتها على القوائم المالية و فيما إذا كانت التأكيدات على القوائم المالية متفقة مع هذه المعرفة.

3.2.2.2. المعيار رقم 320: الأهمية النسبية في المراجعة

1.3.2.2.2. هدف و نطاق المعيار

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية و علاقتها بمخاطر المراجعة، و على المراجع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية و علاقتها بمخاطر المراجعة و يعود تقدير كون الموضوع ذو أهمية نسبية إلى المراجع و تقديره المهني.

و عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأهمية النسبية بما يلي " 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 العنصر أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة، و بالتالي فإن الأهمية النسبية توفر البداية أو القطع بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات لكي تكون مفيدة " [62] ص 9.

2.3.2.2.2. مضمون المعيار

على المراجع أخذ الأهمية النسبية بعين لاعتبار عندما [64] ص 680:

- التخطيط للمراجعة: يقرر طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة.

- تقييم تأثير الأخطاء الجوهرية: دراسة الأهمية النسبية للأخطاء المكتشفة و تخفيض مخاطر المراجعة بتوسيع نطاق إجراءات المراجعة، و تبليغ الإدارة من أجل تصحيح هذه الأخطاء (تعديل القوائم المالية).

و في حالة رفض الإدارة تعديل القوائم المالية و نتائج توسيع الإجراءات لم تمكن المراجع من التأكد من تخفيض الأهمية النسبية للأخطاء، على المراجع أن يفكر في إجراء تعديلات في تقريره حسب المعيار الدولي للمراجعة رقم 700.

إن تقدير المراجع للأهمية النسبية يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول، و بالتالي توجد علاقة عكسية بينهما.

3.2. معايير تقدير المخاطر و الإثبات في المراجعة

و تتضمن المعايير التالية:

1.3.2. معايير الرقابة

و تتضمن ما يلي:

1.1.3.2. المعيار رقم 400: تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية

1.1.1.3.2. هدف و نطاق المعيار

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات للحصول على فهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية وعلى مخاطر الراجعة.

و على المراجع الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي و لنظام الرقابة الداخلية، و عليه استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر المراجعة و التأكد من تخفيضها إلى المستوى الأدنى المقبول.

كما جاء هذا المعيار بالمفاهيم التالية [19] ص 257:

- مخاطر المراجعة: هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، و تتكون مخاطر المراجعة من ثلاث مكونات هي:

- المخاطر الملازمة: هي قابلية حدوث خطأ هام مؤثر على رصيد حساب ما مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة.

- مخاطر الرقابة: قابلية حدوث خطأ هام مؤثر على رصيد حساب ما من دون أن تمنع أو تكتشف و تصحح في الوقت المناسب من قبل أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية.

- مخاطر عدم الاكتشاف: و هي المخاطر بأن إجراءات المراجعة لا تكتشف وجود خطأ هام مؤثر على رصيد حساب ما.

2.1.1.3.2. مضمون المعيار:

- المخاطر الملازمة: عند التخطيط للمراجعة على المراجع تقدير المخاطر الملازمة على مستوى القوائم المالية، و يستخدم المراجع اجتهاده المهني لتقييم عوامل عديدة كطبيعة عمل المؤسسة، أمانة و خبرة الإدارة، الضغوط غير الاعتيادية على الإدارة... الخ.

- النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية: لا يستطيع النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية أن يوفر للإدارة أدلة قاطعة بأن الأهداف تم التوصل إليها بسبب القيود الملازمة لهذه الأنظمة كمحدد (التكلفة– المنفعة)، و إمكانية أن تصبح الإجراءات غير ملائمة بسب التغيرات في الظروف.

و على المراجع أن يحصل على فهم للنظام المحاسبي يكفي لتشخيص و فهم المعاملات الرئيسية للمؤسسة و السجلات و المستندات المهمة و طريقة معالجة العمليات المالية و المحاسبية.

و على المراجع إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة و إلى المستوى المناسب للمسؤولية بنقاط الضعف الرئيسية في تصميم أو تشغيل النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية.

- مخاطر الرقابة: بعد فهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع بتقدير أولي لمخاطر الرقابة خاصة عندما يكون النظامين السابقين غير فعالين أو تقييم هذين النظامين يؤكد أنهما ليسا بالكفاءة المطلوبة، كما يقوم المراجع بتوثيق مخاطر الرقابة و الأسس التي تبنى عليها استنتاجاته.

- مخاطر عدم الاكتشاف: تتأثر طبيعة و مدى الإجراءات التي يتم القيام بها لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف بتقييم المراجع لمخاطر الرقابة و تقييمه للمخاطر الملازمة، و هناك علاقة عكسية بين مخاطر عدم الاكتشاف و بين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة.

عندما يقرر المراجع أن مخاطر عدم الاكتشاف لا يمكن تخفيضها إلى مستوى مقبول، يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي.

2.1.3.2. المعيار رقم 401: المراجعة في بيئة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب

1.2.1.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات لإجراءات التي يجب إتباعها عندما تنفذ المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحوسبة.

على المراجع الأخذ بعين الاعتبار كيفية تأثير بيئة نظم المعلومات المحوسبة على عملية المراجعة علما أن الهدف العام و نطاق عملية المراجعة لا تتغير في مثل هذه البيئة.

2.2.1.3.2. مضمون المعيار

على المراجع أن تكون لديه المعرفة الكافية لبيئة نظام المعلومات المحوسبة لغرض تخطيط و إدارة و الإشراف على العمل المؤدى، كما قد يحتاج المراجع إلى مهارات متخصصة في نظم المعلومات المحوسبة، و في هذه الحالة عليه مراعاة متطلبات المعيار الدولي 620 . [67]

يقوم المراجع بالتخطيط لعمله في بيئة نظم المعلومات المحوسبة مع الأخذ بعين الاعتبار المعيار الدولي رقم 400 ليحصل على فهم لأهمية و تعقيد أنشطة نظم المعلومات المحوسبة و أن هذه المعلومات متيسرة لاستعمالها، و إذا كانت نظم المعلومات المحوسبة للمؤسسة هامة على المراجع أن يقيم مدى تأثيرها على تقدير المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة.

و عملا بالمعيار الدولي رقم 400 على المراجع تقييم المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة [68] ص 8، و عليه مراجعة بيئة نظم المعلومات المحوسبة عند تصميم إجراءات المراجعة و ذلك لتقليل المخاطر إلى المستوى الأدنى المقبول.

كما أن هدف المراجعة لا يتغير في حالة معالجة البيانات يدويا أو بواسطة الحاسوب، إلا أن طرق المراجعة تتغير في ظل أنظمة المعلومات المحوسبة، و يكون من الصعب أو المستحيل على المراجع في الأنظمة المحاسبية التي تستعمل الحاسوب أن يحصل على معلومات معينة لفحصها أو للاستفسار عنها أو للتأكد منها بدون مساعدة الحاسوب.

3.1.3.2. المعيار رقم 402: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات التي تستخدم مؤسسات خدمية

1.3.1.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات للمراجع الذي يقوم بعمله في مؤسسة تستخدم مؤسسة خدمية و التي لها تأثير على المعلومات المالية للمؤسسة الزبونة.

على المراجع دراسة كيفية تأثير المؤسسة الخدمية على النظام المحاسبي و على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة بغرض التخطيط الفعال لعمله [69] ص 363.

2.3.1.3.2. اعتبارات خاصة بمراجع المؤسسة الزبونة

على المراجع تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على المؤسسة محل المراجعة و صلتها بعملية المراجعة، و ذلك بمراعاة طبيعة الخدمات المقدمة، شروط العقد و العلاقة بين المؤسستين و المخاطر الملازمة لهذه العلاقة، إضافة إلى مراعاة وجود تقارير من المراجعين الخارجين أو الداخلين حول المؤسسة الخدمية.

عندما تكون نشاطات المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة و ذات صلة بعملية المراجعة، على المراجع الحصول على معلومات كافية حول المؤسسة الخدمية أو القيام بزيارة إليها أو قراءة تقرير طرف ثالث حولها أو قراءة تقرير مراجع المؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءته المهنية في حدود التكليف المحدد له. [65]

3.3.1.3.2. تقرير مراجع المؤسسة الخدمية

عندما يقرر المراجع استعمال تقرير مراجع المؤسسة الخدمية عليه دراسة طبيعة و محتوى ذلك التقرير و مدى العمل المؤدى من قبل مراجع المؤسسة الخدمية، و يقوم المراجع بدراسة طبيعة و توقيت و نطاق اختبارات الرقابة التي قام بها مراجع المؤسسة الخدمية، و فيما إذا كانت توفر دليل إثبات كاف و ملائم لتقدير المخاطر و الرقابة الداخلية، و عندما يستعمل المراجع تقرير مراجع للمؤسسة الخدمية يجب عدم الإشارة إلى ذلك في تقرير مراجع المؤسسة الزبونة.

2.3.2. معايير الإثبات في المراجعة

و تتضمن تسعة معايير كما يلي:

1.2.3.2. المعيار رقم 500: أدلة الإثبات

1.1.2.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات لكمية و نوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية المراجعة، و إجراءات الحصول على هذه الأدلة.

على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة حتى يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي بني عليها رأيه المهني.

- أدلة الإثبات: هي المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات بغرض إبداء رأيه المهني [70] ص 177.

- اختبارات الرقابة: موضحة في المعيار رقم 400.

- الإجراءات الجوهرية: موضحة في المعيار رقم .520

2.1.2.3.2. أدلة الإثبات الكافية الملائمة

الكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي قياس لنوعيتها و مدى صلتها بالمراجعة و موثوقيتها [71] ص 46، و يعود تحديد كفاية و ملائمة أدلة الإثبات إلى اجتهاد المراجع وفق عدة عوامل كتقدير المخاطر الملازمة، طبيعة النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و مخاطر الرقابة الأهمية النسبية للعنصر، مصدر و موثوقية المعلومات المتوفرة ... الخ.

في حالة وجود شك حول عنصر من عناصر القوائم المالية على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة لإزالة هذا الشك، و في حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة يجب على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء رأي.

3.1.2.3.2. إجراءات الحصول على أدلة إثبات

يحصل المراجع على أدلة الإثبات بواسطة واحد أو أكثر من الإجراءات التالية [59] ص 26:

- الفحص: يتضمن الفحص اختبار السجلات و المستندات أو الموجودات الملموسة.

- الملاحظة: تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراءات التي يقوم بها الآخرون .

- الاستفسار و المصادقة: الاستفسار هو البحث عن معلومات من أشخاص ذوي اطلاع و معرفة من داخل أو خارج المؤسسة، أما المصادقة فهي الإجابة على استفسار لتأكيد معلومات في القوائم المالية.

- الاحتساب: هو التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية و السجلات المحاسبية.

- الإجراءات التحليلية: تتألف الإجراءات التحليلية من النسب و المؤشرات الهامة و التغيرات و العلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

2.2.3.2. المعيار رقم 510: التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية -

1.2.2.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة القوائم المالية التي تراجع لأول مرة أو عندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراجع آخر.

على المراجع عند التكليف بالمراجعة لأول مرة أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن [20] ص 229:

- الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية للسنة محل المراجعة.

- الأرصدة الختامية تم ترحيلها إلى قوائم هذه السنة بشكل صحيح، أو تم تعديلها إذا كان ذلك مناسبا.

- السياسات المحاسبية تم تطبيقها بثبات، و إذا تم تغييرها فإنها قد أخذت بعين الاعتبار و أفصح عنها.

2.2.2.3.2. مضمون المعيار

- في حالة القوائم المالية التي تراجع لأول مرة على المراجع مراعاة عدة أمور كالسياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة، طبيعة الحسابات و مخاطر الأخطاء الجوهرية للفترة السابقة... الخ

- في حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من طرف مراجع آخر، على المراجع الحالي فحص أوراق عمل المراجع السابق و مراعاة كفاءته و استقلاليته، و كذا دراسة طبيعة تقريره.

- في حالة عدم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فإن المراجع سيحتاج إلى إجراءات أخرى مثل:

- بالنسبة للموجودات و المطلوبات المتداولة: يمكن الحصول على بعض أدلة الإثبات كجزء من إجراءات مراجعة الفترة الحالية، مثل حسابات المدينين و الدائنين و الحقوق و الالتزامات، أما بالنسبة للمخزون فهناك عادة ضرورة لإجراءات إضافية كالإشراف على الجرد الفعلي للمخزون الحالي.

- بالنسبة للموجودات و المطلوبات غير المتداولة: يقوم المراجع باختبار السجلات المتضمنة للأرصدة الافتتاحية و الحصول على مصادقات خارجية، و في حالات أخرى قد يلجأ المراجع لإجراءات إضافية.

و بعد قيام المراجع بالإجراءات، و في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة للأرصدة الافتتاحية فإن تقرير المراجع يجب أن يتضمن [57] ص 387:

- في حالة كون الأرصدة الافتتاحية تتضمن أخطاء جوهرية مؤثرة على القوائم المالية للفترة الحالية على المراجع الحالي إعلام الإدارة و المراجع السابق، و في حالة عدم تسوية تأثير هذه الأخطاء، على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي يلاءم الحالة.

- في حالة عدم ثبات السياسات المحاسبية و عند عدم تسوية التغييرات بشكل مناسب و الإفصاح عنها بشكل ملائم، على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي يلاءم الحالة.

- في حالة كون تقرير المراجع السابق معدل، على المراجع الحالي الأخذ بعين الاعتبار تأثير ذلك على القوائم المالية للفترة الحالية و إذا كان هذا التأثير جوهري على المراجع الحالي تعديل تقريره.

3.2.3.2. المعيار رقم 520: الإجراءات التحليلية

1.3.2.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية المراجعة.

على المراجع أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط و المراجعة الشاملة لعملية المراجعة.

و تعرف الإجراءات التحليلية بأنها تحليل النسب و المؤشرات المهمة، و من ضمنها نتائج البحث للتقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها [69] ص 456.

2.3.2.3.2. مضمون المعيار

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة مع السنوات السابقة، أو مع النتائج المتوقعة (الموازنات)، أو مع المعلومات من نفس القطاع الاقتصادي.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات سواء بين عناصر المعلومات المالية فيما بينها (نسبة الأرباح إلى رقم الأعمال مثلا) أو بين المعلومات المالية و غير المالية ذات العلاقة (مثل مصاريف المستخدمين مع عدد الموظفين).

و تستعمل الإجراءات التحليلية في [72] ص 258:

- الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة

على المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال و تحديد مناطق الخطورة المحتملة.

- الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية

يعتمد المراجع على الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو كلاهما معا، و يعود اختيار الإجراءات التحليلية المناسبة إلى اجتهاد المراجع.

- الإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية المراجعة

على المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب أو في نهاية عملية المراجعة، و ذلك عندما يقوم بتكوين قراره العام حول القوائم المالية، و يساعد هذا الإجراء في تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مراجعة الأقسام التابعة بشكل منفرد أو عنصر من عناصر القوائم المالية، و تحديد العناصر التي تحتاج إلى إجراءات إضافية.

3.3.2.3.2. مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية

درجة الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية سوف يعتمد على تقدير المراجع للمخاطر الناتجة من أن هذه الإجراءات قد تشخص العلاقات كما هو متوقع منها بينما الحقيقة تشير إلى وجود أخطاء جوهرية [61] ص 147، و يعتمد المراجع على عدة عوامل لتحديد مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية كالأهمية النسبية للعنصر المعني، إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس العنصر، الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية ... الخ.

4.2.3.2. المعيار رقم 530: عينات المراجعة و إجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى

1.4.2.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات حول كيفية استعمال إجراءات المعاينة في المراجعة و غيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبار بغرض جمع أدلة الإثبات.

عند تصميم إجراءات المراجعة على المراجع أن يحدد الوسائل الملائمة لانتقاء الأصناف للاختبار بغرض جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف اختبارات المراجعة.

يمكن تطبيق المعاينة في المراجعة باستعمال طريقة المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية حسب ما يراه المراجع ملائما للحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة.

عند تطبيق المعاينة الإحصائية يمكن تحديد حجم العينة باستعمال نظرية الاحتمال أو الحنكة المهنية للمراجع، و لا يعتبر حجم العينة معيارا للتفرقة بين المعاينة الإحصائية و غير الإحصائية [69] ص 399.

2.4.2.3.2. مضمون المعيار

يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار عند تصميم العينة أهداف الاختبار و خصائص المجتمع التي ستؤخذ منها العينة و طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة و إمكانية حصول الأخطاء ...

و يقوم المراجع عند إجراء اختبار للرقابة بتقييم أولي لمعدل الخطأ الذي يتوقع أن يجده في المجتمع الذي سيختبره و مستوى مخاطر الرقابة، و إذا كان عدد الأخطاء المحتملة كبيرا يكون من الملائم إجراء فحص شامل أو استعمال عينة كبيرة الحجم.

على المراجع أن ينظر في نتائج العينة و في طبيعة و أسباب الأخطاء التي تم تحديدها و في تأثيرها الممكن على القوائم المالية و على الجوانب الأخرى للمراجعة.

ثم يقوم بإسقاط الأخطاء التي تم اكتشافها في العينة على المجتمع، و يجب أن يدرس أثر هذا الخطأ على القوائم المالية و على الجوانب الأخرى للمراجعة.

و بعدها يقوم المراجع بتقييم نتائج العينة للتأكد من كون التقييم الأولي لخواص المجتمع قد أكد أو أنه يحتاج إلى تغيير و تحسين [64] ص 519 ، و يمكن للمراجع في حالة وجوب التغيير أن يطلب من

الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة و مكامن الأخطاء المحتملة و أن يعدل تخطيط إجراءات المراجعة.

5.2.3.2. المعيار رقم 540: مراجعة التقديرات المحاسبية

1.5.2.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات لمراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، و ليس المقصود بهذا المعيار تطبيقه لفحص المعلومات المالية المستقبلية.

على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية.

و يعرف التقدير المحاسبي على أنه تقدير قيمة أحد العناصر في ظل غياب وسائل دقيقة للقياس، مثل المؤونات و الضرائب المؤجلة، و تكون إدارة المؤسسة مسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية، و التي تحتوي على إمكانية عالية لوجود أخطاء جوهرية نتيجة كونها مبنية على الاجتهاد في ظل ظروف عدم التأكد.

2.5.2.3.2. مضمون المعيار

تعتمد درجة السهولة أو التعقيد في التقدير المحاسبي على طبيعة العنصر، و يتم عمل التقديرات المحاسبية على أساس النظام المحاسبي في المؤسسة أو باستعمال معادلات مبنية على الخبرة (النسب المعيارية) [59] ص 16، و على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا في ظل الظروف المحيطة و أن الإفصاح عنه تم بشكل مناسب، و ذلك عن طريق استعمال عدة أساليب لمراجعة التقديرات المحاسبية منها [72] ص 104:

- مراجعة و اختبار الطرق المستخدمة من قبل الإدارة: و ذلك وفقا للخطوات التالية:

- تقييم البيانات و مراعاة الافتراضات التي استند إليها التقدير من حيث الدقة و الكمال و الملائمة و استمرار ملائمة المعادلة المستخدمة في تهيئة التقديرات المحاسبية.

و في حالة كون عمليات التقدير معقدة و تستلزم تقنيات متخصصة فقد يكون من الضروري على المراجع أن يستفيد من عمل خبير في إطار المعيار الدولي رقم 620.

- اختبار الاحتسابات المستعملة من حيث التعقيد و الطرق المستعملة و الأهمية النسبية للتقدير.

- مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية و التأكد من موثوقية التقدير و تسوية الفروقات.

- دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات من طرف مستوى إداري مناسب و أنها موثقة.

- استخدام تقدير مستقل: قد يرى المراجع انه من المناسب الحصول على تقدير مستقل بغرض مقارنته مع التقدير المعد من طرف الإدارة.

- مراجعة الأحداث اللاحقة: قد توفر الأحداث اللاحقة لنهاية الدورة المالية و قبل الانتهاء من عملية المراجعة أدلة إثبات تتعلق بالتقدير المحاسبي الذي قامت به الإدارة، كما قد يقلل هذا الإجراء أو يلغي الأسلوبين السابقين (**أ - ب**).

و يقوم المراجع بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا إلى معرفته بطبيعة العمل و فيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، و بسبب عدم التأكد الملازم للتقديرات المحاسبية فان تقييم الاختلافات يمكن أن يكون صعبا أكثر من خطوات المراجعة الأخرى.

6.2.3.2. المعيار رقم 550: الأطراف ذات العلاقة

1.6.2.3.2. هدف المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة و المعاملات معها بغض النظر عما إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة رقم 24 يشكل جزءا من إطار التقرير المالي.

على المراجع انجاز إجراءات المراجعة للحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة تتعلق بتحديد الأطراف ذات العلاقة و تأثير المعاملات المهمة معها على القوائم المالية و الإفصاح *.

2.6.2.3.2. المفاهيم

حسب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 24: [73] ص 206

- الأطراف ذات العلاقة: تعتبر الأطراف ذات علاقة في حالة إمكانية احد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية.

* . الإدارة هي المسئولة عن تحديد الأطراف ذات العلاقة و المعاملات معها، و يحتاج المراجع إلى مستوى معرفة متعلق بطبيعة عمل المؤسسة و القطاع الذي تنتمي إليه، و ذلك من أجل تشخيص المعاملات و الأحداث و الممارسات التي يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية.

- معاملات الأطراف ذات العلاقة: هي تحويل المصادر أو الاستعمالات بين الأطراف ذات العلاقة بغض النظر عن طلب ثمن لذلك.

3.6.2.3.2. وجود الأطراف ذات العلاقة و الإفصاح عنها

على المراجع التأكد من المعلومات التي توفرها الإدارة و المحددة لأسماء كافة الأطراف ذات العلاقة و ذلك باستعمال عدة إجراءات كفحص أوراق عمل السنة السابقة، فحص الإجراءات التي تتبعها الإدارة لتحديد الأطراف ذات العلاقة، فحص محاضر اجتماعات المساهمين و مجلس الإدارة و السجلات القانونية ذات العلاقة.

4.6.2.3.2. المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

يقوم المراجع بفحص المعلومات التي توفرها الإدارة حول المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، و عند حصوله على فهم للنظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و مخاطر الرقابة يجب على المراجع مراعاة كفاية و إجراءات الضبط على عمليات المصادقة و التسجيل الخاصة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة و خاصة التي تبدو غير عادية. [74]

5.6.2.3.2. اختبار معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة

عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة تخص هذه المعاملات.

6.6.2.3.2. إقرارات الإدارة

على المراجع الحصول على إقرارات خطية من الإدارة بخصوص اكتمال المعلومات المقدمة و الخاصة بالأطراف ذات العلاقة و ملائمة الإفصاح عنها في القوائم المالية.

7.6.2.3.2. نتائج و تقارير المراجعة

في حالة عدم استطاعة المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة و بالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف أو استنتاجه أن الإفصاح عنها في القوائم المالية غير مناسب فإن على المراجع تعديل تقريره على نحو ملائم.

7.2.3.2. المعيار رقم 560: الأحداث اللاحقة

1.7.2.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

الأحداث اللاحقة مصطلح يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الدورة المالية و تاريخ تقرير المراجعة، و الحقائق المكتشفة بعد تاريخ التقرير.

على المراجع مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على القوائم المالية و على تقرير المراجع.

2.7.2.3.2. مضمون المعيار

تتمثل الأحداث اللاحقة للمراجعة في:

- أحداث تقع لغاية تاريخ تقرير المراجع: يقوم المراجع بانجاز إجراءات مصممة للحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ التقرير و التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية قد تم تشخيصها، و عند معرفة المراجع لهذه الأحداث عليه دراسة ما إذا كانت مثل هذه الأحداث قد تم التعرف عليها و الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية [72] ص 104.

- حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع و قبل إصدار القوائم المالية: تقع مسؤولية إبلاغ المراجع بهذه الحقائق على عاتق الإدارة، و على المراجع دراسة ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلى تعديل إثر هذه الحقائق و أن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة و اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.

و في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية نتيجة هذه الظروف و أن المراجع لم يعد تقريره بعد عندئذ يجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره، و إذا كان المراجع قد أرسل تقريره إلى المؤسسة يجب عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المؤسسة بعدم إصدار القوائم المالية و تقرير المراجع المتعلق بها، و في حالة نشر القوائم المالية لاحقا يجب على المراجع اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره و ذلك بعد قيامه باستشارة قانونية [75] ص 372.

- حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية: لا يتحمل المراجع أي مسؤولية على هذه الحقائق، و في حالة علم المراجع بها يجب عليه دراسة وجود حاجة لتعديل القوائم المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة

و اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف، و إذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية و فحص الخطوات التي قامت بها الإدارة للتأكد من إعلام أي جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا بالتعديل الذي تم، ثم يقوم بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة حيث يتضمن فقرة خاصة حول موضوع التعديل و أسبابه و إشارته إلى تقريره الصادر سابقا. و في حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات الضرورية على المراجع إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في الإدارة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلا على تقريره.

و قد لا يكون من الضروري تعديل القوائم المالية و إصدار تقرير جديد في حالة قرب صدور القوائم المالية التالية، بشرط أن تتضمن هذه القوائم إفصاحا مناسبا حول الموضوع.

8.2.3.2. المعيار رقم 570: الاستمرارية

1.8.2.3.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للقوائم المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية عند تخطيط و انجاز إجراءات المراجعة و تقييم نتائجها، مع العلم أن تقرير المراجع لا يعتبر ضمانا لاستمرارية المؤسسة في المستقبل. [76]

2.8.2.3.2. ملائمة فرض الاستمرارية

على المراجع مراعاة مخاطر كون فرض الاستمرارية لم يعد ملائما هذه المخاطر تكتشف عن طريق إجراءات تأتي من القوائم المالية أو من مصادر أخرى، و من أمثلتها:

- مؤشرات مالية: الوضعية المالية للمؤسسة، ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي، عدم القدرة على السداد، عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

- مؤشرات تشغيلية: فقدان إداريين قياديين بدون استبدالهم، فقدان سوق رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.

- مؤشرات أخرى: عدم تطبيق المتطلبات القانونية و متطلبات رأس المال، دعاوي قضائية معلقة على المؤسسة و التي في حالة نجاحها لا يمكن للمؤسسة الوفاء بها، تغييرات في التشريع أو السياسات الحكومية.

3.8.2.3.2. أدلة الإثبات

يجب على المراجع في حالة وجود شك حول استمرارية المؤسسة، أن يجمع أدلة إثبات كافية و ملائمة لمحاولة التأكد من هذا الشك و بشكل مقنع، و هناك عدة إجراءات مناسبة للتأكد من فرض الاستمرارية مثل تحليل و مناقشة التدفق النقدي و الربحية مع الإدارة، و تحليل آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة فحص شروط السندات و اتفاقيات القروض، و مراعاة موقف الإدارة فيما يتعلق بطلبات الذمم المدينة غير المنفذة [59] ص 149.

4.8.2.3.2. نتائج و تقارير المراجعة

يكون المراجع أمام ثلاث حالات [62] ص 3:

- اعتبار فرض الاستمرارية ملائما: في هذه الحالة لا يقوم المراجع بتعديل تقريره، و في حالة ملائمة فرض الاستمرارية بناء على خطط الإدارة للأعمال المستقبلية على المراجع التأكد من الإفصاح المناسب لها في القوائم المالية، و في حالة عدم وجود إفصاح مناسب فعليه إبداء رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا.

- عدم إزالة الشك حول فرض الاستمرارية: في هذه الحالة على المراجع دراسة فيما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن الظروف الأساسية التي أثارت الشك، و تبين بأن هناك عدم تأكد يدل على أن المؤسسة سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة، و إذا رأى المراجع بأن هذا الإفصاح كاف فإنه يبدي رأيا غير متحفظ، و يضيف فقرة تأكيدية لمشكلة الاستمرارية، و في حالة عدم وجود إفصاح مناسب في القوائم المالية يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حسب قناعته.

- اعتبار فرض الاستمرارية غير ملائم: في هذه الحالة يقرر المراجع بأن فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية غير ملائم، و في حالة كون نتيجة الفرض غير الملائم جوهرية و شاملة بحيث تؤدي إلى جعل القوائم المالية مضللة، على المراجع إبداء رأي عكسي.

9.2.3.2. المعيار رقم 580: إقرارات الإدارة

1.9.2.3.2. هدف المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات حول استخدام إقرارات الإدارة، و الإجراءات التي يجب تطبيقها عند تقديم و توثيق إقرارات الإدارة و الإجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقديم إقرارات مناسبة، و على المراجع الحصول على إقرارات مناسبة من الإدارة.

2.9.2.3.2. اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن القوائم المالية

على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم و المصادقة على القوائم المالية بشكل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.

و في حالة ما إذا تعذر وجود أدلة إثبات أخرى كافية على المراجع الحصول على إقرارات خطية من الإدارة حول أمور ذات أهمية نسبية في القوائم المالية، و لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلا عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المراجع بأنه يمكن توفرها بشكل معقول [19] ص 417.

و على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع الأدلة الأخرى أن يستقصي أسباب ذلك.

3.9.2.3.2. توثيق إقرارات الإدارة

يقوم المراجع بحفظ إقرارات الإدارة ضمن أوراق عمله، و تكون إقرارات الإدارة في شكل مناسب حيث يحتوي على التاريخ و التوقيع من المسئولين المناسبين ممن لهم مسؤولية رئيسية في المؤسسة و النواحي المالية لها (عادة المدير التنفيذي الرئيسي و المدير المالي الرئيسي).

و في هذه الحالة يصبح تحديد لنطاق المراجعة، و عليه فان على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي.

4.2. معايير الاستفادة من عمل الآخرين و تقارير المراجعة

و تتضمن مجموعتين:

1.4.2. معايير استخدام عمل الآخرين

و تحتوي على ثلاثة معايير هي:

1.1.4.2. المعيار رقم 600: الاستفادة من عمل مراجع آخر

1.1.1.4.2. هدف ونطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات في حالة استفادة المراجع المسئول عن مراجعة القوائم المالية للمؤسسة من عمل مراجع آخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن القوائم المالية للمؤسسة *.

2.1.1.4.2. المفاهيم

جاء المعيار بالمفاهيم التالية:

- المراجع الأساسي: هو المراجع المسئول عن تقديم تقرير عن القوائم المالية لمؤسسة معينة.

- المراجع الآخر: هو المراجع الذي تتحدد مسؤوليته في تقديم تقرير حول المعلومات المالية لأحد الأجزاء و التي يستظهر ضمن القوائم المالية التي سيراجعها المراجع الأساسي [59] ص 88.

3.1.1.4.2. الموافقة على القيام بمسؤولية المراجع الأساسي

يجب على المراجع التأكد من أن مساهمته الذاتية كافية لاعتباره مراجع أساسي و ذلك عن طريق دراسة الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية التي سيقوم بمراجعتها، درجة معرفته بطبيعة عمل الأجزاء مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية التي تتم مراجعتها من قبل مراجع آخر، القيام بالإجراءات الأساسية المشار إليها في المعيار.

4.1.1.4.2. إجراءات المراجع الأساسي

على المراجع الأساسي: [77]

- مراعاة الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة الخاصة به.

- تنفيذ إجراءات تأكد بأن عمل المراجع الآخر ملائم لأغراض المراجع الأساسي.

- إعلام المراجع الآخر بمتطلبات الاستقلالية لكل من المؤسسة و الجزء، مجال الاستفادة من عمل المراجع الآخر و تقاريره، و المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة و المراجعة و تقديم التقارير.

* . لا يعالج هذا المعيار حالة تعيين مراجعين آخرين كمراجعين مشاركين، و لا يعالج علاقة المراجع الحالي مع المراجع السابق.

- دراسة النتائج العامة لعمل المراجع الآخر و توثيق أعماله.

5.1.1.4.2. التعاون بين المراجعين

يجب أن يتعاون المراجع الآخر مع المراجع الأساسي لمعرفة السياق الذي يستفيد منه كل مراجع.

6.1.1.4.2. اعتبارات إعداد التقرير

عندما لا يستطيع المراجع الأساسي الاستفادة من عمل المراجع الآخر و لم يتمكن من إنجاز إجراءات إضافية، يجب على المراجع الأساسي إبداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيود حول نطاق المراجعة، و في حالة قيام المراجع الآخر بإصدار(أو نية إصدار) تقرير معدل، على المراجع الأساسي تقدير أهمية ذلك على تقريره.

7.1.1.4.2. توزيع المسؤولية

من الضروري أن يتضمن تقرير المراجع الأساسي إشارة واضحة إلى اعتماده على تقرير المراجع الآخر و حجم جزء القوائم المالية التي تم مراجعتها من قبل هذا الأخير [78] ص 68.

2.1.4.2. المعيار رقم 610: مراعاة عمل المراجعة الداخلية

1.2.1.4.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات للمراجعين الخارجيين لمراعاة عمل المراجعة الداخلية، و لا يدخل ضمن نطاق المعيار حالات قيام موظفين من المراجعة الداخلية بمساعدة المراجع الخارجي في تنفيذ إجراءات المراجعة الخارجية.

يجب على المراجع الخارجي مراعاة فعاليات المراجعة الداخلية و تأثيراتها -إن وجدت- على إجراءاته، حيث أن بعض الأجزاء من عمل المراجعة الداخلية قد يكون مفيدا للمراجع الخارجي.

- مفهوم المراجعة الداخلية: هي فعالية تقييمية مقامة ضمن المؤسسة بغرض خدمتها، و من ضمن وظائفها اختبار و تقييم و مراقبة ملائمة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي و فعاليتهما [64] ص 76.

- نطاق و أهداف المراجعة الداخلية: يتباين نطاق و أهداف المراجعة الداخلية تبعا لحجم و هيكلة المؤسسة، و تتضمن فعاليات المراجعة الداخلية واحدا أو أكثر من العناصر التالية [73] ص 191:

- مراجعة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي.

- اختبار المعلومات المالية و التشغيلية، و مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات و كفاءتها و فعاليتها.

- مراجعة الالتزام بالقوانين و الأنظمة و المتطلبات الخارجية الأخرى.

2.2.1.4.2. العلاقة بين المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي

إن دور و أهداف المراجعة الداخلية تختلف عنها في المراجعة الخارجية، و مع ذلك فان عمل المراجعة الداخلية قد يكون مفيدا في تحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة الخارجية، و هذا بمراعاة عدم قدرة المراجعة الداخلية على الوصول إلى نفس درجة الاستقلالية المطلوبة في المراجعة الخارجية.

3.2.1.4.2. الفهم و التقييم الأولي للمراجعة الداخلية

يجب أن يحصل المراجع الخارجي على فهم كاف لفعاليات المراجعة الداخلية لغرض مساعدته في التخطيط لمهمته و تطوير منهاج فعال لتنفيذها، كما يجب على المراجع الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة المراجعة الداخلية و ذلك في حالة ظهور دلائل تشير بأن المراجعة الداخلية مناسبة للمراجع الخارجي في مجالات محددة (اختصار إجراءات المراجع الخارجي).

4.2.1.4.2. توثيق الاتصال و التنسيق

يجب أن يتوفر تنسيق كاف بين المراجع الخارجي و المراجعة الداخلية من حيث توقيت الإجراءات مستويات الاختبار، طرق اختيار العينات ...، و يكون تبادل للمعلومات بين الطرفين مهم جدا لتفعيل التنسيق، كما يجب توثيق العمل و التقارير المنجزة و إجراءات المراجعة.

5.2.1.4.2. تقييم و اختبار عمل المراجعة الداخلية

عندما ينوي المراجع الخارجي الاستفادة من عمل معين للمراجعة الداخلية، يجب عليه تقييم و اختبار هذا العمل للتأكد من كفايته و ملاءمته لأغراض مهمته.

3.1.4.2. المعيار رقم 620: الاستفادة من عمل خبير

إن ثقافة المراجع و خبرته تساعدانه على أن يكون ملم بأمور عمله بشكل عام، لكنه لا يتوقع أن يكون كالشخص المزاول و المحترف لمهن أخرى كالخبير القضائي، الخبير في شؤون التأمين، المهندس...

1.3.1.4.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات للاستفادة من عمل خبير كدليل إثبات، و عند الاستفادة من عمل خبير، على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن مثل هذا العمل كاف لأغراض عملية المراجعة.

الخبير هو شخص طبيعي أو معنوي يمتلك مهارة خاصة و معرفة و خبرة في مجال معين غير مجال اختصاص المراجع، و قد يكون الخبير مكلفا أو موظفا من قبل المراجع أو الإدارة [59] ص 80.

2.3.1.4.2. تحديد الحاجة للاستفادة من عمل خبير

هناك عمليات محددة يحتاج المراجع فيها للاستفادة من عمل خبير، مثل تقييم أنواع معينة من الأصول تحديد كمية أو حالة بعض الأصول، قياس العمل المنجز للأصول قيد التنفيذ، تحديد المبالغ باستخدام تقنيات أو طرق متخصصة، و الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات و القوانين و الأنظمة.

و عند تحديد الحاجة للاستفادة من عمل خبير على المراجع مراعاة الأهمية النسبية للعنصر المعني و مخاطره و كمية و نوعية أدلة الإثبات المتوفرة.

3.3.1.4.2. كفاية و موضوعية الخبير

على المراجع تقييم الكفاءة المهنية للخبير، و ذلك بمراعاة الشهادات المهنية و ترخيص المزاولة و الخبرة و السمعة في مجال عمله، كما يجب على المراجع تقدير موضوعية الخبير و مدى استقلاليته عن المؤسسة.

4.3.1.4.2. نطاق عمل الخبير

على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة تفيد بأن نطاق عمل الخبير كاف لغرض المراجعة، و يتم ذلك عن طريق فحص بنود تكليف الخبير و أهداف و نطاق عمله.

و إذا لم يجد المراجع هذه الأمور بشكل واضح في التعليمات المرسلة للخبير، قد يحتاج للاتصال المباشر به بغرض الحصول على أدلة إثبات بهذا الصدد [62] ص 8.

5.3.1.4.2. تقييم عمل الخبير

على المراجع تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية رهن المراجعة و هذا يشمل تقدير كون نتائج التقرير قد تم انعكاسها بشكل مناسب على القوائم المالية أو كونها تدعم تأكيدات القوائم المالية إضافة إلى مصدر المعلومات المستخدمة و الطرق المستخدمة.

في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية و ملائمة وأن هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، على المراجع البت في هذا الأمر عن طريق مناقشة الأمر مع الخبير و المؤسسة أو تطبيق إجراءات إضافية بما في ذلك استخدام خبير آخر أو تعديل التقرير.

6.3.1.4.2. الإشارة إلى الخبير في تقرير المراجع

إذا أصدر المراجع تقريرا غير معدل يجب عليه عدم الإشارة إلى عمل الخبير لكي لا يساء فهمه بأنه تحفظ أو فصل في المسؤولية.

إذا قرر المراجع إصدار تقرير معدل استنادا لنتائج عمل الخبير، فإنه من الملائم في بعض الحالات أن يقوم بشرح طبيعة التعديل و الإشارة إلى عمل الخبير بعد موافقة هذا الأخير، و في حالة عدم الحصول على الموافقة و اعتقاد المراجع بأن الإشارة للخبير ضرورية على المراجع طلب استشارة قانونية.

2.4.2. انتهاء عملية المراجعة و التقرير عنها

و تحتوي على ثلاثة معايير:

1.2.4.2. المعيار رقم 700: تقرير المراجع حول القوائم المالية

1.1.2.4.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات حول شكل تقرير المراجع المستقل نتيجة لمراجعته القوائم المالية لمؤسسة ما.

على المراجع فحص و تقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات و التي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول القوائم المالية، و يجب أن يحتوي تقرير المراجع على رأي مكتوب واضح حول القوائم المالية.

2.1.2.4.2. العناصر الأساسية في تقرير المراجع

يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية التالية [70] ص 120:

- عنوان التقرير: يجب أن يحتوي تقرير المراجع على عنوان مناسب له لتمييزه عن التقارير الأخرى.

- الجهة التي يوجه إليها التقرير: و ذلك حسب متطلبات ظروف التكليف و الأنظمة المحلية لكل بلد.

- الفقرة التمهيدية (الافتتاحية): يوضح المراجع في هذه الفقرة القوائم المالية الخاضعة للمراجعة و الفترة المغطاة بها، و كذا توضيح مسؤولياته و مسؤوليات الإدارة.

- فقرة النطاق: يصف المراجع فيها نطاق عمله، و ذلك بالنص على أن عملية المراجعة قد تم انجازها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، كما تتضمن هذه الفقرة التخطيط لعملية المراجعة و أساليب تنفيذها.

و يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها قد تضمنت عمليات الفحص و تقييم المبادئ المحاسبية و التقديرات المحاسبية المستعملة في إعداد القوائم المالية، و تقييم طريقة عرض هذه القوائم بشكل عام.

- فقرة الرأي: يدرج المراجع في هذه الفقرة و بشكل واضح رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية و عادلة (تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا لإطار التقارير المالية *، إضافة إلى إشارته فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

و في حالة توزيع تقرير المراجع بشكل واسع خارج البلد الأصلي، يوصى بأن يشير المراجع في تقريره إلى معايير البلد الأصلي لمساعدة مستخدمي التقرير على فهم أفضل له.

- تاريخ التقرير، عنوان و توقيع المراجع: يجب أن يكون التقرير مؤرخا بتاريخ إكمال عملية المراجعة و عنوان المراجع (المدينة عادة) و توقيعه الخاص أو توقيع مؤسسة المراجعة حسب ما هو مناسب.

* . يحدد إطار التقارير المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة و القواعد الصادرة عن الهيئات المهنية و التطور في الممارسات الهامة عبر البلد، مع أخذ التشريعات المحلية بعين الاعتبار، و يشير التقرير الذي استندت إليه القوائم المالية باستعمال عبارات مثل (وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة- المعايير الوطنية).

2.1.2.4.2. تقرير المراجع

يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المراجع بأن القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية و عادلة و وفقا لإطار التقارير المالية المعنية، و هذا لا يمنع من الإشارة ضمنيا إلى أن أي تغييرات في المبادئ المحاسبية و طرق تطبيقها قد تم تحديدها و الإفصاح عنها.

3.1.2.4.2. التقارير المعدلة

يعتبر تقرير المراجع معدلا في الحالات التالية: [67]

- الأمور التي لا تؤثر على رأي المراجع: قد يعدل المراجع تقريره بإضافة فقرة توكيدية لأمر ما * تكون بعد فقرة الرأي و التي لا تؤثر على رأي المراجع.

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

4.1.2.4.2. الرأي المتحفظ

يتم إبداء رأي متحفظ كاستثناء لتأثيرات الأمر الذي يتعلق بالتحفظات، و التي تكون عبارة عن اختلاف مع الإدارة أو تحديد للنطاق بشكل ليس جوهري و شامل.

5.1.2.4.2. عدم إبداء الرأي

لا يقوم المراجع بإبداء الرأي إذا كان الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهريا و شاملا و بدرجة لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة.

6.1.2.4.2. الرأي المعاكس (السلبي)

يتم إبداء الرأي السلبي إذا كان تأثير الاختلاف مع الإدارة هاما و شاملا للقوائم المالية لدرجة أن التحفظ وحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف في القوائم المالية.

---

* . تكون هذه الأمور التوكيدية مبنية على أفعال أو أحداث مستقبلية ليست تحت السيطرة المباشرة للمؤسسة كفرض الاستمرارية.

** . هذه الظروف هي:

- قيود على نطاق المراجعة و التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي.
- وجود اختلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة و طرق تقييمها، أو ملائمة الإفصاح في القوائم المالية، و التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ أو رأي معاكس.

و في كل الحالات (عدا الرأي غير المتحفظ) على المراجع أن يوضح كافة الأسباب الجوهرية لرأيه و بيان الآثار الكمية لهذه الأسباب على القوائم المالية – إذا أمكن ذلك عمليا –.

7.1.2.4.2. الظروف التي قد تؤدي إلى إصدار رأي آخر عدا الرأي غير المتحفظ

- قيود على النطاق: في حالة وجود تقييد على نطاق المراجعة (من المؤسسة أو بسبب الظروف) على المراجع إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي، كما يجب أن يصف تقرير المراجع التقييد و يشير إلى التسويات الممكن إجراءها على القوائم المالية والتي قد تكون ضرورية فيما لو أن التقييد لم يكن موجودا.

- الاختلاف مع الإدارة: في حالة وجود اختلافات جوهرية مع الإدارة حول السياسات المحاسبية المختارة أو طرق تطبيقها أو ملائمة الإفصاح، على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي. [62] ص 10

2.2.4.2. المعيار رقم 710: المقارنات

1.2.2.4.2. هدف المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمقارنات و على المراجع التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

2.2.2.4.2. الأرقام المتناظرة

يقصد بها المبالغ و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة و المندرجة ضمن القوائم المالية للفترة الحالية و تشكل جزء منها و هي معدة لتقرأ حسب علاقتها بأرقام الفترة الحالية [59] ص 115.

- مسؤوليات المراجع: يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسب، علما بأن إجراءات مراجعة الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، و ذلك بالتأكد من صحة عرض الأرقام المتناظرة و ملائمة تصنيفها.

- تقديم التقارير: ينصب تقرير المراجع على القوائم المالية ككل و من ضمنها الأرقام المتناظرة، و لا يحتوي التقرير على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة إلا في ظروف معينة هي:

- تقرير المراجعة عن الفترة السابقة يتضمن رأي غير سليم و أن التعديل لم يتم.

- اكتشاف أخطاء جوهرية في الفترة الحالية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة و التي تم إصدار تقرير نظيف عنها، و ذلك مع مراعاة المعيار الدولي رقم 560.

على المراجع في مثل هذه الظروف إضافة فقرة توكيدية آو تعديل التقرير حسب ما هو مناسب.

- المراجع الجديد –متطلبات إضافية-:

- القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها من طرف مراجع آخر: تعود إمكانية الإشارة إلى تقرير المراجع السابق إلى التشريعات في كل بلد، و في حالة الإشارة إلى عمل المراجع السابق على المراجع الحالي أن يدرج في تقريره هذه الحقيقة و نوعية الرأي الصادر و سببه و تاريخه.
- القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها: على المراجع الحالي أن يبين في تقريره أن الأرقام المتناظرة لم تتم مراجعتها، و إذا كانت هذه الأخيرة من وجهة نظر المراجع خاطئة بشكل جوهري على المراجع أن يطلب من الإدارة تعديلها، أو تعديل تقريره في حالة رفض الإدارة لطلبه.

3.2.2.4.2. القوائم المالية المقارنة

يقصد بها المبالغ و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة و المندرجة لأغراض المقارنة مع القوائم المالية للفترة الحالية و لكنها لا تشكل جزء منها [75] ص 363.

- مسؤوليات المراجع: يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسب، و عليه التأكد من أن السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، و أن الأرقام المعروضة في القوائم المالية المقارنة تتفق مع المبالغ و الإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة.

- تقديم التقارير: على المراجع إصدار تقريره بالشكل الذي يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات و إذا كان رأيه حول القوائم المالية للفترة السابقة مختلف عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقا على المراجع أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لذلك في فقرة توكيدية.

- المراجع الجديد –متطلبات إضافية-:

- القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها من طرف مراجع آخر: قد يقوم المراجع السابق بإعادة إصدار تقرير حول الفترة السابقة، أو يشير المراجع الحالي في تقريره إلى أن الفترة السابقة قد تم مراجعتها من طرف مراجع آخر إضافة إلى إشارته إلى نوعية الرأي الصادر و تاريخ التقرير السابق.

و قد يلاحظ المراجع الحالي أن المراجع السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية، فعلى المراجع الحالي أن يناقش الأمر مع الإدارة، و بعد حصوله على تفويض منها يتصل بالمراجع السابق و يقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة.

و إذا لم يوافق المراجع السابق على هذه الاقتراحات، يجب على المراجع الحالي الإشارة إلى ذلك في الفقرة التمهيدية لتقريره.

- القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها: على المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره و إذا رأى المراجع أن القوائم المالية للفترة السابقة تحتوي على أخطاء جوهرية عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره بشكل مناسب إذا رفضت الإدارة القيام بذلك.

3.2.4.2. المعيار رقم 720: المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها

1.3.2.4.2. هدف و نطاق المعيار

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات حول مراعاة المراجع للمعلومات الأخرى * في وثائق تحتوي على قوائم مالية و التي لا يوجد للمراجع التزام حولها.

يجب على المراجع قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أي تناقضات جوهرية في القوائم المالية.

* . المعلومات الأخرى حسب هذا المعيار هي المعلومات المالية و غير المالية الأخرى المدرجة في التقرير السنوي، و الذي تصدره المؤسسة عادة في شكل وثيقة تتضمن قوائمها المالية التي تم مراجعتها مع تقرير المراجع حولها.

2.3.2.4.2. مضمون المعيار

يجب أن يحصل المراجع على المعلومات الأخرى في وقت مناسب أي قبل تاريخ تقريره، و لا توجد أي مسؤولية معينة على المراجع لتحديد كون المعلومات الأخرى قد تم إظهارها بشكل مناسب.

- التناقضات الهامة: في حالة تحديد المراجع لتناقضات هامة بعد قراءته للمعلومات الأخرى عليه تحديد فيما إذا كانت هذه المعلومات آو القوائم المالية في حاجة إلى تعديل.

و في حالة وجود ضرورة لتعديل القوائم المالية و رفضت المؤسسة القيام بهذا التعديل يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو عكسي.

و في حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى و رفضت المؤسسة القيام بهذا التعديل يجب على المراجع دراسة تضمين تقريره بفقرة توكيدية لهذا الأمر شارحا التناقض الهام، و اتخاذ إجراءات أخرى كعدم إبداء الرأي، الانسحاب من المهمة، الحصول على استشارة قانونية .... [63] ص 265

- أخطاء جوهرية بالحقائق: قد يطلع المراجع عند قراءة المعلومات الأخرى على خطأ جوهري واضح للحقائق، أي أن هذه المعلومات التي لا علاقة لها بالأمور الظاهرة في القوائم المالية التي تم مراجعتها قد تم بيانها و عرضها بشكل خاطئ، و في هذه الحالة على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة و عندما لا يزول هذا الشك على المراجع أن يطلب من الإدارة بأن تتشاور مع طرف ثالث مؤهل كالمستشار القانوني للمؤسسة.

- توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع: على المراجع في هذه الحالة القيام بقراءة المعلومات الأخرى بأسرع فرصة ممكنة، و في حالة اكتشافه وجود تناقض هام أو إدراكه بوجود خطأ جوهري بالحقائق فإن على المراجع دراسة فيما إذا كانت القوائم المالية التي قام بمراجعتها في حاجة إلى إعادة نظر، أو المعلومات الأخرى في حاجة إلى إعادة نظر (إعلام المعنيين بهذا القرار) [59] ص 58.

و في حالة رفض الإدارة إعادة النظر في المعلومات الأخرى يجب على المراجع دراسة اتخاذ إجراء مناسب كإعلام مستويات أعلى في إدارة المؤسسة خطيا أو الحصول على استشارة قانونية.

خلاصة

من خلال هذا الفصل نجد أن المعايير الدولية للمراجعة هي إطار متجانس و قابل للتطبيق من قبل المستويات المهنية الدولية، و التي لا تتعارض بالمرة مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية و لا تمنع أية دولة من إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها من ناحية أخرى.

و جاءت هذه المعايير لتقليل التفاوت و تضييق الهوة بين الممارسات المهنية و الأطر النظرية للمراجعة بين الدول، و ذلك عن طريق تقديم معايير أو أدلة دولية (غير إجبارية) تلقى القبول العام و تخدم مصلحة المراجعين و المستفيدين من أعمالهم على حد السواء.

و قد نابت لجنة المعايير الدولية للمراجعة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في إصدار المعايير الدولية للمراجعة، و تم إصدارها حسب تسلسلها الزمني و وفقا للأهمية النسبية لكل معيار، ثم تولى مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية تعديل المعايير القديمة و إصدار معايير جديدة حسب المتطلبات المهنية، و توسع مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية في نشاطه فأصبح يصدر – إضافة إلى المعايير الدولية للمراجعة (200-899) - هيكلا متكاملا لمعايير الفحص (2000-2699) و التأكيد (3000-3699) و الخدمات ذات العلاقة (4000-4699)، بالإضافة إلى بيانات الممارسة لكل من المراجعة (1000-1999) و الفحص (2700-2999) و التأكيد (3700-3999) و الخدمات ذات العلاقة (4700-4999).

و في ظل الظروف الراهنة و التي تلزم جميع الدول بالخروج من عزلتها و التفتح على العالم الخارجي، زاد الاهتمام بالمعايير الدولية للمحاسبة و المراجعة، و صار من الضروري الأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للمراجعة من طرف كل دولة تريد اقتحام الأسواق العالمية و ذلك لما يميز هذه المعايير من تسهيل لعملة التواصل و الاستفادة من المعلومات (الموحدة) و تقليل التكلفة و الوقت اللازم للترجمة و تعديل تقارير المراجعين.

و الجزائر كغيرها من الدول تسعى للانفتاح على الأسواق العالمية، و ما تبني النظام المحاسبي المالي الجديد المعتمد (في إطاره النظري) على المعايير الدولية للمحاسبة إلا دليل على سعي الجزائر إلى تقليل التفاوت بينها و بين مختلف أنظمة المحاسبة و المراجعة العالمية.

الفصل 3

تطور المراجعة الخارجية و واقعها في الجزائر

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية، و التطرق إلى الجانب الدولي لها عن طريق استعراض المعايير الدولية للمراجعة، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و واقعها و الآليات التي تحكم هذه المهنة.

في الجزائر - و مثل مختلف الدول- يوجد إطار عام يحكم مهنة المراجعة الخارجية القانونية، و ذلك رغم أن المراجعة الخارجية في الجزائر مفهوم حديث من الناحية التشريعية، حيث أن المشرع الجزائري أصدر القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991 لتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و يتم مزاولة هذه المهن تحت مواد قانونية تضبط ظروف العمل من كل الجوانب.

وتحتاج المراجعة الخارجية كمهنة إلى توافر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من طرف الممارسين،حيث أن المراجع الخارجي (محافظ حسابات، خبير محاسب) هو الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات مؤسسات متعددة، مختلفة في طبيعتها ونشاطها وحجمها وشكلها القانوني، وقد يقوم في البعض من الأحيان بتكليف من إدارة المشروع بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف معاونة الإدارة في بعض القرارات المبينة على توصياته.

والمراجع الخارجي كغيره من مزاولي المهن المختلفة له حقوق وعليه التزامات، وهو مسئول أمام جهات مختلفة.

1.3. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و تنظيم المهنة

نستعرض من خلال هذا المبحث مختلف المراحل التي مرت بها المراجعة الخارجية في الجزائر بالإضافة إلى القواعد المنظمة للمهنة و المهنيين في مجال المراجعة الخارجية.

1.1.3. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر

نستعرض مراحل تطور المراجعة في الجزائر من خلال تناول المحطات التاريخية التي مرت بها و ذلك بإبراز وضعيتها تجاه الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية، حيث تم اعتماد ثلاثة مراحل أساسية لتقديم المراجعة في الجزائر تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية موضوع المراجعة من إصلاحات.

و بالتالي فقد تم تقسيم تطور المراجعة الخارجية في الجزائر إلى ثلاثة مراحل، بالإضافة إلى التطرق إلى الإطار القانوني الذي يحكم المراجعة (الخارجية و الداخلية)، و ذلك كما يلي:

1.1.1.3. الفترة بين 1969-1980

بدأ التأريخ للمراجعة الخارجية في الجزائر في سنة 1969 [79] ص 10، و تحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية [80] ص 27، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، حيث جاء في المادة رقم 38 من الأمر رقم 107/69 ما يلي [81]:

« يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم ».

و صدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة: الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

- مراقبون عامون للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشون ماليون.
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تكرس أيضا في المهام الموكلة لموظفي الحسابات و المتمثلة في:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية و مالية سواء كانت مباشرة و غير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة، فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام و نزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير وتقيم نوعية التسيير المالي و التجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة.
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية.
- ضمان انتظام و نزاهة الجرد و حسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية لكل مؤسسة.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي [82] ص 97:

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم من جهة، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية و تنامي حجمها من جهة ثانية، وكذا استخدام أشخاص أقل كفاءة.
- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه.

- إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة و ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة و الذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات و المشار إليهما أعلاه، حيث أعطى القانون 80 – 05 لمجلس المحاسبة [83] ، الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

و منه أصبحت مهنة محافظة الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا.

و بقيت المراجعة الخارجية مقتصرة على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، و كان دورها مقتصرا في رقابة المراجعين من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر بتاريخ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة و الخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعينهم من الخبراء المرخصين بذلك [83] ص 56.

2.1.1.3. الفترة 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب و أساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن 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 المراجعة الخارجية، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم05/80 المؤرخ في 1980/30/10 [85] ص 1507، المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة ، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ».

و انحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة [82] ص 99:

- مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين و حماية الاجتماعيين.
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.

3.1.1.3. فترة ما بعد الإصلاحات

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج و احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات [86] ص 109.

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

و تجدر الإشارة إلى وجود مشروع قانون جديد يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و لعل أهم ما جاء به هذا المشروع من تغييرات: وزارة المالية هي الهيئة المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية، السماح للأجانب بالعمل في المجال، استحداث منظمة وطنية للخبراء المحاسبين و غرفة وطنية لمحافظي الحسابات و منظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين تكون كلها تحت وصاية مجلس وطني تابع لوزارة المالية، استحداث لجنة لمراقبة النوعية (جودة المراجعة) ....

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

- الإطار القانوني للمراجعة الداخلية

- تنص المادة 40 من القانون 01/88 على أنه « يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسيرها » [87] ص 108

- تنص المادة 40 من القانون 01/91على « أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ » [88] ص 112

- الإطار القانوني للمراجعة الخارجية

- نصت المواد رقم 27 إلى غاية 48 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 على شخص محافظ الحسابات مهامه و شروط تعينه و حالات التنافي ثم حقوقه [88] ص 651.

- تناول المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [89] ص 5.

2.1.3. تنظيم مهنة المراجعة الخارجية القانونية في الجزائر

تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة المراجعة و المحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة، فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء القانون 91 – 08 الذي قام بإصدار تشريعات و أحكام متعلقة بالمهن الثلاثة (المحاسب المعتمد و الخبير المحاسب و محافظ الحسابات)، و سنعرض التشريعات التي نظمت هذه المهنة على حسب صدورها و إعطاء الخصائص التي ميّزت المراجعة الخارجية في الجزائر.

1.2.1.3. مفهوم المراجع الخارجي القانوني

هناك عدة تعاريف للمراجع الخارجي القانوني (محافظ الحسابات) كما يلي [82] ص 93:

1.1.2.1.3. حسب القانون التجاري

حسب المادة 715 مكرر 4 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، فإن المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) يعرف كما يلي [90] ص 184:

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني ، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها ".

2.1.2.1.3. حسب القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991

تنص المادة 27 من هذا القانون على أنه يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات و الهيئات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، و كذا لدى الجمعيات و التعاضدية الاجتماعية و النقابات. [88]

و يمكن القول أن المراجع القانوني أو محافظ الحسابات هو الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة انتظام الحسابات والقوائم المالية للشركة، وطبقا للمادة 06 من قانون 91- 08 المؤرخ في27 أفريل 1991 المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر [91] ص 51.

و بالتالي فقد فرض المشرع على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة، مكلفة أساسا بالتصديق على صحة و دقة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، دون التدخل في تسيير المؤسسة." [92] ص وبناءا على ذلك، تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة -حسب المادة 678 من القانون التجاري - بتعيين، لمدة ثلاث سنوات، محافظ للحسابات - أو أكثر - مع إمكانية تجديد مدة توكيل المراجع لمرة واحدة.

2.2.1.3. خصائص المراجع الخارجي

يتمتع المراجع الخارجي القانوني بعدة خصائص هي [93] ص 60-63:

1.2.2.1.3. الاستقلالية و الموضوعية - Indépendance & Objectivité

يجب أن يكون المراجع الخارجي في المؤسسة بمثابة الحكم،حتى يتسنى للمراجع من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك -عند تنفيذ المراجعة- أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته و موضوعيته.

و أمام هذه الوضعية، فالمراجع يمتنع عن تنفيذ المراجعة في المؤسسات التي يرى فيها فائدة و التي قد تشوِّه نتائج مهمته، فالعلاقات الشخصية و غيرها تمنع المراجع من الإعلان عن الملاحظات و التجاوزات و كذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة، و يكفي أن نشير إلى المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 التي تنص في إحدى بنودها على:

" عدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب، إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت."

إضافة إلى ذلك، و دائما في إطار مراجعة المؤسسة، فقد يقوم المراجع بمهام أخرى في المؤسسة كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي الخ... ، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة و التدقيق، فالقانون يمنع من محافظ الحسابات ما يلي [94]:

- مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة و مراجعة حساباتها.

- شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

2.2.2.1.3. الكفاءة المهنية – Compétence Professionnelle

المراجعة الخارجية القانونية تستدعي من المراجع تنفيذ المهمة بكل اهتمام و دقة بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم و القرار النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهمته لابد أن يتوفر على [94]:

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.

- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري و التطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات [94].

و بهذه الكفاءات * يتحمل المراجع كل المسؤولية في أعماله و تصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة و مصادر علمية و قانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

3.2.2.1.3. سر المهنة – Secret Professionnel

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل، فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يَطَّلِعُ و يكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات و معلومات سرية خاصة بالمؤسسة، غير أنه ليس على المراجع استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان و المحافظة عليها إلا إذا ألزم القانون عكس ذلك.

وبالإضافة إلى ذلك، فالمراجع ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات، لكل المعنيين: كالشركاء و المساهمين؛ وكيل الجمهورية و لكل من يهتم بالحالات الشاذة و غير العادية للمؤسسة، التي يمكن أن يصادفها المراجع أثناء تنفيذ مهمته [95] ص 41.

4.2.2.1.3. العلاقة مع زملاء المهنة

إن تصرف المراجع مع الآخرين من نفس المهنة يكون، كما يريد أن يتصرف الآخرين معه أي:

بالصراحة؛ الصدق؛ اللطف؛ الاعتبار و الاحترام، لذلك فإن أغلب المشاكل التي يصادفها المراجع الخارجي تكون في حالة استبدال مراجع بآخر داخل نفس المؤسسة، فهذا التغيير يتطلب من المراجع الثاني بعض الشروط لقبول طلب توكيله، لمهمته، ومن بين هذه الشروط ما يلي [96]:

- التأكد من أن لا تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون أو للقواعد المعتمدة.

- إطلاع الزميل (المراجع السابق) بالطلب الموجه إليه، برسالة بريدية مسجلة.

* . إن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بالمراجعة الخارجية، حيث تتعدد و تتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة و التحكم أكثر في عمليات المراجعة، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل و التنظيم المعمول به.

3.2.1.3. شروط الالتحاق بالمهنة

تحكم مهنة المراجع الخارجي شروط للالتحاق بالمهنة، و المبينة في المادة (6) من القانون رقم (91 – 08) المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بالمهنة، ويمكن تلخيصها فيما يلي [82] ص 101:

1. توفر الشهادات المشترطة قانون: و المتمثلة في الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ثم إجراء تربص أو تدريب علمي لمدة سنتين مكملاً للعملية التعليمية، و بعد انتهاء فترة التربّص يتم إجراء امتحانات (كتابية و شفوية) لقياس مدى تفهم المرشح و استيعابه لهيكل المعرفة المهنية المتخصصة و مدى تفهمه لظروف و بيئة الممارسة المهنية و مدى امتلاكه للمهارات اللاّزمة لأداء واجباته المهنية و مدى مقدرته على إصدار حكم مهني سليم فيما يقابله من مشاكل مهنية.

2. الجنسية الجزائرية.

3. التمتع بكل الحقوق المدنية.

4. أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية.

5. التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: و ذلك للحصول على الاعتماد و الذي يعني اعترافا قانونيا بالمهنة.

6. تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليميا.

4.2.1.3. مهمة المراجع الخارجي القانوني

للمراجع الخارجي مجموعة من المهام و ذلك حسب المادة 28 من القانون رقم 91-08، حيث حددت المادة مهام المراجع الخارجي القانوني كما يلي [94]:

- التأكد من مصداقية و صحة الحسابات السنوية، التي يجب أن تعكس صورة حقيقية لعمليات الدورة، إضافة إلى فحص الحالة المالية و أصول المؤسسة.
- التدقيق و التنسيق بين الحسابات السنوية و المعلومات المُدوَّنة في تقارير التسيير، التي يعدها المسئولين لفائدة المساهمين؛ الشركاء؛ البنوك؛ الخ....
- إطلاع المسئولين أو الجمعية العامة عن كل النقائص، التي تعرف عليها المراجع، و التي تعرقل الاستمرار العادي لنشاط المؤسسة.

2.3. الخصائص المتعلقة بالمراجع الخارجي في الجزائر

هناك عدة خصائص تحكم عمل المراجع الخارجي القانوني، هذه الخصائص تمثل تنظيم المهنة على أساس القوانين الجزائرية.

1.2.3. تعيين وعزل المراجع الخارجي

يتم تعيين وعزل المراجع الخارجي القانوني كما يلي:

1.1.2.3. تعيين المراجع الخارجي

إن تعيين المراجع الخارجي يختلف حسب الشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة، و يعين المراجع الخارجي القانوني في المؤسسات و شركات الأموال سواء كانت فردية أو جماعية، أي شركات المساهمة (SPA)، الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) و الشركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL).

1.1.1.2.3. بالنسبة للمنشآت الفردية

يعتبر المراجع و كيلا عن أصحاب المشروع و تربطه علاقة الوكيل بالموكل، وبصفته هذه يجب أن يعرف على وجه الدقة موضوع العمل الموكل إليه، و لهذا يجب أن يكون الاتفاق بين الوكيل و الموكل كتابة تحدد حدود عمله على وجه الدقة و حتى لا يسأل مستقبلا عن أي خطا أو غش لم يكشفه نتيجة قيامه بعملية المراجعة كما يحدد في خطاب التحقيق هل يقتصر على أعمال المراجعة فقط أم ستسبقها أعمال محاسبية [91] ص 54.

2.1.1.2.3. بالنسبة لشركات الأموال

يتم تعيين المراجع بواسطة الأطراف الآتية:

- التعيين بواسطة الجمعية العامة التأسيسية: المؤسسون هم مجموعة الأشخاص الذين قاموا بالتفكير في إنشاء شركة مساهمة تمارس أحد الأنشطة الاقتصادية، و قاموا بجميع الدراسات و التصرفات بعد ذلك حتى تسجيل الشركة والموافقة عليها من قبل مراقب الشركات ثم يتم طرحها للاكتتاب، و تقوم بانتخاب مجلس الإدارة الأول للشركة و في نفس الوقت تعين مراجع خارجي في حدود الشروط المنصوص عليها قانونيا.

- التعيين من طرف الجمعية العامة للمساهمين: الجمعية العامة للمساهمين هي مجموعة الأشخاص المكتتبين في أسهم الشركة بما فيهم المؤسسين و التي تعقد جلساتها سنويا، ويقوم أعضاء الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها العادي السنوي بتعيين مراجع خارجي.

طبقا للمادة 715 مكرر (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 27 أفريل 1993) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة - باستثناء أي تدخل في التسيير- في التحقيق في الدفاتر و السجلات المالية و المحاسبية للمؤسسة و في مراقبة انتظام حساباتها و صحتها. كما يقوم المراجع المعين بالتحقيق في صحة المعلومات المقدمة لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها.

- التعيين من قبل مراقب الشركات: إذا ما أهملت الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة للمساهمين تعيين المراجع الخارجي، أو إذا اعتذر هذا الأخير و امتنع عن العمل، على مجلس الإدارة أن يقدم لمراقب الشركات ثلاث أسماء مراجعين حسابات لاختيار مراجع أو أكثر [6] ص 123.

يمكن القول أن تعيين المراجع الخارجي في وقت مبكر له مزايا عديدة بالنسبة للمراجع نفسه ولعميله فهو يمكن المراجع من تخطيط عمله بيسر وكذلك يمكنه من تحديد المدى الذي يستطيع العمل من خلاله قبل تاريخ الميزانية، وبالنسبة للعميل فإنه سيضمن القيام المراجع بأداء فحصه بطريقة أكثر كفاية وفي وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية، ويسمح التعيين المبكر أيضا بدراسة المشاكل المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية وبذلك يمكن تعديل الإجراءات المحاسبية التي يرى المراجع تعديلها قبل نهاية السنة المالية، ما يساعد على وضع الخطة السليمة للرقابة على المخزون السلعي كما يسمح انتشار العمل على مدار السنة بتحديد سليم لاختصاصات المساعدين مما يترب عليه تخفيض العمل الإضافي إلى حده الأدنى وبالتالي إلى رفع الروح المعنوية للمساعدين.

2.1.2.3. موانع تعيين محافظ الحسابات

جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في وضعيات معينة، و ذلك لضرورة الحفاظ على استقلالية و حياد المراجع الخارجي، و بالتالي فلا يمكن تعيين مراجع حسابات في الوضعيات التالية:

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

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

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

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

كما حدد القانون المنظم للمهنة 91-08 حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة محافظة الحسابات وهي [82] ص 108:

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات،

- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،

- أن يشتغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهدته،

- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين،

- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة،

- مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

3.1.2.3. عزل المراجع الخارجي

يتم عزل المراجع الخارجي من قبل الهيئة التي قامت بتعينه و تحديد أتعابه و غالبا ما تكون الجمعية العامة للمساهمين، و عزله يكون بإتباع إجراءات معينة كإرسال أخطار مسبق له باقتراح عزله أمام الجمعية العامة للمساهمين بفترة معينة، وله الحق في حضور هذا الاجتماع لمناقشة اقتراح عزله أمام الجمعية العامة للمساهمين قبل أن يصبح القرار ساري المفعول، و الهدف من كل هذه الإجراءات إعطاء فرصة للمراجع للدفاع عن نفسه و توضيح موقفه.

و قد يتم عزل المراجع الخارجي في حالات عدة منها [61] ص 132:

- الاستقالة أو الاعتذار أو الامتناع عن العمل أو الوفاء.

– فقدان الأهلية المدنية

– الحكم بخيانة أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف.

– توقف انتسابه لجمعية مراجعي الحسابات.

– عدم التفرغ للمهنة أو القيام بأعمال محظورة عليه.

– القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنصوبة إليه.

– القيام بتصرف يسيء إلى كرامة المهنة و الزملاء.

– القيام بتصرف مخل بقواعد و آداب السلوك المهنية.

– إذاعة أسرار الشركة للمساهمين.

– المضاربة بأسهم الشركة التي يراجع حساباتها.

2.2.3. حقوق و واجبات المراجع الخارجي

يستفيد المراجع الخارجي كغيره من المهنيين بمجموعة من الحقوق، و يلتزم بمجموعة من الحقوق.

1.2.2.3. حقوق المراجع الخارجي

خول القانون للمراجع الخارجي عدة حقوق منها [82] ص 114:

1.1.2.2.3. الحق في الاطلاع

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

ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20 ألف د.ج إلى 200 ألف د.ج أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في

خدمة الشركة و حسب المادة 36 من نفس القانون يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة .

2.1.2.2.3. حق التقصي عن البيانات و الإيضاحات

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي الشركة و أعوانها يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر و المستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في قانون 91-08 المذكورة سابقا، "...ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة و الأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة " .

وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف (1/2) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (1/2) رأسمالها ، و هذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان و لا في المكان .

3.1.2.2.3. حق استدعاء الجمعية العامة

وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس المال الاجتماعي.

4.1.2.2.3. حق الحصول على صور الإخطارات و البيانات المرسلة إلى المساهمين

لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات و البيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة.

5.1.2.2.3. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة وهو في الواقع حق و واجب، باسطة حق الاطلاع و واجب الاطلاع ، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 91-08 على ما يلي : " يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج و موازنة السنة المنصرمة خمسة و أربعون (45) يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى

كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري " .

2.2.2.3. واجبات المراجع الخارجي

حتى ينجز المراجع الخارجي مهمته على أكمل وجه و بشكل موضوعي وفعال، عليه القيام بمجموعة من الأعمال التي تمثل واجباته، و من أهم هذه الواجبات نجد:

- يجب عليه القيام بالفحص و التدقيق الفعلي لحسابات الشركة و دفاترها بما تحتويه من قيود اليومية و دفتر الأستاذ، بغرض التحقيق من صحتها و سلامتها و كشف أي أخطاء و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسب الشركة .

- يجب على المراجع التحقيق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الالتزامات المختلفة بأية طريقة من طرق التحقيق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر.

- يجب على المراجع التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم و سليم يغطي معظم عمليات المؤسسة.

- على المراجع تقديم التوصيات و الاقتراحات الملائمة كما يلي :

- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
- حسن سير العمل في أقسام و إدارات الشركة.

- على المراجع التأكد من جانب الفحص و المراجعة الدفترية و أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين و اللوائح و الأنظمة المختلفة و تلتزم بها بطريقة سليمة ، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

- عليه أثناء قيامه بمهامه التحقيق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية و من أمثلتها :

- سجل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية .

- تبيان طرق تقييم المخزون السلعي مثل طريقة التقييم وفق سعر السوق.

- إتباع مبدأ الحيطة و الحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات مثل مخصص الديون المشكوك فيها.

- عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة.

- القيام ببعض التسويات الجردية اللازمة لعناصر المصروفات و الإيرادات وفقا للقواعد المتعارف عليها.

- على المراجع فحص قائمة الدخل للتحقق من انه يظهر النتيجة الحقيقية لعناصر الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.

- عليه فحص قائمة عناصر المركز المالي، للتأكد من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيمة الحقيقية لعناصر الأصول و الالتزامات و بالتالي عن طريق المركز المالي في نهاية لسنة المالية.

- على المراجع أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره [82] ص 216.

3.2.3. مسؤوليات المراجع الخارجي

يقع على عاتق المراجع الخارجي العديد من المسؤوليات أهمها:

1.3.2.3. المسؤولية المدنية

تصبح مسؤولية مراجع الحسابات مسؤولية مدنية ، سواء اتجاه المؤسسة محل المراجعة أو اتجاه الغير إذا أخطأ أثناء تأديته لعمله و تسبب عن هذا الخطأ ضرر للغير ، بمعنى أنه لتوافر أركان المسؤولية المدنية للمراجع يشترط توافر ما يلي:

1- وجود خطأ صادر عن المراجع أو من ينوب عنه؛

2- حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ؛

3- وجود رابطة بين الخطأ و الضرر.

و لقد استنبطنا هذه الشروط الثلاثة من القانون المدني الجزائري، الذي ينص على أن: " كل خطأ سبب ضررا للغير يلتزم من ارتكبه بالتعويض " و قد أكد على ذلك القانون التجاري في المادتين 715 مكرر 13 و 715 مكرر 14.

المادة 715 مكرر 13:

" يعرض مندوبوا الحسابات على الجمعية العامة المقبلة المخالفات و الأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم،وعلاوة عن ذلك يطلعون وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها ". [97] ص 145

المادة 715 مكرر 14:

" مندوبو الحسابات مسئولون أمام الشركة أو الغير عن الأضرار الناتجة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم . وهم غير مسئولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة، أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكتشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها " [97] ص 146.

2.3.2.3. المسؤولية الجنائية

إن المراجع و أثناء قيامه بعمله ، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك في حالة اتساع نطاق الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع ، و هنا يكون المراجع مسئولا مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم .

لقد ورد في منظومة التشريع الجزائرية إشارات لمجموع الأسباب و الوقائع المنشئة للمسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات ، حيث نصت المادة 52 من القانون 91 - 08 [94] ، على أنه " يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون و محافظو الحسابات و المحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"

إن التقصير في القيام بالالتزام القانوني الذي هو محور هذه المادة يحمل معه عدة مخالفات، ليست متعلقة فقط بوظيفة المراجعة و لكنها تشمل كذلك مختلف الأعمال التجارية، و حسب الحالة فإن مراجع الحسابات يمكن أن يكون معنى سواء بطريقة مباشرة في حالة ارتكابه مخالفات تمس بالالتزامات القانونية المتعلقة بوظيفته ، أو بطريقة غير مباشرة في حالة التواطؤ في مخالفات يمكن ارتكابها من طرف المسيرين.

3.3.2.3. المسؤولية التأديبية

المسؤولية التأديبية تنشأ نتيجة لارتباط المراجع في كل الدول بمنظمة مهنية ، تحدد واجباته المهنية وتضع إطار للأخلاقيات المهنية عليه احترامها ، بحيث تستطيع المنظمة مساءلته في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو بآداب المهنة و سلوكها .

وهذا ما تؤكده المادة 53 من القانون 91 - 08 المؤرخ في 1991/04/27 و التي تنص على أنه " يترتب على مراجع الحسابات المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية ، عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية ، و يتم كل طعن في العقوبات الانضباطية أم القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها ". [94]

و خارج الإطار العام للمسؤولية التأديبية ، فإن التشريعات الراهنة لم تأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأخطاء التأديبية . وفيما يخص الآداب المهنية ، فحسب المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة ـ سابقا ـ فإن التشريعات الواردة على العموم تسمح بتقديم الحالات التالية التي تترتب عليها عقوبات تأديبية :

- تجاوز القوانين و القواعد المهنية؛

- الإهمال المهني المفرط؛

- سلوك مخل بنزاهة و شرف المهنة حتى و لو كان غير متعلق بالمهنة.

و بالمقابل يعاقب المراجع الذي تثبت إدانته بإحدى الجزاءات الأربعة : كالإنذار و التوبيخ ، و الوقف عن العمل مدة لا تتجاوز سنتين ، أو شطب الاسم من المنظمة [80] ص 53.

4.2.3. أتعاب المراجع الخارجي القانوني

تعير أتعاب المراجع الخارجي عن المقابل الذي يحصل عليه من أداء مهامه، و حدد القانون أتعاب المراجع الخارجي كما يلي [82] ص 134:

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

المنطلق تم وضع جدول أتعاب يسهل عملية حساب أتعاب محافظ الحسابات بناءا على مؤشرات ومعايير هي :

- المجموع الإجمالي للميزانية بدون تخفيض الإهتلاكات و المؤونات .

- مجموع الإيرادات باستثناء حسابات التحويل.

ولا يمكن تطبيق جدول الأتعاب هذا لدى المؤسسات التي يفوق مجموع ميزانيتها 000 000 10 دج.

حسب القرار المؤرخ في 15 ذي القعدة 1427 الموافق لـ 6 ديسمبر 2006 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات جاء في مادته رقم 2 ما يلي:

يتقاضى محافظو الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية ، في إطار مهامهم العادية ومع احترام العناية المهنية، يحسب مبلغها حسب السلم التالي:

الجدول رقم (3): سلم أتعاب المراجع الخارجي القانوني. [82] ص 134

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم وعائدات الاستغلال)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم / دج (*)
حتى أقل من 50 مليون دج	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من1200
أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2 % أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 سا	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

(*) يحصل عليه بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج .

يطبق سلم الأتعاب، على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل: [94]

- إدماج انقسام المؤسسة؛

- إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول ؛

- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات ؛

- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة.

تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات).

يحدد سلم الأتعاب على أساس العناصر الآتية: [94]

1- المجموع الخام للموازنة السنوية ماعدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال كما حدده المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء (الحسابان رقم 75 و78). و لا تتضمن الاستثمارات الخاصة المدرجة في الموازنة التي طرأت أو التي يمكن أن تطرأ لاحقا التقويمات القانونية .

2- عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات كما ينص عليه القانون واعتمادا على الفقرة الأولى من هذه المادة .

3- مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في الجزء المحدد في الفقرة 2 مضروبا في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج .

يحدد الجدول المطبق على محافظ أو محافظي الحسابات عند تدخله (أو تدخلهم) سواء باسم المؤسسة الأم و/ أو المؤسسة الفرعية مبلغ الأتعاب كما يأتي: [94]

1- عندما يكون محافظان أو أكثر للحسابات يعملان أو يعملون للمؤسسة نفسها، فان مبلغ أتعاب هؤلاء يساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة 20% .

يتم الحصول على أتعاب كل محافظ للحسابات بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين.

2- عندما يكون محافظ الحسابات أو محافظون في مؤسسة ما وهو كذلك محافظ الحسابات أو محافظون في مؤسسة فرعية فهو يتقاضى أو هم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70 % من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية .

الأتعاب المحددة في السلم لا يتضمن الرسوم ، وحدها الأقصى البالغ 2.250.000 دج يطابق عدد 4500 ساعة (حسب المادة 7 من القانون 91 – 08).

تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية ، بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي: [94]

- 30 % عند بداية الأعمال .

- 20 %بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة .

- 30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات .

- 20 % بعد اجتماع الجمعية العامة العادية .

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات ، في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه ، يتم التكفل بها كما يأتي: [94]

- ترد مصاريف النقل ، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية ، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد .

- مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة في حدود ما يأتي :

- 1500 على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد ؛

- 80 %من مجموع الساعات المخصصة .

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50كلم عن مراكز المراقبة أو مقر محافظ الحسابات.

المادة 11: لا يطبق سلم الأتعاب على المؤسسات التابعة للأنصاف الآتية: [94]

- المؤسسات المتخصصة في القرض ؛

- شركات الاستثمار؛

- شركات البورصة ؛

- صناديق المساهمة؛

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .

يحدد لهذا الصنف مبلغ الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة ويبلغ هذا المبلغ إلى مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضوا فيها.

5.2.3. تـقــريـــر المراجع الخارجي

المراجع الخارجي القانوني (محافظ الحسابات) ملزم بفعل القانون بإعداد ثلاثة أنواع من التقارير وهي كالتالي [93] ص 67:

1.5.2.3. التقرير العام

" فالمهمة تنتهي بإعداد تقرير يسمح بالتصديق، بوجود أو بدون تحفظات، على صحة و مصداقية الوثائق و المستندات السنوية للمؤسسة. و قد يمتنع المراجع عن المصادقة مع توضيح الأسباب." (المادة 29 من قانون 91-08) فتقرير محافظ الحسابات لابد أن يُعبِّر بوضوح، و بدون التباس أو غموض عن رأيه في القوائم المالية بأكملها (الميزانيات؛ الجداول المالية؛ الخ...). [98]

2.5.2.3. التقرير الخاص

فبمقتضى نص قانوني يلتزم محافظي الحسابات بإعداد و تقديم تقرير خاص بالمعاهدات و العقود المصرحة من إدارة المؤسسة أثناء الدورة *.

3.5.2.3. إبلاغ مجلس الإدارة

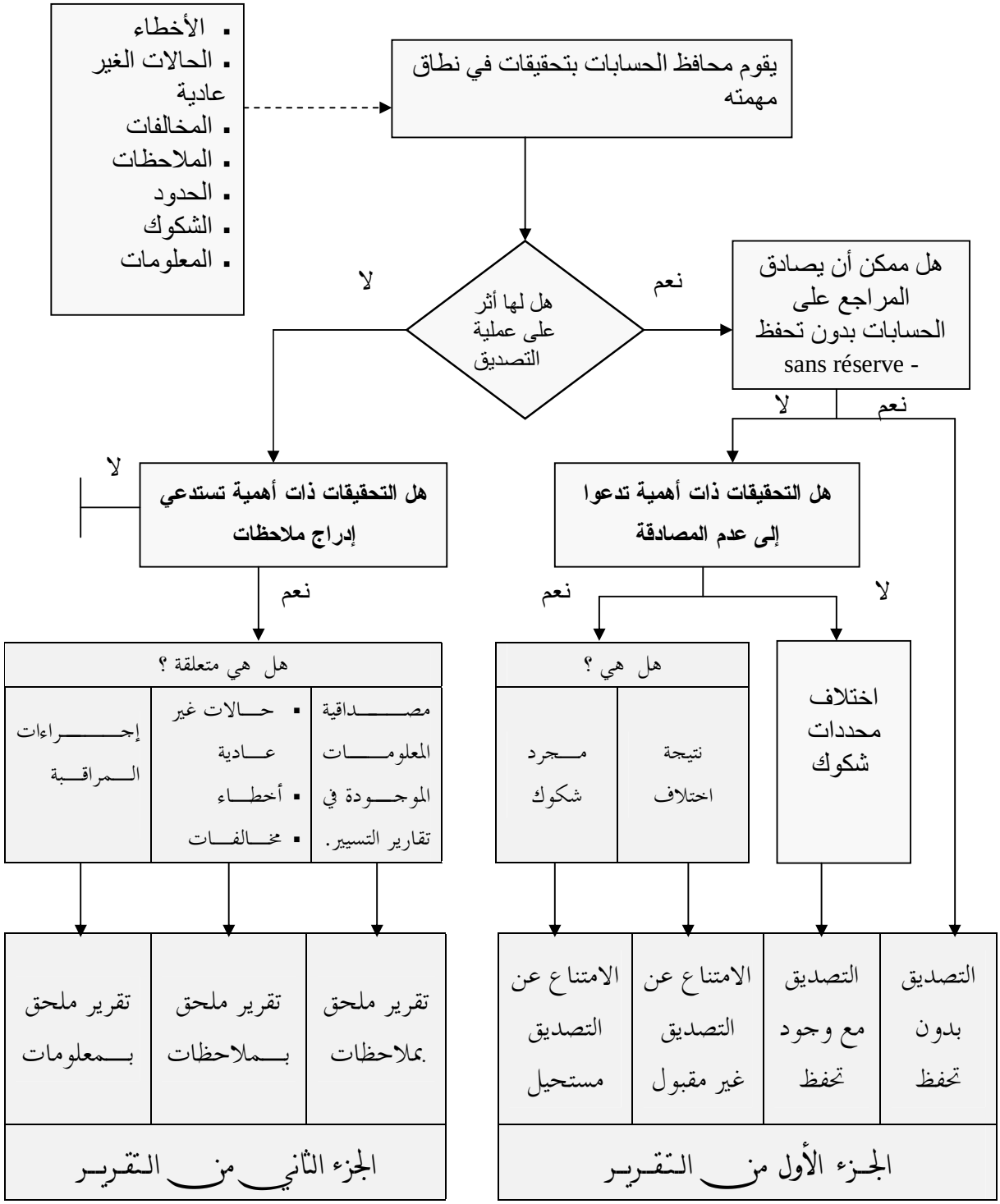
" فعلى محافظ الحسابات أن ينظم اجتماع مع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يهتم بحسابات السنة المالية " فعبر هذا الاجتماع يدلي محافظ الحسابات بتصريحاته و بإجراءات التدقيق المحققة في المؤسسة، و كذا التجاوزات المسجلة عند تقييم نظام المراقبة الداخلية أو عند مراجعة الحسابات. و رغم أن القانون لم يفصل في شكل هذا الإبلاغ، لكن من المستحسن تدوينه كتابيًا في تقرير المراجعة.

و الحصيلة التي نصل إليها من خلال ما سبق، هي أن كل مهمة مراجعة لمحافظ الحسابات تنتهي بإعداد تقرير، حيث يكشف هذا الأخير عن كل التحقيقات و الأدلة التي يتحصل عليها المراجع أثناء التدقيق في الحالة المالية للمؤسسة، بهدف تقييم النظام (الإيجابيات و السلبيات)، و التي من خلالها يُصدر المراجع رأيه بالمصادقة أو عدم المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المالية.

هذا لأنه - حسب المنظمة الفرنسية لمحافظي الحسابات سنة 1971 - " لا يوجد أي إثبات قاطع يضمن الصحة و المصداقية في حسابات المؤسسة، فالتصديق الذي هو يُمثل نتيجة أعمال محافظ الحسابات، ما هو إلاّ تعبير لاعتقاد و رأي شخصي للمراجع " [99]

* . للإشارة فإنه يتم تقديم التقرير العام مرفق بالتقرير الخاص إلى الجمعية العامة للمساهمين..

و في الأخير، يمكن تلخيص مراحل إعداد التقرير وكيفية الحكم على أوضاع المؤسسة في المخطط التالي:



الشكل رقم (4): تأثير التحقيقات على تقرير المراجع. [28] ص 67

3.3. الهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر

إن عرض الهيئات المشرفة على المراجعة مرتبط بالتطور التاريخي لها من جهة، و من جهة ثانية فإن هذه الهيئات مرتبطة بالمحاسبة و تطوراتها لكونها تعتبر تمهيدا لعمل المراجع، فالمراجع يبدأ عمله أين ينتهي المحاسب.

و انطلاقا مما سبق، سوف نتطرق لهذه الهيئات متمثلة في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة، و المجلس الوطني للمحاسبة، دون التطرق عن المجلس الأعلى للمحاسبة لابتعاده عن المراجعة، و ذلك كما يلي:

1.3.3. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

أنشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، حيث نصت المادة 05 من القانون السابق على أنه « تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛ تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحيتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم ».

و حسب المواد 09، 10، 11 من القانون رقم 91-08 تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون بما يلي [87] ص 109:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛

- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة؛

- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛

- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛

- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

2.3.3. مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01؛ والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله [43] ص 249.

وتتمثل اختصاصات المجلس في [100] ص 82:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛

- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و تجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛

- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛

- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي؛

- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة؛

- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الأشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛

- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛

- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

3.3.3. المجلس الوطني للمحاسبة

بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، وطبقا للمادة 02 من نفس المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها.

وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

و وفقا للمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 تتمثل صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة يلي [101] ص 18:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛

- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة؛

- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛

- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة ؛

- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛

- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛

- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛

- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله. أما تشكيلته فهي [43] ص 250:

- الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

- ممثل الوزير المكلف بالمالية؛

- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي؛

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛

- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛

- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات؛

- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري و الوظيف العمومي؛

- ممثل عن المفتشية العامة للمالية؛

- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة؛

- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة؛

- ممثل عن بنك الجزائر؛

- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها؛

- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية؛

- ممثل عن جمعية شركات التأمين؛

- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية؛

- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

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

4.3. الإطار المرجعي للمراجعة الخارجية في الجزائر

يمكن تناول الإطار المرجعي للمراجعة الخارجية في الجزائر انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة، سواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو مختلف القوانين والأوامر والمراسيم التنفيذية الواردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، و ذلك لتوضيح طبيعة الجوانب المعالجة في إطار المراجعة من وجهة نظر المشرع الجزائري (و هو ما يمكننا من تحديد مدى التوافق في الفصل الرابع)، وذلك كما يلي:

1.4.3. الاستقلالية

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية:

1.1.4.3. الزاوية الأخلاقية

تشمل على ضرورة تحلي المراجع بالآتي [102] ص 35:

- مبدأ الحياد؛

- مبدأ الإخلاص؛

- مبدأ الشرعية المطلوبة.

2.1.4.3. الزاوية المادية

أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة: [96]

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات؛

- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا أما من القائمين بالإدارة أومن أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة ؛

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

- الأشخاص الدين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

3.1.4.3. الزاوية المهنية

أبرزت المادة 715مكرر11 من القانون التجاري أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

كما أشارت المادة 30 و31 من قانون 91-08 إلى الجهاز المؤهل بتعين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، كما أرفق هذا التعيين بمدده القصوى، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

كما تناول القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1997 أتعاب محافظ الحسابات بتحديد سقوف الأتعاب والحدود الدنيا بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

2.4.3. الكفاءة

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسين هما:

1.2.4.3. التأهيل العلمي

اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي [90] ص 185:

المجموعة الأولى:

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

المجموعة الثانية:

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

مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

2.2.4.3. التأهيل العملي

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين :

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

3.4.3. معيار العناية المهنية

نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمراجع، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثتهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة.

كما أجاز المشرع لمحافظ الحسابات الآتي [79] ص 26:

- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين؛
- إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة؛

- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

4.4.3. التقرير

تبعا للنصوص الجزائرية، فأنه يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة التي ينبغي أن تبرر قانونا.

كما أجازت المادة 715 مكرر 10 لمحافظ الحسابات أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر التي أداءها؛

- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛

- المخالفات والأخطاء التي اكتشفها ؛

- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

خلاصة

من خلال هذا الفصل نجد أن المراجعة الخارجية في الجزائر عرفت عدة مراحل أثناء تطورها و بحكم أن المراجعة الخارجية علم اجتماعي ذو طابع اقتصادي كان هذا التطور تابعا للتغيرات في الأنظمة الاقتصادية و الاجتماعية التي مرت بها الجزائر.

المراجعة الخارجية في الجزائر كغيرها من المهن، تحكمها قواعد و آليات و لوائح قانونية (رغم حداثتها من الناحية التشريعية) تنظم عمل الممارسين عبر الوطن، و تحدد هذه القوانين مختلف الجوانب المتعلقة بالمهنة و المهنيين،

و يمارس مهنة المراجعة الخارجية شخص مستقل و محايد، مؤهل، ذو تكوين وخبرة في مجال عمله، ويجب أن يكون على مستوى معين من الثقافة والمعرفة والتحلي بالصبر واللباقة، وحتى يتمكن من أداء عمله عليه أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات وفقا لما تقتضيه قواعد ومبادئ المراجعة الخارجية، من ناحية وحسب ما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى.

ويتم تعيين المراجع الخارجي من طرف صاحب المشروع في المؤسسات الفردية أما شركات الأموال يتم ذلك عن طريق الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة للمساهمين، أو من قبل مراقب الشركات، وعملية تحديد أتعابه وعزله تتم من قبل الجهة التي قامت بتعينه.

أما فيما يخص معايير المراجع الخارجي فلقد توصلنا إلى أن معيار الاستقلال مع معيار بذل العناية المهنية وتوفر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجع الخارجي حيث أن أي خلل في هذه المعايير سيؤثر على بقية المعايير الأخرى.

و رغم وجود إطار قانوني يحكم المراجعة الخارجية في الجزائر، إلا أن هذه القوانين لم تتغير منذ حوالي عشرين سنة، وهذا كثير خاصة في ظل تسارع التطورات و التغيرات الحاصلة في مختلف المجالات و الميادين التقنية و الفنية.

مع العلم أنه يوجد مشروع قانون جديد ينظم المهنة، حيث يهدف إلى وضع مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تحت وصاية وزارة المالية.

الفصل 4

الدراسة الميدانية

قصد الوصول إلى تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس في الفصول السابقة، و الوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار الفرضيات الموضوعة، سنحاول القيام بدراسة ميدانية تبين تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، الشكل العام لهذه الأخيرة، و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة.

و للقيام بدراسة ميدانية موضوعية، استعملنا منهج المسح عن طريق استمارة استبيان، حيث حاولنا الحصول على آراء بعض المهنيين و الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة، و الذي من شأنه أن يثري موضوع البحث و يساعد على دراسة أهمية ودور المعايير الدولية للمراجعة من جهة و إمكانية تطبيق هذه الأخيرة في الجزائر من جهة أخرى.

و نظرا لتوجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، فإن هذه الدراسة تعتبر مجرد دراسة استطلاعية لرأي بعض المهنيين و الأكاديميين حول المعايير الدولية للمراجعة، المراجعة الخارجية في الجزائر، و مدى التوافق بينهما.

1.4. الإطار المنهجي للدراسة

سيتم في هذا المبحث توضيح منهجية الدراسة المتبعة من حيث الأسلوب و مجتمع الدراسة، و تحديد العينة و طرق جمع البيانات، و الاختبارات الخاصة بصدق و ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، فضلا عن ذلك الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات و استنباط النتائج.

1.1.4. منهج الدراسة

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج يسهل البحث و يسمح بالكشف على الحقائق العلمية و تحديد الأسباب و النتائج المترتبة عنها، و باعتبار بحثنا يتمحور حول "تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة" أي دراسة مختلف مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، و الوقوف على مدى التوافق بينها و بين المعايير الدولية للمراجعة، سوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات و المعلومات المتحصل عليها و من ثم تحديد النتائج المترتبة على هذا التحليل.

2.1.4. مجتمع و عينة الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة الميدانية، فقد تم تحديد مجتمع و عينة الدراسة كما يلي:

1.2.1.4. مجتمع الدراسة

نظرا لكون دراستنا تهدف إلى دراسة التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر (الجانب المهني للمراجعة) و المعايير الدولية للمراجعة (الجانب الأكاديمي للمراجعة) فقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين و طلبة الدراسات العليا المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة، و فئة المهنيين متمثلة في الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و مدراء المالية و المحاسبة في المؤسسات الخاضعة للمراجعة الخارجية (شركة ذات أسهم، شركة ذات مسؤولية محدودة، شركة ذات شخص وحيد ذات مسؤولية محدودة).

و روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم على تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، و كذا مدى توافق هذه الأخيرة مع المعايير الدولية للمراجعة.

2.2.1.4. عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق * قبل توزيع استمارة الاستبيان و نظرا لصعوبة التقرب من كل أفراد مجتمع الدراسة و رفض البعض منهم الإجابة على الاستبيان، استوجب علينا ضرورة

* . يعود عدم تحديد حجم العينة لكون المجتمع غير محدد، حيث لا توجد إحصائيات دقيقة حول عدد الأكاديميين من أساتذة و طلبة دراسات عليا، بالإضافة إلى استحالة توزيع الاستبيان على عينة محددة مسبقا من المراجعين الخارجيين و مدراء المالية و المحاسبة عبر التراب الوطني.

الاعتماد على أكبر عينة ممكنة عبر عدة ولايات شملت: المدية، البليدة، الجزائر العاصمة، الشلف، بومرداس، عين الدفلى.

و رغم العمل على جمع أكبر عدد من الاستبيانات، إلا أن هذا لم يؤثر على موضوعية الدراسة الميدانية، حيث راعينا في اختيار عينة الدراسة العناصر المناسبة و التي تفيدنا في الحصول على نتائج موضوعية، و من بين النقاط الملاحظة على عينة الدراسة:

- وجود مهنيين متحصلين على شهادات أكاديمية عليا (ماجستير).
- وجود أساتذة و طلبة دراسات عليا متحصلين على اعتماد محافظ حسابات أو شهادة خبير معتمد أو يزاولون تربص من أجل نيل هذه الشهادة.
- وجود بعض الأكاديميين ممن لديهم خبرة ميدانية معتبرة في مجال المحاسبة و المراجعة.
- توسع الحدود الجغرافية للعينة بطريقة غير مباشرة، حيث ينحدر العديد من طلبة الدراسات العليا من مناطق مختلفة من الوطن.

و للحصول على أكبر عينة معبرة عن المجتمع، قمنا بتوزيع حوالي 232 استمارة شملت الأكاديميين و المهنيين في الولايات المذكورة سابقا، و ذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4) : الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان. [104]

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	232	% 100
الاستمارات المفقودة أو المهملة	19	% 8.19
الاستمارات الملغاة	14	% 6.03
الاستمارات الواردة بعد الأجل	10	% 4.31
الاستمارات الصالحة للتحليل	189	% 81.47

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بلغ 232 استمارة، منها 189 استمارة بنسبة صالحة للتحليل أي بنسبة 81.47 %، أما باقي الاستمارات أي ما نسبته 18.53 % فقد قمنا باستبعادها بسبب وصولها بعد الآجال (4.31 %)، أو بسبب وجود نقص أو تضارب في الإجابات فتم إلغاؤها (6.03 %)، أو بسبب عدم إعادتها من طرف أفراد العينة في الآجال المحددة رغم حرصنا على استعادتها (8.09 %).

أما بالنسبة لتوزيع أفراد العينة على الولايات المختارة، فقد تم وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب الولايات (الاستمارات الصالحة للتحليل). [104]

الولايات	التكرارات	النسبة المئوية
المدية	41	% 21.7
البليدة	60	% 31.7
الجزائر العاصمة	53	% 28
الشلف	15	% 8
بومرداس	13	% 6.9
عين الدفلى	7	% 3.7
المجموع	189	% 100

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن أغلب أفراد العينة متمركزون في ولايات: المدية (21.7 %) البليدة (31.7 %)، الجزائر العاصمة (28 %)، و هذا يعود لكون ولاية المدية تمثل مقر الإقامة و ولاية البليدة تمثل مقر الدراسة، ولاية الجزائر العاصمة باعتبارها تمثل أكبر نسبة من مجتمع الدراسة أما الولايات الباقية فقد كانت بنسب ضعيفة نسبيا و تم ترتيبها ترتيبا تنازليا حسب نسبة التمثيل كما يلي: ولاية الشلف مثلها 15 فرد و هو ما يعادل نسبة (8 %)، ولاية بومرداس مثلها 13 فرد و هو ما يعادل نسبة (6.9 %)، و أخيرا ولاية عين الدفلى التي مثلها 7 أفراد أي بنسبة (3.7 %) .

3.1.4. بناء أداة الدراسة

للحصول على نتائج موضوعية تساعدنا في إسقاط الجانب النظري المدروس على الدراسة الميدانية من جهة، و الإجابة على الأسئلة المطروحة و إثبات صحة أو خطأ الفرضيات الموضوعة من جهة أخرى، قمنا بإعداد استمارة استبيان و وزعناها على عينة الدراسة.

1.3.1.4. إعداد الاستبيان

حتى تكون الدراسة منظمة في شكل علمي من حيث البساطة و الشكل و المضمون، قمنا بإعداد الاستبيان وفق ثلاث خطوات كما يلي:

1.1.3.1.4. مرحلة التصميم

انطلاقا من إشكالية البحث، و اعتمادا على عدة مراجع، قمنا بتصميم استمارة استبيان مع مراعاة ما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة و واضحة لتفادي الالتباس و سوء الفهم.
- استعمال لغة سليمة، سواء باللغة العربية (أنظر الملحق رقم 1) أو باللغة الفرنسية (أنظر الملحق رقم 2) عن طريق استشارة مختصين في المجال.
- ترتيب الأسئلة و تدرجها و تسلسلها و ربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.
- احتواء الاستبيان على خليط من أسئلة مغلقة (نعم أو لا)، و أسئلة شبه مغلقة (عدة اختيارات) بالإضافة إلى فتح المجال أمام أفراد العينة لاختيارات أخرى في بعض الأسئلة، و ذلك بغرض الوصول إلى أعلى استجابة ممكنة من أفراد العينة.

و بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة، تم اللجوء إلى بعض الأساتذة المختصين في مجال الإحصاء للتأكد من الجانب الشكلي و التقني للاستمارة، بالإضافة إلى أساتذة مختصين في مجال المراجعة للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة و تغطيتها جميع جوانب البحث، و قد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية و المنهجية التي قد تحول دون تحقيق أهداف الاستمارة.

2.1.3.1.4. مرحلة إعادة التصميم

بعد تصميم استمارة الاستبيان و مراجعتها، قمنا بتوزيع أولي على عدد من أفراد العينة (5 أكاديميين و 5 مهنيين)، و ذلك بغية قياس مدى سهولة استيعاب الأسئلة و إمكانية الإجابة عليها.

و بناء على التوزيع الأولي، أخذنا بعين الاعتبار عدة ملاحظات و اتخذنا بعض الإجراءات كما يلي:

- الاستغناء عن بعض الأسئلة غير الموضوعية.
- تعديل الأسئلة المعقدة.
- إضافة أسئلة لتغطية الجوانب المهملة من البحث.

3.1.3.1.4. مرحلة توزيع استمارة الاستبيان

بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات و التعديلات، قمنا بتصميم استمارة الاستبيان في شكلها النهائي، ثم قمنا بتوزيع الاستمارات على أفراد العينة بالاعتماد على عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- إيداع الاستمارات على مستوى مديريات المالية و المحاسبة للمؤسسات الخاضعة للمراجعة الخارجية.
- الاستعانة ببعض الزملاء.
- استعمال البريد الالكتروني لبعض الأساتذة و المراجعين الخارجيين.

2.3.1.4. هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 28 سؤالا موزعا على قسمين، و ذلك كما يلي:

- 5 أسئلة في القسم الأول المتعلق بالمعلومات العامة حول عينة الدراسة.

- أما القسم الثاني فتضمن ثلاثة محاور تتعلق بموضوع الدراسة:

- حيث تضمن المحور الأول 7 أسئلة تتمحور حول المعايير الدولية للمراجعة بغرض إسقاط الجوانب النظرية لهذه الأخيرة على دراستنا الميدانية و التأكد من صحة الفرضية الثانية لبحثنا.

- أما المحور الثاني فتضمن 8 أسئلة تتمحور الأربعة الأولى منها حول تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و واقعها في ظل التطورات الحاصلة في المجال، أما السؤال الخامس و السادس و السابع فقد أدرجت بغرض تقصي أسباب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، وجود فجوة التوقعات في الجزائر، ضرورة وجود لجان للمراجعة على التوالي، أما السؤال الأخير في المحور الثاني فقد أدرج لمعرفة ضرورة إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر.
- أما المحور الثالث فتضمن 8 أسئلة تتمحور حول مدى التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة، و ذلك بغرض إثبات صحة أو نفي الفرضية الرابعة لبحثنا.

و بغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف بحثنا، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (Likert Scale) الثلاثي و الرباعي و الخماسي حسب المعطيات و البيانات المطلوبة من كل سؤال، بالإضافة إلى تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان و ذلك وفق الجداول التالية:

الجدول رقم (6): مقياس ليكارت الثلاثي *. [103] ص113

التصنيف	نعم	لا	محايد
الدرجة	1	2	3

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) ثم يحدد الاتجاه العام لعينة الدراسة حسب قيم المتوسط المرجح كما يظهر في الجدول التالي:

* . استعمل هذا المقياس في معالجة الأسئلة من 3 إلى 7 من المحور الأول، و السؤالين 3 و 4 و 6 من المحور الثاني.

الجدول رقم (7): التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي. [103] ص 114

الرأي العام للعينة	نعم	لا	محايد
المتوسط المرجح	[1 – 1.66]	[1.67 – 2.33]	[2.34 – 3]

يلاحظ أن طول الفترة المستعملة هنا هي (2/3) أي حوالي 0.66، و قد حسب طول الفترة على أساس أن الأرقام الثلاثة 1 و 2 و 3 قد حصرت بينها مسافتان.

و اعتمدنا نفس العملية بالنسبة لمقياس ليكارت الرباعي و الخماسي.

الجدول رقم (8): مقياس ليكارت الرباعي [*]. [103] ص 114

التصنيف	ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية
الدرجة	1	2	3	4
المتوسط المرجح	[1 –1.75]	[1.75-2.49]	[2.50-3.24]	[3.25-4]

الجدول رقم (9): مقياس ليكارت الخماسي [*]. [103] ص 115

التصنيف	موافق بشدة أو ممتاز	موافق أو جيد	محايد أو مقبول	غير موافق أو سيء	غير موافق بشدة أو سيء جدا
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]

[*] . استعمل هذا المقياس في معالجة السؤال 2 من المحور الأول.

[*] . استعمل هذا المقياس في معالجة الأسئلة 1 و 2 و 5 و 7 و 8 من المحور الثاني، و جميع أسئلة المحور الثالث.

3.3.1.4. اختبار ثبات و صدق الاستبيان

من أجل اختبار ثبات الاستبيان، استخدمنا المؤشر الإحصائي (ألفا كرومباك alpha cronbach)، وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان، ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة.

الجدول رقم (10): توزيع معامل ألفا كرومباك. [104]

عناصر الاستبيان	معامل ألفاكرومباك
المحور الأول: المعايير الدولية للمراجعة	0.777
المحور الثاني: واقع المراجعة الخارجية في الجزائر	0.684
المحور الثالث: التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة	0.645
جميع المحاور	0.700

يتضح من هذا الجدول أن معاملات ألفاكرومباك تراوحت بين 0.645 و 0.777 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، ويود الطالب أن يشير إلى أن معامل ألفا كرومباك قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس، حيث كل اختبار ثابت صادق وليس كل اختبار صادق ثابت.

و يمكن من خلال الجدول السابق أن نستنتج صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا مثلما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): صدق محاور الاستبيان. [104]

عناصر الاستبيان	جذر معامل ألفا كرومباك
المحور الأول: المعايير الدولية للمراجعة	0.88
المحور الثاني: واقع المراجعة الخارجية في الجزائر	0.82
المحور الثالث: التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة	0.80
جميع المحاور	0.83

2.4. تفريغ بيانات الاستبيان

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة، بالإضافة إلى دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة، كما يلي:

1.2.4. الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة، لتسهل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (Statistical Package For Social Sciences –SPSS–)، ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط، كما مكننا برنامج (SPSS) من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان .
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان.
- حساب الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان.
- حساب المتوسط الحسابي لكل محور من محاور الدراسة.
- حساب الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة (أنظر الملحق رقم 03).

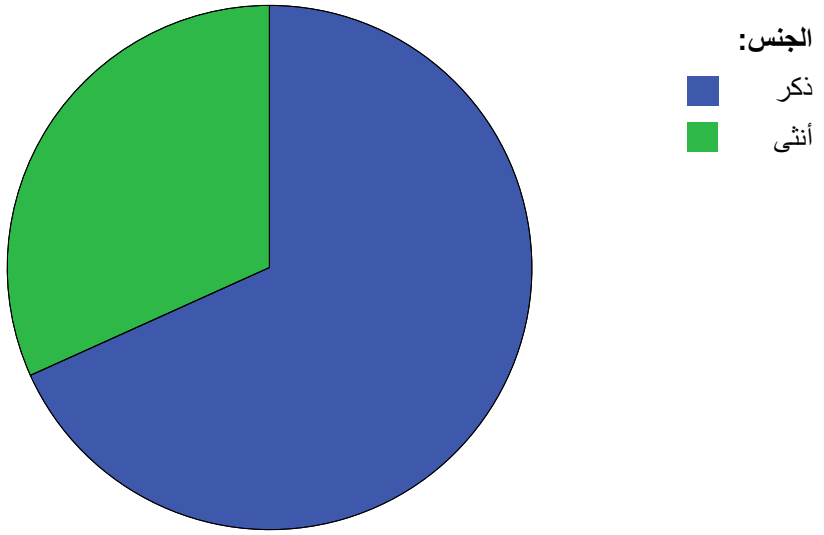
2.2.4. الخصائص العامة لعينة الدراسة

1.2.2.4. الجنس

يبين الجدول و الشكل التاليين توزيع الجنس لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (12): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس. [104]

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	129	%68.3
أنثى	60	%31.7
المجموع	189	%100



الشكل رقم (5): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس. [104]

من خلال الجدول و الشكل السابقين يتضح لنا توزيع الجنس على عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الذكور 68.3 %، و نسبة الإناث 31.7 %، و تعود نسبة الإناث 31.7 % و التي تمثل 60 فرد من

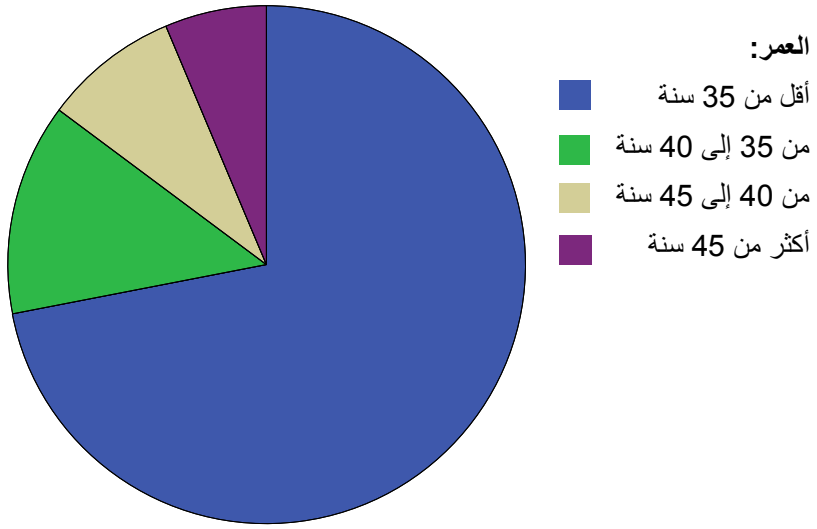
أفراد العينة إلى الأكاديميين من أساتذة و طلبة دراسات عليا، أما المهنيين فإن هذا النوع من التخصصات تسيطر عليه فئة الذكور، و هو ما يفسر النسبة المرتفعة للذكور 68.3 %.

2.2.2.4. العمر

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات عمرية، كل فئة لها مدى 5 سنوات، و قد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب و أفراد العينة، و تحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر. [104]

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	136	%72
من 35 إلى 40 سنة	25	%13.2
من 40 إلى 45 سنة	16	%8.5
أكثر من 45 سنة	12	%6.3
المجموع	189	%100



الشكل رقم (6): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر. [104]

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 72 % عمرهم أقل من 35 سنة، 13.2 % عمرهم بين 35-40 سنة، 8.5 % عمرهم بين 40-45 سنة و 6.3 % عمرهم أكثر من 45 سنة.

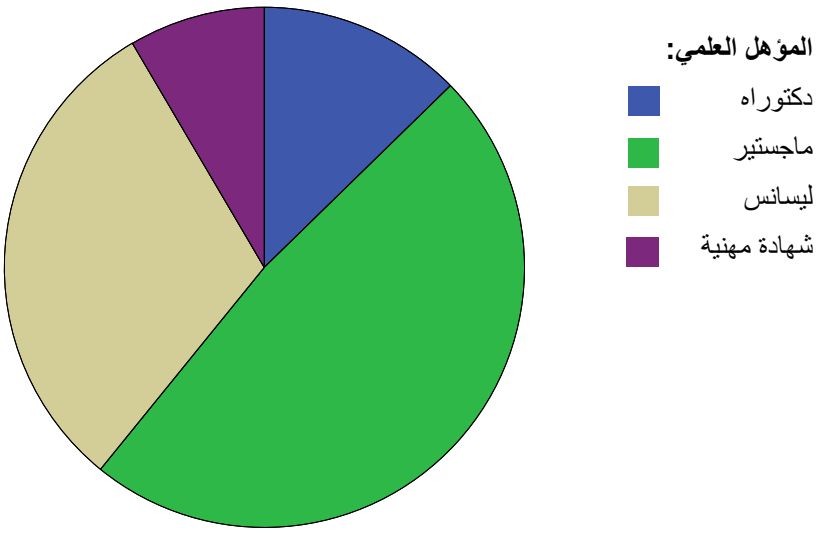
وبصفة عامة، فإن الفئة ذات النسبة العالية هي فئة أقل من 35 سنة و التي تمثل 136 فرد من أفراد العينة، و هي نسبة عادية بالنظر لكون نسبة كبيرة من أفراد العينة طلبة دراسات عليا و أساتذة جامعيين في الاختصاص، أما بقية العينة فهي تمثل بعض المهنيين الذين يفوق سنهم 35 سنة بنسب متفاوتة و مرتبة تنازليا حسب الفئات العمرية لعينة الدراسة، و تعود العلاقة التنازلية بين عمر أفراد العينة و النسبة الممثلة لهم لحداثة الاختصاص (المحاسبة و المراجعة) في نظر الباحث.

3.2.2.4. المؤهل العلمي

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل المؤهل العلمي، و قد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب و أفراد العينة، و تحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (14): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي. [104]

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
دكتوراه	24	%12.7
ماجستير	91	%48.1
ليسانس	58	%30.7
شهادة مهنية	16	%8.5
المجمـوع	189	%100



الشكل رقم (7): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي. [104]

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمية لأفراد العينة ، حيث نجد أن أغلبية أفراد العينة حاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 48.1 %، و هذا يعود في نظر الباحث إلى جزء من أساتذة الجامعة الذين يمثلون ربع العينة، بالإضافة إلى طلبة الدراسات العليا المسجلين في السنة الثانية و الذين تم تصنيفهم في خانة الماجستير ضمن تصنيف المؤهل العلمي، أما النسبة الثانية من فئات المؤهل العلمي فهي شهادة ليسانس التي تمثل 30.7 %، و هي نسبة عادية بالنظر لكون هذه النسبة تمثل بعض المهنيين من خبراء محاسبين و محافظي حسابات و مدراء المالية و المحاسبة في المؤسسات، أما النسبة الثالثة من فئات المؤهل العلمي فهي شهادة دكتوراه التي تمثل 12.7 % أي 24 فرد من أفراد العينة يمثلون أساتذة جامعيين من 5 جامعات، أما بالنسبة للفئة الأخيرة من فئات المؤهل العلمي و التي بلغت نسبتها 8.5 % فهي تمثل بعض مدراء المالية و المحاسبة و المراجعين الخارجيين ذوي الخبرة و الذين لا يملكون شهادة جامعية.

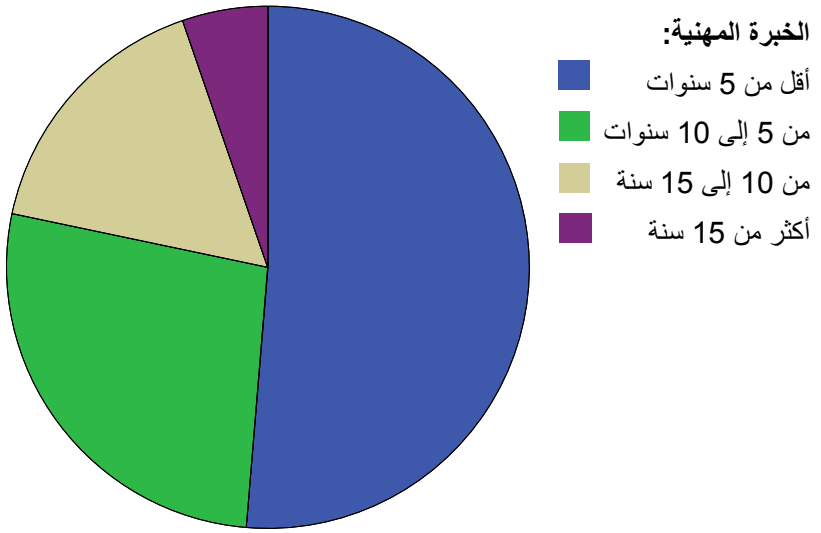
و عموما فإن توزع النسب على عدة فئات مؤشر جيدة يفيد في أخذ العديد من الآراء حول الدراسة.

4.2.2.4. الخبرة المهنية

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل الخبرة المهنية، كل فئة لها مدى 5 سنوات، و قد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب و أفراد العينة، و تحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية. [104]

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنة	97	%51.3
من 5 إلى 10 سنة	51	%27
من 10 إلى 15 سنة	31	%16.4
أكثر من 15 سنة	10	%5.3
المجموع	189	%100



الشكل رقم (8): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة. [104]

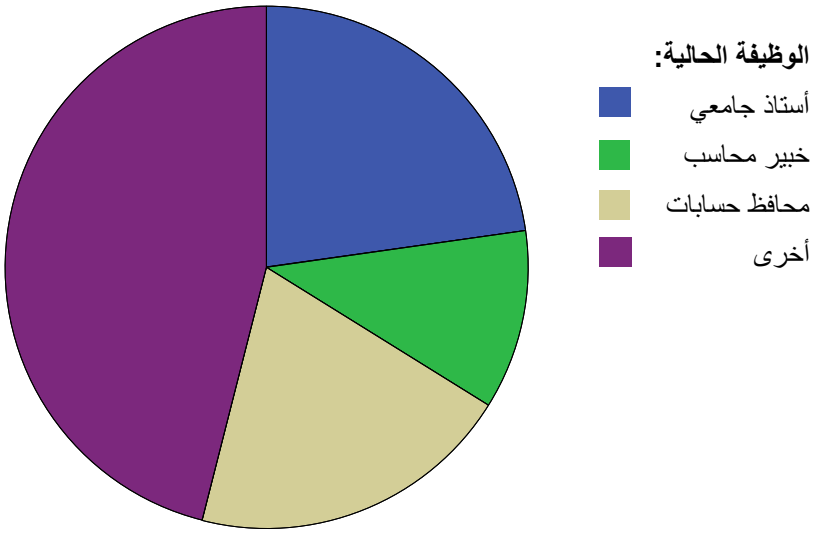
من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد أن النسب مرتبة ترتيبا تنازليا حسب فئات الخبرة المهنية، فما نسبته 51.3 % من أفراد العينة لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، 27 % لديهم خبرة بين 5-10 سنوات، 16.4 % لديهم خبرة من 10-15 سنة، 5.3 % لديهم خبرة أكثر من 15 سنة، و هي نسب عادية بالنظر لتوزيع أفراد العينة على متغير العمر، و باعتبار أن 72 % من العينة أقل من 35 سنة فالخبرة المهنية تكون قليلة، و يعود هذا في نظر الباحث إلى كون نسبة كبيرة من أفراد العينة طلبة و أساتذة و مهنيين متخرجين حديثا و هو مؤشر إيجابي بالنظر إلى حداثة الموضوع و علاقته بمفهوم العولمة الحديث نسبيا.

5.2.2.4. الوظيفة الحالية

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل الوظيفة الحالية لكل فرد من أفراد العينة، و قد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب و أفراد العينة، و تحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (16): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية. [104]

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	43	%22.8
خبير محاسب	21	%11.1
محافظ حسابات	38	%20.1
أخرى	87	%46
المجموع	189	%100



الشكل رقم (9): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية. [104]

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة ، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة (أخرى) و التي تمثل طلبة الدراسات العليا و مدراء المالية و المحاسبة بنسبة 46 % ، أما النسبة الثانية فهي أساتذة الجامعة بنسبة 22.8 %، و كانت النسبة الثالثة متمثلة في محافظي الحسابات بـ 20.1 %، و أخيرا فئة الخبراء المحاسبين و التي تمثل 11.1 %.

إن الفئة الأكبر بالنسبة لمتغير الوظيفة الحالية هي فئة (أخرى) بنسبة 46 %، و التي تمثل طلبة الدراسات العليا بنسبة 33.33 % أي 63 فرد من أفراد العينة، بالإضافة إلى مدراء المالية و المحاسبة في المؤسسات بنسبة 12.67 % أي 24 فد من أفراد العينة، و بتقسيم العينة إلى مهنيين و أكاديميين نجد أن 56.13 % (أساتذة و طلبة دراسات عليا) أكاديميين، و 43.87 % (خبراء محاسبين محافظي حسابات و مدراء المالية و المحاسبة في المؤسسات) مهنيين، و هو مؤشر إيجابي يدل على توازن نسبي بين المهنيين و الأكاديميين يساعد على جمع مختلف الأطراف ذات العلاقة بالموضوع.

3.4. تحليل نتائج الاستبيان

من أجل حوصلة النتائج، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم تحديد الاتجاه العام للعينة عن طريق تحديد الفئة التي ينتمي إليها المتوسط الحسابي من مقياس ليكارت المناسب لكل سؤال و لكل محور.

1.3.4. الخصائص المتعلقة بمحور المعايير الدولية للمراجعة

يتعلق المحور الأول بالمعايير الدولية للمراجعة، حيث يحتوي على سبعة أسئلة، تم تلخيص نتائجها و تحليلها كم يلي:

1.1.3.4. الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة

تم حوصلة نسبة أفراد العينة المطلعين على المعايير الدولية للمراجعة في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): إطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة. [104]

الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة	التكرارات	النسبة المئوية
نعم	149	%78.8
لا	40	%21.2
المجموع	189	%100

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن ما نسبته 78.8 % مطلعون على المعايير الدولية للمراجعة، أما 40 فرد من أفراد العينة بنسبة 21.2 % غير مطلعين على هذه المعايير، و هو مؤشر إيجابي يدل على

سلامة اختيار العينة للتعبير عن آراءهم من أجل تدعيم موضوع البحث، أما نسبة 21.2 % و التي تمثل أفراد العينة غير المطلعين على المعايير الدولية للمراجعة، فهي نسبة عادية جدا بالنظر لكون جزء معتبر من أفراد العينة مهنيين قد يكونون بعيدين عن المستجدات الحاصلة في المجال.

و لاستخلاص نتائج موضوعية، لا تؤخذ إجابات المجيبين بـ (لا) في السؤال الأول بعين الاعتبار في باقي أسئلة المحور الأول.

2.1.3.4. نسبة الاطلاع

لمعرفة مدى اطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): نسبة إطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة. [104]

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجـــابـــات (من أصل 149 المجيبين بنعم في السؤال 1)				المؤشرات الإحصائية		
	(ت) (%)	ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
درجة الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة	ت	8	27	51	63	3.13	0.898	مقبولة
	%	5.4	18.1	34.2	42.3			

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن النسب مرتبة ترتيبا تصاعديا من الأقل اطلاع إلى الأكثر اطلاع حيث بلغت نسبة المطلعين بصفة ممتازة 5.4 %، نسبة المطلعين بصفة جيدة 18.1 %، نسبة المطلعين بصفة مقبولة 34.2 %، و أخيرا نسبة المطلعين بصفة سطحية 42.3 %.

من النسب السابقة نلاحظ أن أكبر نسبة هي نسبة المطلعين بصفة سطحية، و هو مؤشر عادي في ظل حداثة الموضوع و نقص الدراسات التي تتناوله، و رغم أن النسبة الأكبر تعود للمطلعين بصفة سطحية إلا أن هذا المؤشر لا يؤثر على موضوعية و ملائمة الإجابات في الأسئلة الباقية للمحور، و ذلك لكون مجموع الفئات الثلاثة الأولى (ممتازة، جيدة و مقبولة) تمثل ما نسبته 57.7 % من عينة الدراسة من جهة، و من جهة أخر، و بالنظر للمتوسط الحسابي (3.13) فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس

ليكارت الرباعي [2.50 – 3.24]، و هو ما يعبر عن الإجابة المتوسطة للعينة أي مقبولة، و هي نسبة يمكن الاعتماد عليها في تحليل الأسئلة المتبقية للمحور الأول.

3.1.3.4. أهمية و دور المعايير الدولية للمراجعة

لمعرفة رأي أفراد العينة المطلعين على المعايير الدولية للمراجعة حول أهمية هذه الأخيرة لمختلف الأطراف المستفيدة من عمل المراجع الخارجي، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): نتائج آراء أفراد العينة حول أهمية و دور المعايير الدولية للمراجعة. [104]

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجـابـات (من أصل 149 المجيبين بنعم في السؤال 1)			المؤشرات الإحصائية		
	(ت) (%)	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
3. مساعدة المعايير الدولية للمراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية	ت	131	2	16	1.23	0.627	نعم
	%	88	1.3	10.7			
4. مساعدة المعايير الدولية للمراجعة للمراجع الخارجي على أداء مهمته بشكل أفضل	ت	131	5	13	1.21	0.584	نعم
	%	88	3.3	8.7			
5. مساعدة المعايير الدولية للمراجعة لمستخدمي تقرير المراجع الخارجي على اتخاذ قرارات أحسن	ت	123	3	23	1.33	0.73	نعم
	%	82.6	2	15.4			
6. مساهمة المعايير الدولية للمراجعة في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين بين الدول	ت	125	11	13	1.25	0.603	نعم
	%	83.9	7.4	8.7			
7. مساعدة المعايير الدولية للمراجعة في تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات و يلقى القبول العام دوليا	ت	111	19	19	1.38	0.703	نعم
	%	74.4	12.8	12.8			
المتوسط العام لمحور المعايير الدولية للمراجعة					1.28	0.429	نعم

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- بالنسبة للسؤال 3: 88 % أجابوا بـ (نعم)، 1.3 % أي 5 أفراد فقط من العينة أجابوا بـ (لا) و 10.7 % من أفراد العينة أجابوا بـ (محايد)، و بلغ المتوسط الحسابي 1.23 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1 – 1.66]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.627 و الذي يبين توزيع الإجابات بين المقياسين الأول و الثالث، و هذا يبين الدور الكبير للمعايير الدولية للمراجعة في تحسين جودة المراجعة، و هذا ما يؤكد فعالية (أهمية و أهداف) المعايير الدولية للمراجعة الموضحة في الفصل الثاني من هذه الدراسة.

- بالنسبة للسؤال 4: 88 % من أفراد العينة أجابوا بـ (نعم)، 3.3 % أي فردين فقط من العينة أجابوا بـ (لا)، و 8.7 % أجابوا بـ (محايد)، و بلغ المتوسط الحسابي 1.21 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1 – 1.66]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.584 و الذي يؤكد تقارب آراء أفراد العينة و ابتعادها عن الإجابة الوسطية (لا)، وهذا يبين الدور الكبير الذي تلعبه معايير المراجعة الدولية في مساعدة المراجع الخارجي لأداء مهمته بشكل أفضل، بالاعتماد على هذه المعايير يقوم المراجع الخارجي بعمله في إطار منظم و منهجي يسهل مهمته و يزيد من فعاليتها.

- بالنسبة للسؤال 5: 82.6 % من أفراد العينة أجابوا بـ (نعم)، 2 % أي 3 أفراد فقط من العينة أجابوا بـ (لا)، و 15.4 % من أفراد العينة أجابوا بـ (محايد)، و بلغ المتوسط الحسابي 1.33 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1 – 1.66]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.73 و الذي يؤكد تمركز أفراد العينة حول الإجابة الأولى، و هذا يبين أهمية المعايير الدولية للمراجعة بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجع الخارجي، فالتقارير المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي الذي يستعمل هذه المعايير تملك قوة و مصداقية تؤهلها لأن تكون أساسا لاتخاذ قرارات سليمة و في الوقت المناسب.

- بالنسبة للسؤال 6: 83.9 % من أفراد العينة أجابوا بـ (نعم)، 7.4 % أجابوا بـ (لا)، و 8.7 % أجابوا بـ (محايد)، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.603 و الذي يؤكد تقارب آراء أفراد العينة، و بلغ المتوسط الحسابي 1.25 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1 – 1.66]، و هذا يبين أن أفراد العينة مجمعون على أن المعايير الدولية للمراجعة تقلل التفاوت بين ممارسات المراجعين على المستوى الدولي، و هو الهدف الرئيسي لهذه المعايير.

- بالنسبة للسؤال 7: 74.4 % من أفراد العينة أجابوا بـ (نعم)، 12.8 % من أفراد العينة أجابوا بـ (لا)، و 12.8 % من أفراد العينة أجابوا بـ (محايد)، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر

بـ 0.707 و الذي يؤكد تقارب آراء أفراد العينة، و بلغ المتوسط الحسابي 1.38 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1 – 1.66]، و هذا يبين أن للمعايير الدولية دور مهم في المساهمة في تحويل المراجعة الخارجية من تقنية أو فن و الرقي بها إلى علم موحد الممارسات و يلقى القبول العام دوليا، فتوحيد الممارسات بين المهنيين عبر أقطار العالم من شأنه أن يساهم في إرساء قواعد موحدة تكون الإطار النظري للمراجعة الخارجية كعلم قائم بذاته.

و من خلال التحليل السابق، نلاحظ أن النسب العالية في جميع الأسئلة متمركزة في الإجابة الأولى (نعم)، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 1.28 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1 – 1.66]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.429 و الذي يدل على وجود توزع نسبي للآراء العامة لعينة الدراسة و تمركزها حول الإجابة الأولى، و الذي مرده النسبة المعتبرة للأفراد ذوي الاطلاع السطحي على المعايير الدولية للمراجعة، و عموما فإن المؤشرات السابقة تدل على اتفاق أفراد العينة على أهمية المعايير الدولية للمراجعة، و دورها الفعال الذي يفيد مختلف الأطراف المهتمة بالمراجعة الخارجية.

2.3.4. الخصائص المتعلقة بمحور واقع المراجعة الخارجية في الجزائر

يتعلق المحور الثاني بتطور و واقع المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث يحتوي على أربعة أسئلة تتعلق بتطور المراجعة الخارجية في الجزائر و رأي عينة الدراسة حول واقع المهنة، كما أدرج سؤال حول الأسباب التي أدت إلى تراجع مستوى الأداء المهني، بالإضافة إلى ثلاث أسئلة خاصة بفجوة التوقعات في الجزائر، لجان المراجعة، ضرورة إصلاح منظومة المراجعة الخارجية على التوالي.

1.2.3.4. الشكل العام للمراجعة الخارجية و أداء المهنيين في الجزائر

لمعرفة رأي أفراد العينة حول الشكل العام للمراجعة الخارجية في الجزائر و أداء المهنيين، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (20): نتائج آراء العينة حول شكل المراجعة الخارجية و الأداء المهني في الجزائر. [104]

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجـابـات					المؤشرات الإحصائية		
	(ت) (%)	ممتاز	جيد	مقبول	سيء	سيء جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. الشكل العام للمراجعة الخارجية في الجزائر	ت	-	1	79	102	7	3.6	0.589	سيء
	%	-	0.5	41.8	54	3.7			
2. أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر	ت	-	8	111	68	2	3.34	0.576	مقبول
	%	-	4.2	58.7	36	1.1			
المتوسط العام للسؤالين 1 و 2							3.47	0.489	سيء

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- بالنسبة للسؤال 1: نلاحظ أن أعلى نسبة 54 % من أفراد العينة يرون أن الشكل العام للمراجعة الخارجية في الجزائر سيء، أما النسبة الثانية 41.8 % من أفراد العينة يرون أن الشكل العام المراجعة الخارجية في الجزائر مقبول، أما المجيبون بعبارة (سيء جدا) و (جيد) فيمثلون نسب قليلة جدا 3.7 % و 0.5 % على التوالي، حيث أجاب 7 أفراد بعبارة (سيء جدا) و فرد واحد فقط بعبارة (جيد) كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة من طرف أفراد العينة على عبارة (ممتاز).

من الملاحظات السابقة نجد أن جل إجابات أفراد العينة تتمركز حول عبارتي مقبول و سيء، و تمثل الإجابة على هذه الأخيرة الأغلبية (أكبر من 50 %)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.6 و هو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [3.40-4.19]، و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الرابعة (سيء)، أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.589 فهو يمثل تفاوت نسبي بين أفراد العينة و تمركز آرائها حول الإجابتين الأولى و الثانية، و هو مؤشر عادي جدا في ظل مقياس ليكارت الخماسي.

- بالنسبة للسؤال 2: نلاحظ أن أعلى نسبة 58.7 % من أفراد العينة يرون أن أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر مقبول، أما النسبة الثانية 36 % من أفراد العينة يرون أن الشكل العام المراجعة الخارجية في الجزائر سيء، أما المجيبون بعبارة (جيد) و (سيء جدا) فيمثلون نسب قليلة جدا 4.2 % و 1.1 % على التوالي، حيث أجاب 8 أفراد بعبارة (جيد) و فردين فقط بعبارة (سيء جدا)، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة من طرف أفراد العينة على عبارة (ممتاز).

من الملاحظات السابقة نجد أن جل إجابات أفراد العينة تتمركز حول عبارتي سيء و مقبول، و تمثل الإجابة على هذه الأخيرة الأغلبية (أكبر من 50 %)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.34 و هو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الثالثة (مقبول) و قربها من العبارة الرابعة (سيء)، أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.576 فهو يمثل تفاوت نسبي بين أفراد العينة و تمركز آرائها حول الإجابتين الأولى و الثانية ، و هو مؤشر عادي في ظل مقياس ليكارت الخماسي من جهة، و تمركز الاتجاه العام لعينة الدراسة في نهاية الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي من جهة أخرى، أي الاتجاه العام للعينة يعبر عن الإجابة الثالثة و هو قريب من الإجابة الرابعة.

و من خلال التحليل السابق، نلاحظ أن النسب العالية في السؤالين متمركزة حول الإجابتين الثالثة (مقبول) و الرابعة (سيء)، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.47 و هو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [3.40 – 4.19]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.489 و الذي يدل على عدم وجود تباين في الآراء العامة لعينة الدراسة، و الذي مرده التفاوت النسبي في الإجابات على السؤالين (أربعة عبارات)، و اختلاف الإجابة نسبيا (مقبول و سيء) بين السؤالين.

و عموما فإن المؤشرات السابقة تدل على اتفاق أفراد العينة على أن الشكل العام للمراجعة الخارجية في الجزائر سيء، و أداء المهنيين في الجزائر مقبول و لكنه قريب من السيئ *.

2.2.3.4. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى ارتكازها على إطار نظري كاف

لمعرفة رأي أفراد العينة حول مدى تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و ارتكازها على إطار نظري كاف، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

* . للتعمق أكثر في تفسير هذه المؤشرات السلبية، أدرجنا الأسئلة من 5 إلى 7 في هذا المحور للبحث عن مسببات هذا القصور.

الجدول رقم (21): نتائج آراء العينة حول تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ارتكازها على إطار نظري كاف. [104]

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجـابـات			المؤشرات الإحصائية		
	(ت) (%)	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
3. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر بشكل مناسب بالنظر للتغيرات الاقتصادية المتسارعة	ت	18	141	30	2.06	0.501	لا
	%	9.5	74.6	15.9			
4. المراجعة الخارجية في الجزائر ترتكز على إطار نظري (معايير) كاف	ت	42	99	48	2.03	0.691	لا
	%	22.2	52.4	25.4			
المتوسط العام للسؤالين 3 و 4					2.05	0.438	لا

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- بالنسبة للسؤال 3: نلاحظ أن أعلى نسبة 74.6 % من أفراد العينة ينفون تطور المراجعة الخارجية في الجزائر بشكل مناسب بالنظر للتغيرات الاقتصادية المتسارعة، أما النسبة الثانية 15.9 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، أما المجيبون الموافقون على أن المراجعة الخارجية في الجزائر تطورت بشكل مناسب بالنظر للتغيرات الاقتصادية المتسارعة فيمثلون 9.5 % أي 18 فرد من أفراد العينة.

من الملاحظات السابقة نجد أن جل إجابات أفراد العينة تتمركز حول عبارة النفي، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.06 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي [1.67-2.33]، و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الثانية (لا)، أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.501 فيعود لبعض الإجابات المتمركزة في الفئات الطرفية، و هو عائد في رأينا إلى وجود ما نسبته 15.9 % من أفراد العينة كمحايدين في الإجابة على هذا السؤال.

- بالنسبة للسؤال 4: نلاحظ أن أعلى نسبة 52.4 % من أفراد العينة ينفون ارتكاز المراجعة الخارجية في الجزائر على إطار نظري كاف، أما النسبة الثانية 25.4 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، أما المجيبون الموافقون على أن المراجعة الخارجية في الجزائر ترتكز على إطار نظري كاف فيمثلون 22.2 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن نسبة كبيرة من إجابات أفراد العينة تتمركز حول عبارة النفي و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.03 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي [1.67-2.33]، و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الثانية (لا) أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.691 فهو يمثل توزيع الإجابات بين أفراد العينة و وجود إجابات في الفئات الطرفية، حيث نجد أن ما نسبته 47.4 من أفراد العينة متمركزون في الإجابات الأولى و الثالثة و هو عائد في رأينا إلى وجود تفاوت في الإجابات بين أفراد العينة.

و من خلال التحليل السابق، نلاحظ أن النسب العالية في السؤالين متمركزة حول الإجابة الثانية (لا)، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 2.05 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي [1.67-2.33]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.438 و الذي يدل على عدم وجود تشتت كبير في آراء أفراد العينة التي تتمحور حول نفي السؤالين.

و عموما فإن المؤشرات السابقة تدل على اتفاق أفراد العينة على نفي وجود تطور للمراجعة الخارجية في الجزائر بشكل مناسب بالنظر للتطورات الاقتصادية المتسارعة، بالإضافة إلى نفي وجود إطار نظري كاف ترتكز عليه المراجعة الخارجية في الجزائر.

من خلال تحليل الإجابات المدرجة حول الأسئلة الأربعة الأولى من هذا المحور، نلاحظ وجود اتفاق كبير بين أفراد العينة على قصور المراجعة الخارجية في الجزائر من حيث الإطار النظري و أداء المهنيين، بالإضافة إلى تأخر المراجعة الخارجية في الجزائر في التطور بشكل مناسب مع التطورات الحاصلة في المجال، و هذا مؤشر عادي في نظرنا، و ذلك بسبب جمود القوانين المنظمة للمهنة (حوالي 20 سنة) و عدم تحيينها بما يناسب المتطلبات الحالية من جهة، و ضعف مستوى الأنظمة المحاسبية و الرقابية في المؤسسات الجزائرية مما ينعكس سلبا على أداء المراجعين الخارجيين من جهة أخرى.

3.2.3.4. أسباب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر

لمعرفة رأي أفراد العينة حول سبب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، تم حوصلة النتائج * في الجدول التالي:

الجدول رقم (22): نتائج آراء أفراد العينة حول أسباب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر. [104]

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجـابـات				
	(ت) (%)	النظم المحاسبية غير فعالة	ضعف أداء المراجعين	نظم الرقابة الداخلية غير فعالة	قصور في المنظمات المهنية	أخرى
سبب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر	ت	42	27	38	22	60
	%	22.2	14.3	20.1	11.7	31.7

من خلال الجدول السابق نلاحظ وجود تقارب نسبي في إجابات أفراد العينة على السؤال المتعلق بسبب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث أجاب 42 فرد من أفراد العينة على السؤال بالإجابة الأولى (النظم المحاسبية غير فعالة) أي بنسبة 22.2 %، و أجاب 38 فرد من أفراد العينة على السؤال بالإجابة الثالثة (نظم الرقابة الداخلية غير فعالة) أي بنسبة 20.1 %، و أجاب 27 فرد من أفراد العينة على السؤال بالإجابة الثانية (ضعف أداء المراجعين) أي بنسبة 14.3 %، كما أجاب 22 فرد من العينة على السؤال بالإجابة الرابعة (قصور في المنظمات المهنية) أي بنسبة 11.7 %.

كما نلاحظ أنه أجاب 60 فرد من أفراد العينة على السؤال بأكثر من إجابة (إجابتين على الأقل من الإجابات الأربعة المتاحة) أو إضافة إجابة تختلف عن الإجابات المتاحة، و هو ما يمثل نسبة 31.7 % من أفراد عينة الدراسة، و يوضح الجدول التالي رقم (4-20) توزيع الإجابات المصنفة في خانة (أخرى) حيث تم احتساب الإجابتين معا بالنسبة للأفراد الذين أشروا على إجابتين في نفس الوقت و نفس العملية مع المجيبين على ثلاث و أربع إجابات، و ذلك كما يلي:

* . لا يتم حساب المؤشرات الإحصائية في هذا السؤال نظرا لكون المتغيرات غير ترتيبية، حيث كل متغيرة (إجابة) منفصلة عن الأخرى و بالتالي فلا يوجد أي دلالة إحصائية لهذه المؤشرات.

الجدول رقم (23): توزيع نتائج آراء العينة المصنفين ضمن خانة (أخرى) في السؤال 5. [104]

	التكرار النسبة	الاستجـابـات (من أصل 154 إجابة تمثل 60 فرد من أفراد العينة)					
العبـــارة	(ت) (%)	النظم المحاسبية غير فعالة	ضعف أداء المراجعين	نظم الرقابة الداخلية غير فعالة	قصور في المنظمات المهنية	أخرى
سبب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر	ت	30	44	36	36	8
	%	6.18	9.03	7.42	7.42	1.65

و بعد دمج الجدولين (20) و (23) تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (24): نتائج آراء أفراد العينة حول أسباب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد معالجة الإجابات المدرجة في خانة (أخرى) في السؤال 5. [104]

	التكرار النسبة	الاستجـابـات (من أصل 129 + 154 إجابة)				
العبـــارة	(ت) (%)	النظم المحاسبية غير فعالة	ضعف أداء المراجعين	نظم الرقابة الداخلية غير فعالة	قصور في المنظمات المهنية	أخرى
سبب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر	نسب الجدول رقم	22.2	14.3	20.1	11.7	-
	نسب الجدول رقم	6.18	9.03	7.42	7.42	1.65
	النسب الإجمالية	28.38	23.33	27.52	19.12	1.65

من الجدول السابق نلاحظ أن أكبر نسبة 28.38 % تمثل الإجابة الأولى، و 27.52 % تمثل الإجابة الثالثة، و 23.33 % تمثل الإجابة الثانية، و 19.12 % تمثل الإجابة الرابعة.

من هذه النسب نلاحظ أن أعلى نسبتين تمثلان عدم فعالية النظم المحاسبية و نظم الرقابة الداخلية و هو مؤشر يدل على أن أغلبية أفراد العينة يرون أن تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر مرده

القصور الذاتي للمراجعة، أما النسبة الثالثة فتمثل ضعف أداء المراجعين الخارجيين، و الذي يعود في نظرنا إلى ضعف التكوين و التدريب المستمر و نقص الخبرة،أما النسبة الرابعة فتمثل قصور المنظمات المهنية العائد في نظرنا إلى قدم القانون المنظم للمهنة من جهة، و نقص فعالية هذه الهيئات من جهة أخرى، و هو دليل آخر يدعم نتيجة السؤال الرابع التي تؤكد عدم وجود إطار نظري كاف للمراجعة الخارجية في الجزائر، أما النسبة الأخيرة و التي تمثل 8 افراد من العينة فكانت تشمل ما يلي:

- 3 أفراد: عدم وجود تكوين مستمر للمراجعين.
- فردين: غياب الضمير المهني للمراجعين الخارجيين.
- فردين: ضعف القواعد المنظمة للمهنة في الجزائر.
- فرد واحد: قدم القانون المنظم للمهنة.

و عموما فإن سبب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر يعود إلى خليط من الأسباب الأربعة المذكورة بمعدلات متفاوتة نسبيا.

4.2.3.4. فجوة التوقعات في الجزائر

لمعرفة رأي أفراد العينة حول فجوة التوقعات في الجزائر و تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (25): نتائج آراء أفراد العينة حول فجوة التوقعات في الجزائر. [104]

	التكرار النسبة	الاستجـابـات			المؤشرات الإحصائية		
العبـــارة	(ت) (%)	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
مستخدمي تقرير المراجع الخارجي في الجزائر راضين عن عمله	ت	15	105	69	2.29	0.604	لا
	%	7.9	55.6	36.5			

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أكبر نسبة هي 55.6 % من أفراد عينة الدراسة ينفون وجود رضا عن عمل المراجع الخارجي من طرف مستخدمي تقريره، أما النسبة الثانية 36.5 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، أما النسبة الأضعف فهي 7.9 % من أفراد العينة يوافقون على وجود رضا عن عمل المراجع الخارجي من طرف مستخدمي تقريره، و بالنظر للمتوسط الحسابي المقدر بـ 2.29 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي [1.67-2.33]، و هو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة الثانية (لا) و يقترب من الحياد في الإجابة على هذا السؤال، أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.604 فهو مؤشر طبيعي و عادي يبين وجود تقارب بين نسبة الإجابة في العبارتين الثانية و الثالثة.

من خلال إجابات أفراد العينة، نلاحظ وجود فجوة توقعات بين المراجعين الخارجيين في الجزائر و ما يتوقعه منهم مستخدمو التقرير.

5.2.3.4. ضرورة وجود لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية

لمعرفة رأي أفراد العينة حول ضرورة وجود لجان للمراجعة في المؤسسات الجزائرية، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (26): نتائج آراء أفراد العينة حول ضرورة وجود لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية. [104]

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجـابـات					المؤشرات الإحصائية		
	(ت) (%)	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
من الضروري وجود لجان مراجعة في المؤسسات لتحسين التواصل بين الإدارة و المراجع الخارجي و تحسين جودة عمله	ت	92	73	18	6	-	1.67	0.778	موافق بشدة
	%	48.7	38.6	9.5	3.2	-			

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسب الإجابات على هذا السؤال مرتبة ترتيبا تنازليا من عبارة (موافق بشدة) إلى عبارة (غير موافق بشدة)، حيث تشير الإجابة الأكبر 48.7 % من أفراد العينة

موافقون بشدة على ضرورة وجود لجان مراجعة في المؤسسات، أما النسبة الثانية 38.6 % من أفراد العينة موافقون على السؤال، في حين نجد أن 18 فرد من أفراد العينة محايدون في الإجابة على السؤال أي بنسبة 9.5 %، أما النسبة الأخيرة 3.2 % بستة أفراد من العينة غير موافقون على ضرورة وجود لجان مراجعة في المؤسسات، و أخيرا لم يجب أي فرد من أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة).

من خلال النسب السابقة، نلاحظ أن حوالي 87.3 % يتمركزون حول الإجابتين الأولى و الثانية و بالنظر للمتوسط الحسابي 1.67 الذي يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1–1.79] و هذا ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة المتمركز في الإجابة الأولى (موافق بشدة)، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.778، و هو مؤشر طبيعي جدا في ظل تمركز إجابات العينة حول الإجابتين الأولى و الثانية في ظل مقياس ليكارت الخماسي.

6.2.3.4. ضرورة إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر

لمعرفة رأي أفراد العينة حول ضرورة إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (27): نتائج آراء أفراد العينة حول ضرورة إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر. [104]

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجـابـات					المؤشرات الإحصائية		
	(ت) (%)	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
من الضروري إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر تبعا للتطورات الدولية الحاصلة في المجال	ت	133	46	10	-	-	1.35	0.579	موافق بشدة
	%	70.4	24.3	5.3	-	-			

من خلال الجدول السابق نلاحظ تمركز إجابات عينة الدراسة حول الإجابات الثلاث الأولى فقط حيث كانت النسبة الأكبر 70.4 % من أفراد العينة موافقون بشدة على ضرورة إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر، و النسبة الثانية 24.3 موافقون على ضرورة الإصلاح، بينما اختار

10 أفراد الحياد في الإجابة على السؤال و هو ما يمثل 5.3 % من عينة الدراسة، في حين لم يجب أي فرد من أفراد العينة على الإجابتين الرابعة (غير موافق) و الخامسة (غير موافق بشدة).

من خلال النسب السابقة، نلاحظ أن حوالي 94.7 % من عينة الدراسة موافقون بشدة أو موافقون على ضرورة إصلاح منظومة المراجعة في الجزائر، و بالنظر للمتوسط الحسابي 1.35 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1 – 1.79]، و هذا ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة المتمركز في الإجابة الأولى (موافق بشدة)، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.579 و هو مؤشر يدل على تمركز الإجابات حول الإجابتين الأولى و الثانية، بالإضافة إلى عدم الإجابة أي فرد من أفراد العينة على الإجابتين الرابعة و الخامسة.

3.3.4. الخصائص المتعلقة بمحور التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة

يتعلق المحور الثالث بالتوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة، حيث يحتوي على ثمانية أسئلة تتعلق بتطور المراجعة الخارجية بشكل مناسب مع الواقع الدولي، وجود انسجام أو توافق أو ضرورة تكييفها مع الواقع الدولي، ضرورة تحقيق توافق بينها و بين المعايير الدولية للمراجعة، ضرورة تبني هذه الأخيرة، إمكانية اعتبار المعايير الدولية الحل الأمثل لتحين واقع الممارسة المهنية ي الجزائر، قابلية تطبيق هذه المعايير في الجزائر في ظل الظروف الراهنة، و أخيرا انعكاس توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية على ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة، حيث تم تلخيص النتائج و تحليلها كما يلي:

الجدول رقم (28): نتائج آراء أفراد العينة حول مدى توافق المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة. [104]

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجـابـات					المؤشرات الإحصائية		
	(ت) (%)	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. المراجعة الخارجية في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة	ت	71	104	12	2	-	1.71	0.632	موافق بشدة
	%	37.6	55	6.3	1.1	-			
2. لا يوجد انسجام و توافق لواقع المراجعة الخارجية في الجزائر مع الواقع الدولي	ت	57	106	16	10	-	1.89	0.767	موافق
	%	30.2	56.1	8.5	5.3	-			
3. من الضروري تكييف المراجعة الخارجية في الجزائر مع الواقع الدولي	ت	117	56	10	6	-	1.5	0.741	موافق بشدة
	%	61.9	29.6	5.3	3.2	-			
4. من الضروري تحقيق توافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة	ت	83	78	24	4	-	1.73	0.762	موافق بشدة
	%	43.9	41.3	12.7	2.1	-			
5. من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر	ت	79	68	34	8	-	1.85	0.865	موافق
	%	41.8	36	18	4.2	-			
6. المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	ت	28	68	71	22	-	2.46	0.884	موافق
	%	14.8	36	37.6	11.6	-			
7. المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة	ت	9	38	42	88	12	3.30	1.014	محايد
	%	4.8	20.1	22.2	46.6	6.3			
8. توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة	ت	46	94	38	11	-	2.07	0.822	موافق
	%	24.3	49.7	20.1	5.8	-			
المتوسط العام لمحور توافق المراجعة لخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة							2.06	0.438	موافق

من خلال الجدول السابق نجد ما يلي:

- بالنسبة للسؤال 1: 55 % من أفراد العينة يوافقون على عدم تطور المراجعة الخارجية في الجزائر بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة، أما النسبة الثانية 37.6 % من أفراد العينة موافقون بشدة على عدم تطور المراجعة الخارجية، و 6.3 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، و أخيرا 1.1 % أي فردين فقط غير موافقون على السؤال، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.71 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1 – 1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة) و القريب من الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.632 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات، حيث أجاب حوالي 92.6 % على الإجابتين الأولى و الثانية.

- بالنسبة للسؤال 2: 56.1 % من أفراد العينة يوافقون على عدم وجود انسجام و توافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و الواقع الدولي، أما النسبة الثانية 30.2 % من أفراد العينة موافقون بشدة على عدم وجود توافق أو انسجام، و 8.5 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، و أخيرا 5.3 % من العينة غير موافقون على السؤال، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.89 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80 – 2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق) و القريب من الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.767 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات، حيث أجاب حوالي 86.3 % على الإجابتين الأولى و الثانية.

- بالنسبة للسؤال 3: 61.9 % من أفراد العينة يوافقون بشدة على ضرورة تكييف المراجعة الخارجية في الجزائر مع الواقع الدولي، أما النسبة الثانية 29.6 % من أفراد العينة موافقون على ضرورة التكييف، و 5.3 % من العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، و أخيرا 3.2 % أي 6 أفراد فقط من العينة غير موافقون على السؤال، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.50 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1 – 1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.741 فيدل على تمركز حول الإجابتين الأولى و الثانية بنسبة 91.5 % من أفراد العينة.

- بالنسبة للسؤال 4: 43.9 % من أفراد العينة يوافقون بشدة على ضرورة تحقيق توافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة، أما النسبة الثانية (القريبة من الأولى) 41.3 % من أفراد العينة موافقون على ضرورة تحقيق هذا التوافق، و 12.7 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، و أخيرا 2.1 % أي 4 أفراد فقط غير موافقون على السؤال، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.73 و هو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1 – 1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة) و القريب من الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.762 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات، حيث أجاب حوالي 85.2 % على الإجابتين الأولى و الثانية.

- بالنسبة للسؤال 5: 41.8 % من أفراد العينة يوافقون بشدة على ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر، أما النسبة الثانية 36 % من أفراد العينة موافقون على ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة، و 18 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، و أخيرا 4.2 % أي 8 أفراد فقط غير موافقون على السؤال، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.85 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق) و القريب من الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.865 فيدل على عدم وجود تباين بين الإجابات.

- بالنسبة للسؤال 6: 37.6 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على السؤال المتعلق بكون المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، أما النسبة الثانية 36 % من أفراد العينة موافقون على كون المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، و 14.8 % من أفراد العينة موافقون بشدة على كون المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، و أخيرا 11.6 % من أفراد العينة غير موافقون على السؤال، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.46 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59] و قريب من الفئة الثالثة [2.60—3.39]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق) و القريب جدا من الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف المعياري 0.884 فيدل على وجود تباين نسبي في الإجابات، حيث تمركزت أغلب الإجابات على الإجابتين الثانية و الثالثة، مع وجود ما نسبته 26 % من الإجابات في الفئتين الأولى و الرابعة.

- بالنسبة للسؤال 7: 46.6 % من أفراد العينة غير موافقون على أن المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة، أما النسبة الثانية 22.2 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال، و 20.1 % من أفراد العينة موافقون على قابلة تطبيق المعايير الدولية في الجزائر، بينما 6.3 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على إمكانية تطبيق المعايير الدولية في الجزائر، و أخيرا 4.8 % أي 9 أفراد فقط موافقون بشدة على السؤال، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.30 و هو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، و هو مؤشر عادي بالنظر للتباين في الإجابات على السؤال، أما الانحراف المعياري 1.014 فيدل على وجود توزع بين الإجابات، و هو مؤشر يدعم النتيجة المتوصل إليها من تحليل المتوسط الحسابي.

- بالنسبة للسؤال 8: 49.7 % من أفراد العينة يوافقون على أن توجه الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة، أما النسبة الثانية 24.3 % من أفراد العينة موافقون بشدة على السؤال، و 20.1 % من أفراد العينة محايدون في الإجابة على هذا السؤال و أخيرا 5.8 % غير موافقون على السؤال، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة)، و بالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.07 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.822 فيدل على وجود تمركز للإجابات حول أول ثلاث عبارات.

4.4. خلاصة النتائج المستخلصة من الاستبيان

من خلال تحليل النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيان، و بعد دراسة مختلف المؤشرات الإحصائية *، و بعد القيام بعملية إسقاط للجانب النظري على النتائج المتوصل إليها، استنتجنا النتائج التالية:

1.4.4. نتائج المحور الأول (معايير المراجعة الدولية)

- من الجدول رقم (17) نجد أن نسبة الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة كبيرة نسبيا، و هو ما يدل على التكوين و الاطلاع المستمر لأفراد العينة على كل ما هو جديد في مجال المحاسبة و المراجعة و هو ما يؤكد سلامة العينة المختارة للإجابة على الاستبيان.

* . لا يمكن استخدام التحليل الإحصائي الاستدلالي لعدم وجود دالة تبين العلاقة بين متغيرين مستقل و تابع، و قد تم الاعتماد على التحليل الإحصائي الوصفي الذي يهتم بمؤشرات النزعة المركزية و مقاييس التشتت.

- من الجدول رقم (18) نجد أن درجة اطلاع العينة بشكل عام مقبولة، و هذا مؤشر عادي نتيجة حداثة الموضوع من جهة، و وجود نسبة معتبرة من المهنيين (باعتبار الموضوع أكاديمي) من جهة أخرى، و يعود هذا في نظرنا كون توجه الجزائر نحو المعايرة في المحاسبة و المراجعة حديث نسبيا بالإضافة إلى كون المعايير الدولية غير متبناة في الجزائر، و بالتالي فإن الاطلاع عليها يكون سطحي عند معظم المهتمين بالمحاسبة و المراجعة خاصة المهنيين منهم.

- من الجدول رقم (19) نجد أن الاتجاه العام لعينة الدراسة مجيبون بنعم على كل الأسئلة الموجودة، فهم يجمعون على أن المعايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين جودة المراجعة، تساعد المراجع الخارجي على أداء مهمته بشكل أفضل، تساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ قرارات أحسن، تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين بين الدول، و تساعد على تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات و يلقى القبول العام دوليا.

و في نظرنا، تعود النظرة الموجبة لأفراد العينة للأهمية الكبيرة للمعايير الدولية للمراجعين و مستخدمي تقاريرهم على حد السواء، 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، بالإضافة إلى أن ما يجعل المراجعة مجرد فن هو اختلاف تقنياتها بين الممارسين عبر الأقطار، و المعايير الدولية كإطار نظري و منهجي تهدف إلى تحقيق توافق بين أساليب المراجعة المتباينة دوليا.

2.4.4. المحور الثاني (واقع المراجعة الخارجية في الجزائر)

- من الجدول رقم (20) نجد أن إجابات أفراد العينة على السؤالين المتعلقين بالشكل العام للمراجعة الخارجية و أداء المهنيين في الجزائر تتمركز حول الإجابتين (موافق) و (سيء)، و هذا يعود – في نظرنا – إلى عدة أسباب منها:

- قدم القوانين المنظمة للمهنة.
- قصور الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر.
- عدم وجود تكوين دوري للمراجعين الخارجيين.
- غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية.
- وجود فجوة توقعات بين أداء المهنيين و طلب مستخدمي تقريرهم.

- من الجدول رقم (21) نجد إجماع من طرف أفراد العينة على عدم تطور المراجعة الخارجية في الجزائر بشكل مناسب بالنظر للتغيرات الاقتصادية المتسارعة، و هذا يعود في رأينا إلى كون القانون المنظم للمهنة (91-08) جاء في إطار الإصلاح العام الذي انتهجته الجزائر في مختلف الجوانب الاقتصادية، و لم يتم تعديل هذا القانون لمدة طويلة (حوالي 19 سنة)، و هي مدة طويلة نسبيا تجعل من هذا القانون غير عملي خاصة في ظل العولمة و ثورة المعلومات، ففي ظل عدم تعديل آو تجديد هذا القانون تبقى مهنة محافظة الحسابات في الجزائر مهنة تقليدية (لا تخرج أهميتها عن كونها مفروضة قانونيا على شركات الأموال).

كما أجمع أفراد العينة على عدم وجود إطار نظري كاف للمراجعة الخارجية في الجزائر، حيث نلاحظ غياب لأي منظمة آو هيئة تهتم بالجانب النظري (المعايير) للمراجعة، في حين أن بعض الدول العربية (مصر مثلا) ترتكز على مجموعة متكاملة من المعايير المستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، و هو ما يساعد من تحسين أداء المراجعين، و تفعيل القرارات المتخذة على أساس معلومات مالية اكتسبت موثوقيتها من مصادقة المراجعين الخارجيين المرتكزين على المعايير المحلية لبلدهم (المتكيفة مع المعايير الدولية للمراجعة).

- من الجدول رقم (24) نجد مجمعون على أن تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر يعود إلى خليط من عدة أسباب، فمنها ما هو متعلق بالمهنيين (ضعف أداء المراجعين)، و منها ما يتعلق بالمؤسسات الخاضعة للمراجعة (النظم المحاسبية و نظم الرقابة الداخلية غير فعالة)، و منها ما يتعلق بقصور و غياب فعالية المنظمات المهنية.

و أضاف بعض أفراد العينة أسباب أخرى لتدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر مثل:

- غياب الضمير المهني للمراجعين الخارجيين.
- ضعف القواعد المنظمة للمهنة في الجزائر.
- غياب تكوين مستمر للمراجعين.
- قدم القانون المنظم للمهنة.
- غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية.

- من الجدول رقم (25) نجد أن نسبة كبيرة من أفراد العينة يرون أن مستخدمي تقرير المراجع الخارجي في الجزائر غير راضين عن عمله، و هو - في نظرنا – مؤشر يدل على وجود فجوة توقعات

في الجزائر، وتعبر فجوة التوقعات عن فشل مهنة المراجعة في العمل على التطور بالسرعة الكافية بما يتماشى مع تغير بيئة العمل و طبيعة الطلب على خدمات المراجعة، فالمراجع و في ظل المنافسة أصبح يهتم بالجانب التجاري و بعدد زبائنه على حساب جودة عمله، و مستخدمي تقرير المراجع يغالون في مطالبهم التي لم تعد قابلة للتحقق نظرا لكبر حجم المؤسسات و توسع أنشطتها و تعقد بيئتها.

و بالنظر إلى إجابات أفراد العينة على الثالث و الرابع من المحور الثاني، فان فجوة التوقعات في الجزائر تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة، كما أن نسبة معتبرة من أفراد العينة محايدون في الإجابة على السؤال، و هذا ما يؤكد أن فجوة التوقعات في الجزائر تعبر عن فجوة اللامعقولية (لا معقولية طلب أصحاب المصالح)، أي التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من المراجع و ما يستطيع هذا الأخير أداءه بصورة معقولة.

و نشير إلى أن فجوة التوقعات ضارة بالمهنة و المجتمع، فهي تؤثر على الثقة في مهنة المحاسبة و المراجعة، و تسبب تناقص درجة ثقة و اعتماد المجتمع على المعلومات المالية و غير المالية اللازمة لاتخاذ القرار.

- من الجدول رقم (26) نجد أن جل أفراد العينة يوافقون على ضرورة وجود لجان للمراجعة في المؤسسات، وهذا يعود – في نظرنا – إلى الدور الكبير الذي تلعبه هذه اللجان في تحسين جودة المراجعة الخارجية، فلجان المراجعة تدعم من استقلال المراجعين الخارجيين، تساهم في فحص نظام الرقابة الداخلية و العلاقة مع المراجعين الداخليين، تساعد على فحص التقارير المالية، بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في حوكمة الشركات.

و تعتبر لجان المراجعة من الحلول العملية للنهوض بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، فوجود لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية كفيل بتحقيق ما يلي:

- إحداث قفزة نوعية في خدمات المراجعين الخارجيين.
- تضييق فجوة التوقعات عن طريق التواصل الفعال بين المراجعين الخارجيين و إدارة المؤسسة.
- المساهمة في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.
- زيادة فعالية المراجعة الداخلية، مما يسهل من مهمة المراجع الخارجي.

- من الجدول رقم (27) نجد أن أغلب أفراد العينة يوافقون على ضرورة إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر تبعا للتطورات الدولية الحاصلة في المجال، و هذا متوقع بالنظر للإجابات السابقة

من نفس المحور، و التي تجمع على ضعف المراجعة الخارجية في الجزائر من حيث المنظمات المهنية أداء المهنيين، قصور الإطار النظري المنظم للمهنة ... ، و بالتالي فإن إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر أمر ضروري يجب القيام به في الأجل القريب، و يعود قصور منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر – في رأينا – إلى مجموعة من العوامل منها:

- عوامل متعلقة بالمراجعة الخارجية في حد ذاتها: ضعف الإطار النظري، قصور الهيئات المشرفة، وغياب النظم المحاسبية و نظم الرقابة الداخلية الفعالة في المؤسسات الجزائرية، و هذا ما يعرف بالقصور الذاتي أو الملازم للمراجعة الخارجية.
- عوامل متعلقة بالمهنيين: ضعف التكوين، غياب دورات تكوينية من أجل تحيين المعارف و المهارات، اقتصار عمل المهنيين على الواجب القانوني دون المبادرة في تحسين الخدمات و الاهتمام بالجانب التجاري على حساب الجودة.
- وجود فجوة التوقعات، و التي تعبر عن الفارق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمو القوائم المالية، و مستويات الأداء المهني كما يراها المراجعون.

3.4.4. المحور الثالث (توافق المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة)

من الجدول رقم (28) نجد أن أغلبية أفراد العينة يجمعون على عدم تطور المراجعة الخارجية في الجزائر بشكل يتناسب مع تطورات الواقع الدولي، و أنه لا يوجد انسجام و توافق للواقع الجزائري مع المتطلبات الدولية الحديثة، و هذا يعود – في نظرنا – لوجود قدم و ثبات سلبي للقوانين المنظمة للمهنة في الجزائر، في حين أن معظم الدول الرائدة في مجال المحاسبة و المراجعة تقوم بتحسين مستمر للقوانين و المتطلبات المهنية، و حتى المعايير الدولية للمراجعة تخضع للتجديد و التعديل بشكل دوري.

و بناء على ما سبق، يجد معظم أفراد العينة أنه من الضروري تكييف المراجعة الخارجية في الجزائر مع الواقع الدولي، و ذلك بغرض خلق توافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة، و هذا ما يدعم الاتجاه العام لعينة الدراسة، و الذي يؤكد على سلبية المراجعة الخارجية في الجزائر من حيث الإطار النظري و الممارسات المهنية، الأمر الذي أدى بتوجه جزء من أفراد العينة على الاتفاق نسبيا على ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر، و ذلك دون إغفال الجزء المعتبر من أفراد العينة المحايدون أو غير الموافقون على ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة و يعود ذلك - في رأينا - إلى أن الدور الهام الذي تلعبه المعايير الدولية في تحسين جودة المراجعة

الخارجية، لا يعني بالضرورة تبنيها، فقد يكفي تكييف الواقع الجزائري مع هذه المعايير، أو وضع معايير محلية قريبة من المعايير الدولية.

كما نلاحظ من تحليل الاستبيان، أن عينة الدراسة يميلون إلى الحياد في اعتبار المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، وهذا يعود – في رأينا – إلى كون تبني المعايير الدولية للمراجعة ليس كاف (لوحده) للنهوض بالمراجعة الخارجية في الجزائر حيث يجب تدعيم تبني المعايير الدولية بمجموعة من الإجراءات مثل:

- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة.
- إنشاء منظمات و هيئات مهنية فعالة، تهتم بوضع إطار نظري متكامل للمراجعة.
- ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين و الهيئات المنظمة للمهنة.
- إرساء ثقافة لدى مستخدمي تقرير المراجع الخارجي تساعد على فهم مهمته و التطورات الحاصلة في بيئة المراجعة (بغرض تضييق فجوة المعقولية).
- تدعيم إنشاء لجان مراجعة في المؤسسات الجزائرية.
- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية التي تشبه بيئتها الاجتماعية و الاقتصادية البيئة الجزائرية *.
- إصلاح المنظومة المحاسبية (و هو ما توجهت إليه الجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي SCF).

و حول إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر في ظل الظروف الراهنة، يرى معظم أفراد العينة أن بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر حاليا لا تساعد على تبني المعايير الدولية، و اختار جزء من أفراد العينة الحياد في إبداء رأيهم حول إمكانية تطبيقها، و يعود هذا – في رأينا – إلى أن الاهتمام بالمعايير الدولية لا يكفي وحده للقول أنها قابلة للتطبيق في الجزائر، حيث أن إصلاح منظومة المراجعة الخارجية بشكل عام هو السبيل الوحيد لوضع قاعدة سليمة تسمح بتبني المعايير الدولية و تطبيقها في الجزائر، و نرى أن تكييف المعايير الدولية و تعديلها (دون المساس بمحتواها) بما يتناسب مع البيئة الجزائرية هو الحل المناسب للاستفادة من المعايير الدولية.

* . باعتبار المراجعة الخارجية تقنية ذات طابع اجتماعي.

و أخيرا، فإن أفراد العينة ينفقون نسبيا على أن توجه الجزائر على تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة، و يعزى هذا – في نظرنا – إلى أن تنبي معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى الحصول على مخرجات (قوائم مالية) لنظام المعلومات المحاسبي معدة على أساس هذه المعايير، و باعتبار مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات نظام المراجعة الخارجية فإن مراجعة القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة (المفهومة على المستوى الدولي) على أساس المعايير الدولية للمراجعة كفيل بإعطاء هذه القوائم ثقة و موضوعية و صبغة دولية، و بالتالي فإن مراجعة هذه القوائم وفق المعايير الدولية للمراجعة يحقق الهدف المرجو من سعي الجزائر إلى التوجه إلى المعايير.

خلاصة

من خلال هذا الفصل، الذي استهدف عينة من المهنيين و الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة، نجد أن المراجعة الخارجية في الجزائر لم ترق إلى المستوى المطلوب خاصة بالمقارنة مع الواقع الدولي للمهنة، حيث أجمع المستجوبون على أن المراجعة الخارجية في الجزائر من ناحية الإطار النظري و أداء المهنيين بعيدة نسبيا عن المتطلبات الدولية، كما نجد أن لهذا القصور عدة أسباب تتمثل في خليط من ضعف الهيئات المشرفة على المهنة، ضعف أداء المراجعين الخارجيين، قصور في المؤسسات الجزائرية من خلال عدم فعالية النظم المحاسبية و نظم الرقابة الداخلية المعتمدة، بالإضافة على أسباب أخرى.

كما لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية، وجود إجماع من أفراد العينة على الدور الكبير الذي تلعبه المعايير الدولية للمراجعة، حيث يستفيد منها كل من يستفيد من عمل المراجع الخارجي، فالمعايير الدولية للمراجعة تساعد المراجع الخارجي على تحسين جودة عمله، تساعد مستخدمي التقرير في اتخاذ قرارات أحسن، تساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية، تساعد على تضييق الهوة بين الممارسات المهنية للمراجعين عبر الأقطار، بالإضافة إلى الرقي بالمراجعة من تقنية على علم موحد الممارسات دوليا.

و من خلال المحور الثالث للدراسة الميدانية، نجد أن عينة الدراسة مجمعون على عدم وجود توافق بين واقع المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة، حيث يرون أن المراجعة الخارجية في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة، كما لا يوجد انسجام بينها و بين هذا الأخير.

كما أجمع المستجوبون على أنه من الضروري تكييف المراجعة الخارجية في الجزائر مع الواقع الدولي عن طريق تحقيق توافق بينها و بين المعايير الدولية للمراجعة، و ذلك عن طريق تبني هذه الأخيرة، و رغم وجود حياد لعينة الدراسة حول قابلية تطبيق المعايير الدولية و إمكانية اعتبارها الحل الأمثل لتحسين واقع المراجعة الخارجية في الجزائر، إلا أن الدراسة الميدانية تؤكد ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.

خاتمة

إن التطورات السريعة الحاصلة في مختلف المجالات، خاصة في مجال الاقتصاد و الاتصال و ثورة المعلومات و الانفتاح الدولي في ظل العولمة، انعكست على مختلف دول العالم بالعديد من المتطلبات و التحديات، و الجزائر - على غرار العديد من الدول - أصبحت مطالبة أكثر من أي وقت مضى بإعادة هيكلة العديد من القطاعات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، و التخطيط لمواكبة هذه المستجدات بشكل سريع.

و من بين التحديات التي تواجهها الجزائر - في ظل سعيها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة - ضرورة مواكبة التغيرات الدولية الحاصلة في مجال المحاسبة و المراجعة، و ذلك عن طريق إعادة النظر في الضوابط التي تحكم هاتين المهنتين حاليا في الجزائر، و لا يكون ذلك إلا من خلال تحقيق توافق و انسجام مع الواقع الدولي متمثلا في المعايير الدولية.

و في هذا الإطار، سعينا من خلال هذا البحث إلى دراسة جانب من الجوانب المتعلقة بتطوير المحاسبة و المراجعة في الجزائر، و ذلك عن طريق تسليط الضوء على المراجعة الخارجية في الجزائر من حيث التطور و الواقع و المقارنة بالمستجدات الدولية، بالإضافة إلى دراسة مدى التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة، حيث قمنا بدراسة مختلف الجوانب النظرية المحيطة بالمراجعة الخارجية و التوجه السائد نحو التوحيد، ثم قمنا بعرض المعايير الدولية للمراجعة و بينا أهميتها و أهدافها، و لدراسة التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة قمنا بعرض مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و واقعها و مختلف الجوانب المتعلقة بها و ذلك كما يلي:

- من خلال دراستنا للإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية و التوجه الدولي نحو التوحيد، وجدنا أن وظيفة المراجعة الخارجية تتمثل في إضفاء المصداقية على القوائم المالية باعتبار المراجع الخارجي باحث فني وراء الحقيقة و الصدق، و رغم الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الخارجية، إلا أن الظروف السائدة أثرت بشكل كبير على المراجعة الخارجية من حيث فقدان الثقة و تناقص الطلب على خدماتها (فجوة التوقعات)، فأصبح لزاما على الهيئات المحلية و الدولية المختصة في المراجعة الخارجية إيجاد الحلول و الاقتراحات المناسبة و التي تسمح باسترجاع الثقة و تطوير المراجعة الخارجية نظريا و مهنيا و إن كان تطوير الجانب المهني يتم عن طريق رفع كفاءة المراجعين الخارجيين من حيث التكوين و التدريب المستمرين و الممارسة الميدانية، فإن الجانب النظري يحتاج إلى تطوير و تحيين خاصة في ظل الاتجاه السائد و القائم على التوجه نحو التدويل و التوحيد.

- من خلال القيام بعرض للمعايير الدولية للمراجعة، نجد أن المعايير الدولية للمراجعة هي إطار متجانس و قابل للتطبيق من قبل المستويات المهنية الدولية، و التي لا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية، و لا تمنع أية دولة من إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها من ناحية أخرى.

و جاءت هذه المعايير لتقليل التفاوت و تضييق الهوة بين الممارسات المهنية و الأطر النظرية للمراجعة بين الدول، و ذلك عن طريق تقديم معايير دولية تلقى القبول العام و تخدم مصلحة المراجعين و المستفيدين من أعمالهم على حد السواء.

و في ظل الظروف الراهنة و التي تلزم جميع الدول بالتفتح على العالم الخارجي، زاد الاهتمام بالمعايير الدولية للمراجعة، و صار من الضروري الأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للمراجعة من طرف كل دولة تريد اقتحام الأسواق العالمية، و ذلك لما يميز هذه المعايير من تسهيل لعملية التواصل و الاستفادة من المعلومات (الموحدة) و تقليل التكلفة و الوقت اللازم للترجمة و تعديل تقارير المراجعين.

- من خلال دراستنا لتطور المراجعة و واقعها في الجزائر، اتضح لنا أن المراجعة الخارجية في الجزائر عرفت تطورا على عدة مراحل، حيث كان هذا التطور تبعا للتطورات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية الحاصلة، و ذلك يعود لكون المراجعة الخارجية علم اجتماعي ذو طابع اقتصادي.

و للمراجعة الخارجية في الجزائر عدة ضوابط تنظم عمل المهنيين، متمثلة في مجموعة من النصوص القانونية المنظمة للمهنة، و يمارس هذه المهنة شخص مستقل و محايد و كفؤ لما يحمله المراجع الخارجي من عبء و مسؤولية اتجاه الملاك و الأطراف المهتمة بتقريره و المجتمع بشكل عام.

كما ترتكز المراجعة الخارجية في الجزائر على إطار نظري مستنبط من القوانين المنظمة للمهنة، حيث أن معيار الاستقلال مع معيار بذل العناية المهنية وتوفر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجع الخارجي في الجزائر، و أي خلل في هذه المعايير سيؤثر على عمل المراجع الخارجي.

- و من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية، لاحظنا وجود تأكيد على الدور الكبير الذي تلعبه المعايير الدولية للمراجعة، حيث يستفيد منها (استخدام المعايير الدولية من قبل المراجع الخارجي) العديد من الأطراف و توصلنا إلى عدم وجود رضا على تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و الإطار النظري (القوانين) و الهيئات المنظمة لها، حيث يعود سبب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر إلى العديد من الأسباب المتعلقة بالقصور الذاتي للمراجعة، ضعف أداء المراجعين الخارجيين، ضعف النظم المحاسبية و نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

و من خلال النتائج المتوصل إليها عن طريق الدراسة الميدانية، وجدنا أن الانسجام و التوافق مع المعايير الدولية للمراجعة ضروري لإعادة هيكلة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المتطلبات و المستجدات الدولية.

نتائج اختبار الفرضيات

بالعودة إلى فرضيات الدراسة، و بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها من خلال الفصول النظرية و تحليل نتائج الاستبيان نجد:

الفرضية الأولى

توصلنا من خلال الفصل الأول إلى الاتفاق على مضمون هذه الفرضية، فالمراجعة الخارجية ترتكز على إطار نظري يغطي مختلف جوانبها، و بحكم التطورات الحديثة في ظل مفهوم العولمة، أصبح من الضروري إرساء معايير تحقق التوافق بين ممارسات المهنيين عبر مختلف الدول.

الفرضية الثانية

من خلال الفصل الثاني و إسقاطه على المحور الأول من استبيان الدراسة الميدانية، توصلنا إلى إثبات صحة هذه الفرضية، حيث تؤكد نتائج الدراسة أن المعايير الدولية للمراجعة تمثل الامتداد الدولي للمراجعة الخارجية، و بالتالي فهذه المعايير هي إطار نظري و منهجي يفيد جميع الأطراف المستفيدة من عمل المراجع الخارجي (المراجع في حد ذاته، المؤسسة محل المراجعة، و الأطراف المستخدمة

لتقرير المراجع الخارجي) من جهة، و من جهة أخرى تعمل على تضييق الهوة بين الممارسات المهنية عبر الدول.

الفرضية الثالثة

من خلال الفصل الثالث و إسقاطه على المحور الثاني من استبيان الدراسة الميدانية، أثبتنا صحة هذه الفرضية، فمن خلال عرض مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، نجد أن نقاط التحول في مسارها جاءت نتيجة التغييرات التي قامت بها الجزائر للوضع الاقتصادي و المنظومة المحاسبية، و من خلال نتائج تحليل الاستبيان وجدنا أن المراجعة الخارجية في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي.

الفرضية الرابعة

من خلال إسقاط الجوانب النظرية المدروسة على المحور الثالث من استبيان الدراسة الميدانية، توصلنا إلى إثبات صحة هذه الفرضية، حيث أن جمود القوانين المنظمة للمراجعة الخارجية في الجزائر في ظل التغيرات المتسارعة الحاصلة في المجال أدى إلى بقاء واقع المهنة في الجزائر بعيد عن الواقع الدولي و بالتالي فإن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر أو التكيف معها ضروري و يحتاج إلى العديد من المتطلبات و لا يمكن تطبيقها في ظل الظروف الراهنة.

أهم النتائج

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية و التطرق إلى التوجه الدولي نحو التوحيد بالإضافة إلى تبيان دور و أهمية المعايير الدولية للمراجعة، و كذا دراسة مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و واقعها، ثم القيام بدراسة مسحية لآراء عينة من المهنيين و الأكاديميين المختصين في المجال، توصلنا إلى النتائج التالية:

- تمثل المراجعة الخارجية تقنية رقابية يستفيد منها العديد من الأطراف.
- التغيرات الاقتصادية و التكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة المراجعة الخارجية، مما أدى إلى ضرورة انتهاج التوجه نحو التوحيد أو التوافق بين ممارسات المهنيين بين الدول.
- وجود اهتمام من طرف المهنيين و الأكاديميين في الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة.

- تزيد المعايير الدولية للمراجعة من ثقة المجتمع في مهنة المراجعة و سد حاجاتهم المتزايدة و بالتالي تضييق فجوة التوقعات.
- ما يجعل من المراجعة مجرد تقنية أو فن هو اختلاف تقنياتها بين الممارسين عبر الأقطار و المعايير الدولية للمراجعة كإطار نظري و منهجي تهدف إلى تحقيق توافق بين أساليب المراجعة المتباينة دوليا، و هو ما يرقى بها إلى علم موحد الممارسات.
- وجود فجوة توقعات في الجزائر.
- ضرورة وجود لجان للمراجعة في المؤسسات الجزائرية نظرا للدور الكبير الذي تلعبه هذه اللجان في تحسين جودة عمل المراجع الخارجي و التواصل الفعال بينه و بين إدارة المؤسسة.
- لم تتطور المراجعة الخارجية في الجزائر بشكل يتناسب مع تطورات الواقع الدولي، و لا يوجد انسجام و توافق للواقع الجزائري مع المتطلبات الدولية الحديثة.
- إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر أمر ضروري يجب القيام به في الأجل القريب.
- من الضروري تكييف المراجعة الخارجية في الجزائر مع الواقع الدولي، و ذلك بغرض خلق توافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة.
- بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر حاليا لا تساعد على تبني المعايير الدولية للمراجعة.
- تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة، نظرا لكون مخرجات نظام المحاسبة هي مدخلات نظام المراجعة.

أهم الاقتراحات

خلصنا من بحثنا هذا إلى مجموعة من الاقتراحات أهمها:

- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، تسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للمراجعة أو التكيف معها (مشروع القانون الجديد).
- إنشاء منظمات و هيئات مهنية فعالة، تهتم بوضع إطار نظري متكامل للمراجعة و تقوم بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة المراجعة الخارجية و التنافس مع نظرائهم من مختلف الدول.
- ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين و الهيئات المنظمة للمهنة.

- الاهتمام بالتواصل بين الأكاديميين و المهنيين لتبادل المعارف و الخبرات.
- إرساء ثقافة لدى مستخدمي تقرير المراجع الخارجي تساعد على فهم مهمته و التطورات الحاصلة في بيئة المراجعة بغرض تضييق فجوة المعقولية.
- تدعيم إنشاء لجان مراجعة في المؤسسات الجزائرية و تفعيل دورها.
- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية (التي تشبه بيئتها الاجتماعية و الاقتصادية البيئة الجزائرية) في إصدار معايير للمراجعة.
- إصلاح المنظومة المحاسبية (و هو ما توجهت إليه الجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي SCF)، و نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

آفاق البحث

باعتبار أن الجزائر لم تتبنى المعايير الدولية للمراجعة أو تتكيف معها، يحتاج هذا البحث إلى تدعيم و استمرارية حتى نستطيع وضع مجموعة من البحوث و الدراسات تساعد على إرساء قاعدة يمكن الانطلاق منها إذا أرادت الجزائر تبني هذه المعايير أو التكيف معها.

بالإضافة إلى تناولنا - من خلال هذه الدراسة - لموضوع تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى التوافق بينها و بين المعايير الدولية للمراجعة، و هي بذلك تتمحور حول الجانب الكلي للمراجعة الخارجية، حيث لم نتناول الجانب الجزئي لها، لذا نقترح دراسة ما يلي:

- مسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة.
- الإيجابيات المتوقعة من تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة.
- دور تبني المعايير الدولية للمراجعة في إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر.
- دراسة التوافق بين القانون الجديد المنظم للمهنة في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة.

قائمة المراجع

1. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.

2. BOUGIUM Henri - Jean Charles Becour, audit opérationnelle, Edition Economica, Paris, 1996.

3. منصور حامد محمود و آخرون، أساسيات المراجعة، دار مركز التعليم المفتوح للنشر، القاهرة، مصر، 1998.

4. محمد سمير الصبان- عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

5. صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مقال في مجلة الباحث الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة ورقلة، عدد 2002./01

6. خالد راغب الخطيب- خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998.

7. محمد التهامي طواهر- مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 2006.

8. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

9. بوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

10. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007.

11. SILLERO Alberto, Audit et révision légale, Editions ESKA, Paris, France, 2000.

12. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، المراجعة الخارجية: موضوعات متخصصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001.

13. محمد سمير الصبان- عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 1، 1998.

14. محمد الفيومي محمد و آخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.

15. أحمد البديوي منصور، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية و الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

16. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الكامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

17. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

18. محمود السيد ناغي، المراجعة: إطار النظرية و الممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، ط 2، 1992.

19. محمود السيد ناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل و إطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، المنصورة، مصر، ط 1 ، 2000.

20. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2005.

21. أحمد دحدوح حسين، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزئين الأول و الثاني، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2009.

22. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، المنصورة، مصر، ط 1، 2007.

23. VALIN Gérard, Controlor & auditor, Dunod, Paris, France, 2006.

58. Compagne nationale des commissaires aux comptes CNCC, France, 2007.

24. عبد الوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 1، دت.

25. 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.

26. أبو الفتوح على فضالة، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر، القاهرة، مصر، ط 2، 1995.

27. محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،1997.

28. وليم توماس- أمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.

29. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004.

30. مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2005-2006.

31. OBERT Robert - Marie-pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, Dunod, Paris, France, 2007.

32. الدهراوي كمال الدين مصطفى، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

33. سمير كامل عيسى- محمود مراد مصطفى، دراسات في المراجعة الخارجية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.

34. السيد أحمد السقا- مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، دون ناشر، دمشق، سوريا، د ت.

35. إدريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، لبنان، ط 4، 1996.

36. محمد الفيومي- عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.

37. أمين عبد الله خالد ، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 4، 2007.

38. عبد الفتاح محمد الصحن- محمود ناجي درويش، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.

39. LAMY Jean-Paul, Audit et certification des comptes en milieu informatisé, Les éditions d'organisation, Paris, France, 1996.

40. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 1992.

41. داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزئين الأول و الثاني، دار المنشورات الحقوقية، بيروت، لبنان، ط 2، 2002.

42. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية و العملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

43. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.

44. محمد سمير الصبان- عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 3، 2002.

45. عبد الوهاب نصر علي- شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

46. ظاهر القشي وحازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة أربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2006.

47. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

48. رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2005.

49. حسين عبيد- شحاتة السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007.

50. عبد الرحمان علي التويجيري و حسين محمد النافعابي، جودة خدمة المراجعة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2008.

51. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

52. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، ط 1، 1994.

53. أمين عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2006.

54. GERMOND Bernard, Audit financier, Dunod, Paris, France, 1991.

55. حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، ج1، دار الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003.

56 . متاح على الموقع: www.scribd.com ، تاريخ الإطلاع: 2010/03/01.

57. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، ج 1، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

58. compagne nationale des commissaires aux comptes CNCC, France, 2007.

59. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة كتب، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

60. أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة و التأكد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

61. مرعي عصام، أدلة التدقيق الدولية، دار العلم للنشر، بيروت، لبنان، 1986.

62. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة الكترونية شهرية.

63. أحمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

64. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

65. متاح على الموقع www.ifac.org/IAASB ، تاريخ الاطلاع 2010/03/02.

66. عبيد بن سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة: تحديات و قضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، دت.

67 . متاح على الموقع: www.Acc4arab.com ، تاريخ الاطلاع 2010/03/01.

68. عقبة الرضا، تدقيق الحسابات في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مداخلة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق، سوريا، 2008.

69. أحمد حلمي جمعة، التدقيق و التأكيد الحديث، ج 2، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

70. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 1-.2006

71. HAMZAOUI Mohamed, Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Pearson éducation, Paris, France, 2eme édition, 2008.

72. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2000.

73. محمود عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف للنشر، الإسكندرية، مصر، .2003

74. متاح على الموقع: http://www.ascasociety.org ، تاريخ الاطلاع: 2010/05/10

75. حسين القاضي- حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط 1، .1999

76 . متاح على الموقع
http://www.2shared.com/file/2644977/ce38c46f/2_online.html ، تاريخ الاطلاع: 2010/05/15.

77 . متاح على الموقع http://sqarra.wordpress.com/isas2000، تاريخ الاطلاع: 2010/05/12.

78. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة: النظرية العلمية و الممارسة المهنية، بدون ناشر، المنصورة، مصر، 2004.

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

80. SAADI N-E et A. Mazouz, La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie, édition SNC, son date.

81. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 110 المؤرخة في 1969/12/31 و المتضمنة قانون المالية لسنة 1970.

82. بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، .2002

83. مجلس المحاسبة " مجلة غير منشورة صادرة عن مجلس المحاسبة "، د ت.

84. الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971./12/29

85. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 10 المؤرخة في 1980./03/01

86. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12.

87. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2008./2007

88. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991./04/27

89. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 1996/04/15.

90. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

91. حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2008/2007.

92. القانون رقم 01/88 الصادر في 12 /01 /1988.

93. بلخيضر سميرة، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.

94. القانون رقم 08/91 المؤرخ في 1991/04/27.

95. HAMINI Allel, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, ALGER, 1993.

96. المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 15 / 04 / 1996.

97. GUERZA Ahmed, code de commerce, édition révolution africaine, OPU, Alger, 1993.

98. Décision N° 103/SPM/94, Relative aux diligence professionnelles du commissaire aux comptes.

99. المرسوم التشريعي رقم 93-08 الصادر في 25 / 04 / 1993.

100. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 المؤرخة في 1993/01/15.

101. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996./09/25

102. COURET A & J.Igalens & H.Penan, La certification : collection Que sais-je? , 1995.

103. محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان،دار وائل للنشر، 2006.

104. من إعداد الطالب استنادا إلى الاستبيان.

الملحق رقم 01

الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة سعد دحلب – البليدة –

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماجستير بعنوان:

تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

دراسة آراء بعض المهنيين و الأكاديميين

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير رسالة ماجستير حول: تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، و التي تهدف إلى عرض مراحل تطور المراجعة الخارجية و واقعها في الجزائر بالإضافة إلى عرض المعايير الدولية للمراجعة، و ذلك بغرض دراسة مدى التوافق بين القواعد المنظمة للمراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة، و إمكانية تطبيق أو تبني هذه الأخيرة في ظل سعي الجزائر إلى الانفتاح الدولي في ظل العولمة.

و بغرض إتمام هذه الدراسة، أستسمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع و المساهمة في تحليله من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، و هذا من أجل التعرف على آراءكم كمهنيين و أكاديميين مختصين في مجال المحاسبة و المراجعة حول المراجعة الخارجية في الجزائر و توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة.

و حتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تمكننا من تقديم التوصيات المناسبة، نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة بصدق و موضوعية و أن تولوا كل الاهتمام و الجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا سيدي، سيدتي، فائق الاحترام و التقدير و الشكر على تعاونكم.

الباحث: سيد محمد

أولا: معلومات عامة عن عينة الدراسة:

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2. العمر: أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐ من 40 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

3. المؤهل العلمي: دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ليسانس ☐ شهادة مهنية ☐

4. الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ أخرى: .....

5. الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐
من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا: معايير المراجعة الدولية:

1. هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة؟ نعم ☐ لا ☐

2. إذا كانت الإجابة نعم، ما هي درجة اطلاعك؟ ممتازة ☐ جيدة ☐ مقبولة ☐ سطحية ☐

3. هل ترى أن المعايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين جودة المراجعة الخارجية ؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

4. هل ترى أن المعايير الدولية للمراجعة تساعد المراجع الخارجي على أداء مهمته بشكل أفضل؟
نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

5. هل ترى أن المعايير الدولية للمراجعة تساعد مستخدمي تقرير المراجع الخارجي على اتخاذ قرارات أحسن؟
نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

6. هل ترى أن المعايير الدولية للمراجعة تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين بين الدول ؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

7. هل ترى أن المعايير الدولية للمراجعة تساعد على تحويل المراجعة الخارجية من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات و يلقى القبول العام دوليا؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

ثالثا: واقع المراجعة الخارجية في الجزائر:

1. كيف ترى الشكل العام للمراجعة الخارجية في الجزائر؟ ممتاز ☐ جيد ☐ مقبول ☐ سيء ☐
سيء جدا ☐

2. كيف تقيم أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر؟ ممتاز ☐ جيد ☐ مقبول ☐ سيء ☐ سيء جدا ☐

3. هل تطورت المراجعة الخارجية في الجزائر بشكل مناسب بالنظر للتغيرات الاقتصادية المتسارعة؟
نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

4. هل ترى أن المراجعة الخارجية في الجزائر ترتكز على إطار نظري (معايير) كاف؟
نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

5. ما هو سبب تدني جودة المراجعة الخارجية في الجزائر؟ نظم محاسبية غير فعالة ☐
ضعف أداء المراجعين ☐ نظم الرقابة الداخلية غير فعالة ☐ قصور في المنظمات المهنية ☐
أخرى .....

6. هل ترى أن مستخدمي تقرير المراجع الخارجي في الجزائر راضيين عن عمله؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

7. هل ترى أنه من الضروري وجود لجان مراجعة في المؤسسات لتحسين التواصل بين الإدارة و المراجع الخارجي و تحسين جودة عمله؟ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐
غير موافق بشدة ☐

8. هل ترى أنه من الضروري إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائر تبعا للتطورات الدولية الحاصلة في المجال؟ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐

رابعا: التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة:

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	هل ترى أن المراجعة الخارجية في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة؟					
2	هل ترى أنه لا يوجد انسجام و توافق لواقع المراجعة الخارجية في الجزائر مع الواقع الدولي؟					
3	هل ترى أنه من الضروري تكييف المراجعة الخارجية في الجزائر مع الواقع الدولي؟					
4	هل ترى أنه من الضروري تحقيق توافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة؟					
5	هل ترى أنه من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر؟					
6	هل ترى أن المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر؟					
7	هل ترى أن المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة؟					
8	هل ترى أن توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة؟					

الملحق رقم 02

الاستبيان باللغة الفرنسية

Ministère de l'Enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Saad Dahleb – Blida

Faculté des sciences économiques et de gestion

Département : Sciences commerciales

Option: Comptabilité et Audit

Questionnaire en vue de la rédaction d'un mémoire de Magistère intitulé:

Développement de l'audit externe en Algérie et leur compatibilité avec les normes internationales d'audit

Étude du point de vue de certains professionnels et des universitaires

Monsieur, Madame:

Dans le cadre de la préparation d'un mémoire de magistère sur :le développement de l'audit externe en Algérie et leur compatibilité avec les normes internationales d'audit (ISAs), qui vise à étudier les étapes de l'évolution de l'audit externe en Algérie et leur réalité, et ainsi que de visualiser les normes internationales d'audit, et pour étudier la compatibilité entre l'audit externe de l'Algérie et les normes internationales d'audit, et la possibilité de l'application ou l'adoption de ces normes à la lumière des démarches mises par l'Algérie pour obtenir une ouverture internationale dans le contexte de la mondialisation.

Pour compléter cette étude je vous saurais gré de participer à l'enrichissement de ce sujet et de contribuer à l'analyse en répondant à des questions sur ce questionnaire, et ce afin d'identifier les points de vue des professionnels et des universitaires spécialisés en comptabilité et d'audit sur l'audit externe de l'Algérie et la compatibilité avec les normes internationales d'audit.

En raison de l'importance du sujet, les informations que vous saurez gré de nous donner à l'enrichissement de cette recherche et à atteindre ses objectifs, je vous prie de répondre aux questions avec honnêteté et objectivité, et de donner toute l'attention et le sérieux des réponses à ces questions, veuillez noter que vos réponses seront traitées de manière confidentielle et ne seront pas utilisés qu'à des fins de recherche scientifiques uniquement.

Veuillez agréer, Monsieur, Madame, les assurances de respect et d'appréciation et Merci pour votre coopération.

Chercheur: SID Mohamed

I: Informations générales sur l'échantillon de l'étude:

1. Sexe: Masculin ☐ Féminin ☐

2. Âge: moins de 35 ans ☐ 35 à 40 ans ☐ à compter de 40 à 45 ans ☐ plus de 45 ans ☐

2. Diplômes Universitaires: Doctorat ☐ Magistère ☐ Licence ☐ Diplôme Professionnel ☐

4. Fonction actuelle: Professeur Universitaire ☐ expert-comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐ autres: .....

5. Expérience professionnelle: moins de 05 années ☐ de 05 à 10 ans ☐ à compter de 10 à 15 ans ☐ plus de 15 ans ☐

II: Normes internationales d'audit:

1. Avez-vous des connaissances sur les normes internationales d'Audit? Oui ☐ Non ☐

2. Si oui, quel est le degré de vos connaissances? Excellent ☐ bon ☐ acceptable ☐ superficiel ☐

3. Croyez-vous que les normes internationales d'audit aident à améliorer la qualité de l'audit externe? Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

4. Croyez-vous que les normes internationales d'audit aident l'auditeur externe sur l'exécution de sa tâche au mieux? Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

5. Croyez-vous que les normes internationales d'audit permettront aux utilisateurs du rapport de l'auditeur externe à prendre de meilleures décisions? Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

6. Croyez-vous que les normes internationales d'audit contribueront à réduire la disparité entre les pratiques des auditeurs externes entre les nations? Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

7. Croyez-vous que les normes internationales d'audit peuvent aider à transformer l'audit externe d'une technologie ou d'un art à une science des pratiques communes et d'offrir une acceptation générale au niveau international? Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

III: La réalité de l'audit externe en Algérie:

1. Comment voyez-vous la situation générale de l'audit externe en Algérie?
Excellent ☐ Bon ☐ acceptable ☐ mauvais ☐ Très mauvais ☐

2. Comment évaluez-vous la performance des auditeurs externes en Algérie?
Excellente ☐ Bonne ☐ acceptable ☐ mauvaise ☐ Très mauvaise ☐

3. Est-ce que l'audit externe est développé en Algérie de manière appropriée en vue de l'évolution rapide de l'économie? Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

4. Pensez-vous que l'audit externe de l'Algérie repose sur un cadre conceptuel (les normes) suffisant ? Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

5. Quelle est la raison de la faible qualité de l'audit externe en Algérie?
Système de comptabilité n'est pas efficace ☐ mauvaise performance des auditeurs ☐ systèmes de contrôle interne inefficaces ☐ lacunes dans les organisations professionnelles ☐ autres : .....

6. Croyez-vous que les utilisateurs du rapport de l'auditeur externe en Algérie sont satisfaits de son travail? Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

7. Pensez-vous qu'il est nécessaire de l'existence des comités d'audit dans les entreprises pour améliorer la communication entre l'administration et l'auditeur externe et à améliorer la qualité de son travail? Tout à fait d'accord ☐ D'accord ☐ Neutre ☐ En désaccord ☐ Fortement en désaccord ☐

8. Pensez-vous qu'il est nécessaire de réformer le système d'audit externe en Algérie, en fonction des évolutions internationales qui ont lieu dans le domaine?
Tout à fait d'accord ☐ D'accord ☐ Neutre ☐ En désaccord ☐ Fortement en désaccord ☐

IV: la compatibilité entre l'audit externe en Algérie et les normes internationales d'audit

N°	Question	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
1	Pensez-vous que l'audit externe en Algérie ne se développe pas correctement avec les développements de la réalité internationale de la profession?					
2	Pensez-vous qu'il n'y a pas d'harmonie et le consensus de la réalité de l'audit externe en Algérie avec la réalité internationale?					
3	Pensez-vous qu'il est nécessaire d'adapter l'audit externe en Algérie avec la réalité internationale?					
4	Pensez-vous qu'il est nécessaire d'assurer la compatibilité entre l'audit externe en Algérie et les normes internationales d'audit?					
5	Pensez-vous qu'il est nécessaire d'adopter des normes internationales d'audit en Algérie?					
6	Croyez-vous que les normes internationales d'audit sont la solution idéale pour améliorer la réalité de la pratique professionnelle en Algérie?					
7	Croyez-vous que les normes internationales d'audit peuvent être applicables en Algérie dans les circonstances actuelles?					
8	Pensez-vous que l'orientation de l'Algérie vers l'adoption des normes internationales de comptabilité va nécessairement conduire à l'adoption des normes internationales d'audit?					

الملحق رقم 03

مخرجات نظام SPSS

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
س 2 المحور 1	149	1	4	3,13	,898
س 3 المحور 1	149	1	3	1,23	,627
س 4 المحور 1	149	1	3	1,21	,584
س 5 المحور 1	149	1	3	1,33	,730
س 6 المحور 1	149	1	3	1,25	,603
س 7 المحور 1	149	1	3	1,38	,703
س 1 المحور 2	189	1	5	3,60	,589
س 2 المحور 2	189	1	3	2,06	,501
س 3 المحور 2	189	1	3	2,03	,691
س 4 المحور 2	189	2	5	3,34	,576
س 5 المحور 2	189	1	5	3,16	1,550
س 6 المحور 2	189	1	3	2,29	,604
س 7 المحور 2	189	1	4	1,67	,778
س 8 المحور 2	189	1	3	1,35	,579
س 1 المحور 3	189	1	4	1,71	,632
س 2 المحور 3	189	1	4	1,89	,767
س 3 المحور 3	189	1	4	1,50	,741
س 4 المحور 3	189	1	4	1,73	,762
س 5 المحور 3	189	1	4	1,85	,865
س 6 المحور 3	189	1	4	2,46	,884
س 7 المحور 3	189	1	5	3,30	1,014
س 8 المحور 3	189	1	4	2,07	,822
المحور 1	149	1,00	3,00	1,2792	,42922
السؤالين 1و2 من المحور 2	189	2,50	5,00	3,4709	,48973
السؤالين 3و4 من المحور 2	189	1,00	3,00	2,0476	,43803
المحور 3	189	1	3	2,06	,438
Valid N (listwise)	149				