



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة

أهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية

تحت إشراف:
د. مصطفى عوادي

من إعداد الطلبة: هيئة كريمة
حداد ليلي
أمال برير

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر -أ-	عقبة ريمي
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر -أ-	مصطفى عوادي
مشرفا مساعدا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد -أ-	نصر ضو
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر -أ-	يونس زين

الموسم الجامعي: 2016 2017 م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة

أهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية

تحت إشراف:
د. مصطفى عوادي

من إعداد الطلبة: هيئة كريمة
حداد ليلي
أمال برير

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر -أ-	عقبة ريمي
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر -أ-	مصطفى عوادي
مشرفا مساعدا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد -أ-	نصر ضو
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر -أ-	يونس زين

الموسم الجامعي: 2016 2017 م

الإهداء

قال تعالى " الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله "

إلى من قال الله تعالى في حقهما

"وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا اياه و بالوالدين إحسانا "

إلى أجمل كلمة في الوجودإلى من أنارت لي طريقي و أضاءت بصيرتي

إلى من مهما قلت وقدمت لها، لن أوفيها حقها ، "أمي الغالية "

إلى الغائب الحاضر معنا دائما " ابي الغالي " رحمه الله "

إلى إخوتي و أخواتي

منير، رشيد، نبيل ،سيف الدين ،سامية، نبيلة، رشيدة ،فائزة ،خولة ،مسعودة ،رفيعة

إلى أبناء إخوتي

فاطمة ،مريم ،فريدة خديجة ،فاطمة الصغير و حنين

بشير، عبدالله وبشير الصغير إلى الصديقات في الدراسة والعمل دون إستثناء

إلى زميلتي في الذكرة : كريمة و ليلي

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع

آمال

الإهداء

أحمد الله واشكره على توفيقه في إنجاز هذا العمل المتواضع والذي أدين به
إلى من قال فيهما عز وجل "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً"
أهدي هذا العمل المتواضع إلى أعز ما أملك في الوجود إلى الوالدين الكريمين .
إلى من ربت وتعبت وسهرت من أجل مواصلة تعليمي وأحاطني بكل الحب والحنان
لتراني أصل إلى هذا الموصل، إلى أعلى شيء لي في الدنيا

أمي العزيزة حفظها الله ورعاها

إلى من كلله الله بالهيبه والوقار . . . إلى من أحمل اسمه بكل افتخار . . .

أبي الغالي أطال الله في عمره

إلى التي فرحت لأجلي وتأملت لمعاناتي عمتي أنيسة أطال الله في عمرها

إلى من قاسموني حلول الحياة ومرها إخواني: خليل، أحمد، كريم

إلى من ساندني وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء الصديق

محمد الساسي فردية

إلى القلوب الطاهرة والنفوس الصافية إلى من قاسموني مر الحياة وحلواها حتى صنعوا من أنفسهم إخوة لي

سهام، فاطمة، خديجة، ليلي

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي .

شكر وعرفان

قال رسول الله ﷺ ﴿ من لا يشكر الناس لا يشكر الله ﴾ حديث صحيح

أولاً نحمد الله ونشكره على منحنا القدرة لإتمام هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل ونخص بالذكر
الأولياء الأعزاء

جميع الأساتذة وخاصة الأستاذ المشرف **مصطفى عوادى** والأستاذ المساعد **نصر
ضوء** الذين لم يخلوا علينا بتوصياتهم ونصائحهم.

كما أشكر كل من المحافظين والأساتذة المختصين في هذا المجال على كل ما قدموه
لي من مساعدة ونصائح لإتمام هذا العمل المتواضع.

وإلى كل الأصدقاء وجازاهم الله خيراً.

إلى كل من ساهم ولو بالكلمة الطيبة في إعداد هذا العمل المتواضع

سائلين المولى تبارك وتعالى أن يجزيهم عنا وعن الأمة الإسلامية كل الخير

إنه وليّ ذلك والقادر عليه.

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى ابراز أهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال دراسة اهم المعايير المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي، وكيف ان المراجعين الخارجيين قد يستفيدون منها إذا كانوا على اطلاع عليها، حيث على المراجع الخارجي الالتزام بمعايير التدقيق الدولية والاعتماد عليها اثناء أدائه لمهمته وصولا لتقريره النهائي، الذي يعتبر المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة الخارجية.

وعليه سنقوم من خلال هذا البحث استعراض الإطار العام للمراجع الخارجي واسباسيات تقرير المراجع الخارجي، بالإضافة الى عرض مدخل لمعايير التدقيق الدولية، بغرض تحديد دور معايير التدقيق الدولية في ابراز أهمية تقرير المراجع الخارجي، ومحاولة اسقاط هذا الجانب النظري في صورة تطبيقية وذلك بدراسة عينة من أكاديميين ومحافظي حسابات.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الخارجية، تقرير المراجع الخارجي، معايير التدقيق الدولية.

-Study Summary:

This study aims to highlight the importance of the external auditor's report under international auditing standards by examining the most important criteria related to the external auditor's report and how external auditors may benefit from them if they are aware of them. Performance of his mission to reach his final report, which is the final stage of the external review process.

In this paper, we will review the general framework of the External Auditor and the fundamentals of the report of the External Auditor, in addition to presenting an introduction to international auditing standards, with a view to determining the role of international auditing standards in highlighting the importance of the external auditor's report. And accountants. And try to bring down this theoretical aspect in an applied manner by studying a sample of academics and accountants.

-key words:

External Audit, Report of the External Auditor, International-Auditing Standards.



فهرس المحتويات، الجدا اول،

الاشكال، المخططات،

وقائمة الملاحق



الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	الشكر
-	ملخص
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ - و	مقدمة
الفصل الأول: الدراسة النظرية لتقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: الإطار النظري لتقرير المراجع الخارجي
8	المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية
8	أولاً: تعريف المراجعة الخارجية وأهميتها
11	ثانياً: أهداف ومبادئ المراجعة الخارجية
13	ثالثاً: خصائص وأنواع المراجعة الخارجية
15	المطلب الثاني: ماهية المراجع الخارجي
15	أولاً: تعريف المراجع الخارجي وصفاته
17	ثانياً: مهام المراجع الخارجي مسؤولياته
19	ثالثاً: حقوق وواجبات المراجع الخارجي وطبيعة عمله
23	المطلب الثالث: ماهية تقرير المراجع الخارجي
23	أولاً: مفهوم وخصائص تقرير المراجع الخارجي وعناصره
25	ثانياً: تطور صيغ ومحتويات تقرير المراجع الخارجي
30	ثالثاً: أهمية تقرير المراجعة الخارجية

31	المطلب الرابع: أنواع التقارير المراجع الخارجي
31	أولاً: التقرير النظيف
32	ثانياً: التقرير المتحفظ
34	ثالثاً: التقرير السلبي
34	رابعاً: التقرير الامتناع عن إبداء الرأي
36	المبحث الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية
36	المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية
36	أولاً: مفهوم معايير التدقيق الدولية وأهميتها
39	ثانياً: معايير التدقيق المتعارف عليها
42	ثالثاً: أهداف معايير التدقيق الدولية
43	المطلب الثاني: بنية وتركيب معايير التدقيق الدولية
43	أولاً: إصدار معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها
44	ثانياً: عرض المعايير الدولية للمراجعة
46	ثالثاً: معايير تقرير التدقيق لبعض الدول في العالم
48	المطلب الثالث: دراسة بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي
48	أولاً: معايير جودة التدقيق
50	ثانياً: معايير أدلة الاثبات
53	ثالثاً: معايير اعداد التقرير
58	المبحث الثالث: علاقة معايير التدقيق بمحتوى تقارير المراجع الخارجي
58	المطلب الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق
58	أولاً: معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق (210)
61	ثانياً: معيار التأكيدات الخارجية (505)
65	ثالثاً: معيار أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (560)
68	رابعاً: معيار التصريحات الكتابية (580)
47	المطلب الثاني: محتوى معايير اعداد التقارير لمحافظة الحسابات

الفصل الثاني: الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-	
72	تمهيد
73	المبحث الأول: عرض عينة البحث وتشخيص أداة الدراسة
73	المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية
74	المطلب الثاني: حدود وهيكل الدراسة
76	المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغه
76	المطلب الأول: إعداد الاستبيان
76	المطلب الثاني: تفريغ البيانات
80	المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان
80	المطلب الأول: إيجاد اتجاهات إجابات العينة في شكل مشابه لمقياس ليكارت الثلاثي
86	المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية للدراسة
90	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
93	خلاصة الفصل
94	الخاتمة
98	قائمة المراجع
104	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
74	خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية	الجدول رقم (1-2)
75	يبين مقياس ليكارت الثلاثي	الجدول رقم (2-2)
75	معامل ألفا كرونباخ	الجدول رقم (3-2)
77	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر شكل رقم	الجدول رقم (4-2)
77	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية	الجدول رقم (5-2)
78	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	الجدول رقم (6-2)
79	توزيع أفراد العينة حسب المنصب الذي يشغله	الجدول رقم (7-2)
79	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	الجدول رقم (8-2)
80	معايير تحديد الاتجاه	جدول رقم (9-2)
86	معامل الارتباط	الجدول رقم (14-2)
88	اختبار توزيع العينة المتعلقة بالمراجع الخارجي	الجدول رقم (15-2)
88	اختبار توزيع العينة المتعلقة بإبراز مضمون تقرير المراجع الخارجي	الجدول رقم (16-2)
89	اختبار توزيع العينة المتعلقة بأهمية معايير التدقيق الدولية	الجدول رقم (17-2)
89	اختبار توزيع العينة المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير	الجدول رقم (18-2)
90	نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) بين التخصصات نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) بين المؤهلات العلمية والمحاور	الجدول رقم (19-2)
91	نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) بين التخصصات العلمية والمحاور	الجدول رقم (20-2)
92	نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) بين سنوات الخبرة والمحاور	الجدول رقم (21-2)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
39	معايير المراجعة المتعارف عليها	الشكل رقم (1-1)
43	1 خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية	الشكل رقم (2-1)
77	يبين الفئات العمرية	الشكل رقم (4-1)
77	يبين المؤهلات العلمية	الشكل رقم (5-2)
78	يبين التخصصات العلمية	الشكل رقم (6-3)
79	يبين مناصب العينة	الشكل رقم (7-4)
79	يبين عدد سنوات الخبرة للعينة	الشكل رقم (8-5)

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
100	الاستبيان	ملحق رقم 01
104	جداول مستخرجة من البرنامج الاحصائي SPSS	ملحق رقم 02
106	قائمة الأساتذة، والدكاترة المحكمين للاستبيان	ملحق رقم 03



مقدمتہ عامتہ

نتيجة التغييرات التي طرأت على ملامح الاقتصاد العالمي الذي انعكس على مهنة المراجعة، ومع انتشار استخدام تقرير المراجع الخارجي في عصرنا الحاضر ، لما له من مزايا وفوائد كثيرة، وتكمن أهمية هذا التقرير بعد النمو الهائل في حجم المؤسسات سواء الخاصة او العامة، أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد ووسيط، وهذا الطرف يعرف بالمراجع الخارجي، حيث يقوم بالتعبير عن النتائج التي توصل اليها بعد انتهاء عملية المراجعة، من خلال تقريره والذي يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية وهو أداة اتصال يمكن من خلالها ان يقوم المراجع بتوصيل نتائج مراجعته وتقييمه للأدلة، وابداء رأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية في نهاية السنة، وكذلك نتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية الى أصحاب المصلحة بالمؤسسة، وتقديم تأكيدات معقولة حول خلو الكشوفات المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها أن تضرب بمصالحهم، ونتيجة لتطور عملية المراجعة الخارجية منذ نشأتها حتى يومنا هذا، برزت ضرورة إيجاد قواعد وأصول لممارسة مهنة المراجعة تكون متعارف عليها دوليا وعليه ظهرت معايير التدقيق الدولية، وأصبح استخدامها مطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف كالمراجع الخارجي المستقل والمؤسسات، وبمناخ مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم، كما تعتبر مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب للمراجع الخارجي ونعتقد أن هذه المعايير تمتاز بشيء من الشمولية، فهي تحدد المبادئ العامة التي يركز عليها المراجع الخارجي في مهامه بالإضافة الى ضبط مسؤوليته في عملية المراجعة ، وبعد التزام المراجع بتلك المعايير ضمانا لرأيه عن مدى صدق القوائم المالية ومساعدة مستخدميها لترشيد قراراتهم.

الإشكالية:

وبناء على ما سبق نتطرق الى إشكالية التي نحن بصدد دراستها والمتمثل في:

- ما مدى تأثير معايير التدقيق الدولية على مصداقية تقرير المراجع الخارجي؟
- ومن اجل معالجة أكثر دقة وتفصيل للإشكالية أعلاه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هو الإطار النظري للمراجعة الخارجية؟
- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية؟
- هل تؤثر معايير التدقيق الدولية على مصداقية تقرير المراجع الخارجي؟
- ما مدى إمكانية تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية؟
- هل تؤثر معايير التدقيق الدولية على تقرير المراجع الخارجي؟

فرضيات:

- المراجعة الخارجية تمكن الأطراف من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة والرشيده.
- تساهم معايير التدقيق الدولية في التقليل من حجم فجوة التوقعات.

- توجد علاقة طردية بين معايير التدقيق الدولية ومضمون تقرير المراجع الخارجي.
- تؤثر معايير التدقيق الدولية بشكل كبير على مصداقية تقرير المراجع الخارجي.
- تتوفر في الجزائر البيئة المناسبة لتطبيق معايير التدقيق الدولية مع إجراء تكيفات.

أسباب اختيار الموضوع:

لعل اختبارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- يندرج الموضوع ضمن مجال تخصص الدراسة.
- محاولة إثراء الساحة البحثية والمكتبية الجامعية خصوصا، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال أهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية.
- الأهمية البالغة لتقرير المراجع الخارجي لمستخدميه.
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال معايير التدقيق الدولية وتقرير المراجع الخارجي.

أهداف الدراسة:

يسعى هذا البحث الى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكرها كالآتي:

- إبراز أهمية أخلاقية لمهنة المراجعة في تحديد الرأي الفني للمراجع الخارجي.
- التعرف على مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية من قبل المراجع الخارجي.
- لاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس الجزائر نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- الدور الفعال الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقديم تقريره وفق القواعد الأخلاقية لمهنة المراجع.
- تساعد معايير التدقيق الدولية في تحديد درجة الجودة المطلوبة من المراجع في أداء مهامه قبل ابداء رايه وإصدار تقريره النهائي.
- إصدار الجزائر لمعايير تدقيق جديدة.
- تكمن أهمية هذا البحث في إبراز الدور الفعال الذي تؤديه معايير التدقيق والذي يعطي الثقة اللازمة في المعلومات المعلن عنها.

الدراسات السابقة:

- دراسة أسماء حداد: أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، دراسة عينة من آراء مراجعين الحسابات وأكاديميين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، 2015-2016.

هدفت هذه الدراسة الى معالجة موضوع أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، حيث لخصت هذه الدراسة الى مجموعة من النقاط أبرزها واهمها:

- عرض بغض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي.
- ابراز مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية من قبل المراجع الخارجي.
- فحص مدى إدراك المراجع لخارجي لمتطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقريره.

تم تقسيم هذه الدراسة الى جانب نظري متكون من فصلين تم التطرق الى الفصل الأول الى نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي، الفصل الثاني الى مدخل لمعايير التدقيق الدولية، وفي الجانب التطبيقي الى دراسة حالة لعينة من اراء مراجعين الحسابات وأكاديميين.

- دراسة حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة-، 2008-2009.

هدفت هذه الدراسة الى:

- الوقوف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر.
- الالمام بأراء المراجعين حول تصوراتهم المستقبلية حول شكل التقرير.
- تهدف معايير التدقيق الدولية الى إزالة الفوارق والاختلافات بين مختلف دول العالم.

تم تقسيم هذه الدراسة الى فصل تمهيدي يتناول " المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر"، وخصصا الفصل الأول لدراسة "تقارير المراجعة الخارجية"، اما الفصل الثاني فيتناول "الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية"، فحين يتناول الفصل الثالث " تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر " ومن خلال الفصل الرابع سيتم التطرق الى " تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة ميدانية).

- دراسة بن شاي هنية: العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات -بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

كما هدفت هذه الدراسة الى:

- التعرف على جودة المراجعة الخارجية وإبراز أهميتها.
- التعرف على العوامل المؤثرة على المراجعة في الجزائر.
- التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة.

وقد تم تقسيم هذه الدراسة الى: الجانب النظري ويتمثل في الفصل الاول يتناول جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، اما الجانب التطبيقي يتناول الفصل الثاني يتضمن دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات -بسكرة-.

حدود الدراسة:

- **حدود مكانية:** تم اجراء الجانب التطبيقي للدراسة بولاية الوادي على عينة من محافضي الحسابات.
- **حدود زمنية:** تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2016-2017.

صعوبات الدراسة:

- عدم الجدية في الإجابة على الاستبيان.
- تشعب الموضوع وكبر حجمه.
- قلة المراجع التي تخص معايير التدقيق الجزائرية الجديدة.

المنهج المتبع:

بناء على طبيعة الدراسة سنعمد في دراستنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي والذي يتلاءم مع طبيعة الموضوع هذا من حيث الجانب النظري وذلك بقصد الوصول الى الأطراف المرجوة من هذا البحث اما من حيث الجانب التطبيقي باستخدام المنهج القياسي الكمي من خلال استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات وتم توزيعه على مجموعة من المراجعين والأكاديميين وبعد حللنا الاستبيان من خلال استخدام برنامج SPSS، لتحليل الإحصائية واجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة.

هيكل الدراسة:

انطلاق من طبيعة الموضوع وأهدافه تم تقييم الدراسة الى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، حيث تطرقنا في اصول الى:

الفصل الأول: تناول الدراسة النظرية لتقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية، وتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث، المبحث الأول عبارة عن الإطار النظري لتقرير المراجع الخارجي، والمبحث الثاني تطرقنا فيه الى مدخل لمعايير التدقيق الدولية والمبحث الثالث تطرقنا فيه الى علاقة معايير التدقيق الدولية بمحتوى تقارير المراجع الخارجي. الفصل الثاني: تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

تناول المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية، من خلال التطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة، حدود الدراسة، والصعوبات التي اعترضتها.

أما المبحث الثاني فتضمن مراحل الاستبانة، من مرحلة التحضير لإعداد الاستبانة، مروراً بالمقاييس المكونة لهيكل الاستبيان، ووصولاً إلى تفرغ النتائج التي تلت عملية التوزيع.

في حين عالج المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحاور الأربعة موضوع الدراسة، وأهم الاستنتاجات الموافقة لهذه النتائج.

نتيجة التغييرات التي طرأت على ملامح الاقتصاد العالمي الذي انعكس على مهنة المراجعة، ومع انتشار استخدام تقرير المراجع الخارجي في عصرنا الحاضر ، لما له من مزايا وفوائد كثيرة، وتكمن أهمية هذا التقرير بعد النمو الهائل في حجم المؤسسات سواء الخاصة او العامة، أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد ووسيط، وهذا الطرف يعرف بالمراجع الخارجي، حيث يقوم بالتعبير عن النتائج التي توصل اليها بعد انتهاء عملية المراجعة، من خلال تقريره والذي يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية وهو أداة اتصال يمكن من خلالها ان يقوم المراجع بتوصيل نتائج مراجعته وتقييمه للأدلة، وابداء رأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية في نهاية السنة، وكذلك نتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية الى أصحاب المصلحة بالمؤسسة، وتقديم تأكيدات معقولة حول خلو الكشوفات المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها أن تضرب بمصالحهم، ونتيجة لتطور عملية المراجعة الخارجية منذ نشأتها حتى يومنا هذا، برزت ضرورة إيجاد قواعد وأصول لممارسة مهنة المراجعة تكون متعارف عليها دوليا وعليه ظهرت معايير التدقيق الدولية، وأصبح استخدامها مطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف كالمراجع الخارجي المستقل والمؤسسات، وبمناخ مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم، كما تعتبر مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب للمراجع الخارجي ونعتقد أن هذه المعايير تمتاز بشيء من الشمولية، فهي تحدد المبادئ العامة التي يركز عليها المراجع الخارجي في مهامه بالإضافة الى ضبط مسؤوليته في عملية المراجعة ، وبعد التزام المراجع بتلك المعايير ضمانا لرأيه عن مدى صدق القوائم المالية ومساعدة مستخدميها لترشيد قراراتهم.

الإشكالية:

وبناء على ما سبق نتطرق الى إشكالية التي نحن بصدد دراستها والمتمثل في:

- ما مدى تأثير معايير التدقيق الدولية على مصداقية تقرير المراجع الخارجي؟
- ومن اجل معالجة أكثر دقة وتفصيل للإشكالية أعلاه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هو الإطار النظري للمراجعة الخارجية؟
- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية؟
- هل تؤثر معايير التدقيق الدولية على مصداقية تقرير المراجع الخارجي؟
- ما مدى إمكانية تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية؟
- هل تؤثر معايير التدقيق الدولية على تقرير المراجع الخارجي؟

فرضيات:

- المراجعة الخارجية تمكن الأطراف من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة والرشيده.
- تساهم معايير التدقيق الدولية في التقليل من حجم فجوة التوقعات.

- توجد علاقة طردية بين معايير التدقيق الدولية ومضمون تقرير المراجع الخارجي.
- تؤثر معايير التدقيق الدولية بشكل كبير على مصداقية تقرير المراجع الخارجي.
- تتوفر في الجزائر البيئة المناسبة لتطبيق معايير التدقيق الدولية مع إجراء تكيفات.

أسباب اختيار الموضوع:

لعل اختبارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- يندرج الموضوع ضمن مجال تخصص الدراسة.
- محاولة إثراء الساحة البحثية والمكتبية الجامعية خصوصا، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال أهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية.
- الأهمية البالغة لتقرير المراجع الخارجي لمستخدميه.
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال معايير التدقيق الدولية وتقرير المراجع الخارجي.

أهداف الدراسة:

يسعى هذا البحث الى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكرها كالآتي:

- إبراز أهمية أخلاقية لمهنة المراجعة في تحديد الرأي الفني للمراجع الخارجي.
- التعرف على مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية من قبل المراجع الخارجي.
- لاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس الجزائر نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- الدور الفعال الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقديم تقريره وفق القواعد الأخلاقية لمهنة المراجع.
- تساعد معايير التدقيق الدولية في تحديد درجة الجودة المطلوبة من المراجع في أداء مهامه قبل ابداء رايه وإصدار تقريره النهائي.
- إصدار الجزائر لمعايير تدقيق جديدة.
- تكمن أهمية هذا البحث في إبراز الدور الفعال الذي تؤديه معايير التدقيق والذي يعطي الثقة اللازمة في المعلومات المعلن عنها.

الدراسات السابقة:

- دراسة أسماء حداد: أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، دراسة عينة من آراء مراجعين الحسابات وأكاديميين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، 2015-2016.

هدفت هذه الدراسة الى معالجة موضوع أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، حيث لخصت هذه الدراسة الى مجموعة من النقاط أبرزها واهمها:

- عرض بغض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي.
- ابراز مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية من قبل المراجع الخارجي.
- فحص مدى إدراك المراجع لخارجي لمتطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقريره.

تم تقسيم هذه الدراسة الى جانب نظري متكون من فصلين تم التطرق الى الفصل الأول الى نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي، الفصل الثاني الى مدخل لمعايير التدقيق الدولية، وفي الجانب التطبيقي الى دراسة حالة لعينة من اراء مراجعين الحسابات وأكاديميين.

- دراسة حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة-، 2008-2009.

هدفت هذه الدراسة الى:

- الوقوف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر.
- الالمام بأراء المراجعين حول تصوراتهم المستقبلية حول شكل التقرير.
- تهدف معايير التدقيق الدولية الى إزالة الفوارق والاختلافات بين مختلف دول العالم.

تم تقسيم هذه الدراسة الى فصل تمهيدي يتناول " المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر"، وخصصا الفصل الأول لدراسة "تقارير المراجعة الخارجية"، اما الفصل الثاني فيتناول "الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية"، فحين يتناول الفصل الثالث " تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر " ومن خلال الفصل الرابع سيتم التطرق الى " تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة ميدانية).

- دراسة بن شاي هنية: العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات -بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

كما هدفت هذه الدراسة الى:

- التعرف على جودة المراجعة الخارجية وإبراز أهميتها.
- التعرف على العوامل المؤثرة على المراجعة في الجزائر.
- التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة.

وقد تم تقسيم هذه الدراسة الى: الجانب النظري ويتمثل في الفصل الاول يتناول جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، اما الجانب التطبيقي يتناول الفصل الثاني يتضمن دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات -بسكرة-.

حدود الدراسة:

- **حدود مكانية:** تم اجراء الجانب التطبيقي للدراسة بولاية الوادي على عينة من محافضي الحسابات.
- **حدود زمنية:** تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2016-2017.

صعوبات الدراسة:

- عدم الجدية في الإجابة على الاستبيان.
- تشعب الموضوع وكبر حجمه.
- قلة المراجع التي تخص معايير التدقيق الجزائرية الجديدة.

المنهج المتبع:

بناء على طبيعة الدراسة سنعمد في دراستنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي والذي يتلاءم مع طبيعة الموضوع هذا من حيث الجانب النظري وذلك بقصد الوصول الى الأطراف المرجوة من هذا البحث اما من حيث الجانب التطبيقي باستخدام المنهج القياسي الكمي من خلال استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات وتم توزيعه على مجموعة من المراجعين والأكاديميين وبعد حللنا الاستبيان من خلال استخدام برنامج SPSS، لتحليل الإحصائية واجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة.

هيكل الدراسة:

انطلاق من طبيعة الموضوع وأهدافه تم تقييم الدراسة الى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، حيث تطرقنا في اصول الى:

الفصل الأول: تناول الدراسة النظرية لتقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية، وتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث، المبحث الأول عبارة عن الإطار النظري لتقرير المراجع الخارجي، والمبحث الثاني تطرقنا فيه الى مدخل لمعايير التدقيق الدولية والمبحث الثالث تطرقنا فيه الى علاقة معايير التدقيق الدولية بمحتوى تقارير المراجع الخارجي. الفصل الثاني: تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

تناول المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية، من خلال التطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة، حدود الدراسة، والصعوبات التي اعترضتها.

أما المبحث الثاني فتضمن مراحل الاستبانة، من مرحلة التحضير لإعداد الاستبانة، مروراً بالمقاييس المكونة لهيكل الاستبيان، ووصولاً إلى تفرغ النتائج التي تلت عملية التوزيع.

في حين عالج المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحاور الأربعة موضوع الدراسة، وأهم الاستنتاجات الموافقة لهذه النتائج.

الفرضيات:

✓ **الفرضية الأولى:** المراجعة تمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال التقارير التي يعدها المراجع والتي تتضمن رايه حول شرعية وصدق الحسابات.

✓ **الفرضية الثانية:** معايير التدقيق الدولية تساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة، من خلال الفصل الأول والعرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى المحور الثالث من الاستبيان يمكن الاهتداء إلى أن معايير التدقيق الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهنة التدقيق، كما تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء، كما أنها جاءت لتقليل التفاوت بين الدول ، فهي وبناء على طريقة إصدارها تسمح للدول الأقل تطورا من الاستفادة من نظيراتها المتطورة في مجال التدقيق والتي تعمل على التحسين المستمر له ، وبالتالي فقد كان لإصدار معايير التدقيق الدولية جانب تحسيني.

✓ **الفرضية الثالثة:** تؤثر معايير التدقيق الدولية في مصداقية تقرير المراجع الخارجي، تتمثل في تأدية المراجع لخدماته بما يتماشى مع معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها بنزاهة.

✓ **الفرضية الرابعة:** بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير محاسبة الدولية حتى وان اقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري “، ومن خلال نتائج الاستبيان والتي تثبت صحة الفرضية، فان معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي بها قصور على مستوى معايير التدقيق الاهتداء إليها ، والجزائر ونظرا لقصور مهنة التدقيق بها ، بإمكانها تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها وتراعي في نفس الوقت الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

الفصل الأول

الدراسة النظرية لتقنين المراجع

الخارجي ومعايير التدقيق

الدولية

تمهيد:

نتيجة لتطور واستخدام تقرير المراجع الخارجي في عصرنا الحاضر، لما له من مزايا وفوائد، تميزت أهمية هذا التقرير بعد النمو الهائل والاتساع في حجم المؤسسات سواء الخاصة او العامة في معظم الدول. مما جعلها تفكر في إيجاد قواعد وأصول لممارسة مهنة المراجعة تكون متعارف عليها دوليا، وعليه ظهرت معايير التدقيق الدولية وأصبحت تحوز على قبول معظم المنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة أو النامية على حد سواء وحتى يؤدي المراجع الخارجي عمله ويحقق هدفه الا وهو إنجاز تقرير نهائي ذو جودة عالية ويتمتع بالمصداقية، عليه احترام هذه المعايير والضوابط الدولية التي من شأنها ضمان ما توصل اليه من نتائج.

المبحث الأول: الإطار النظري لتقرير المراجع الخارجي

رغم أن تقرير المراجعة الخارجية لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، وبسبب قصره هذا فقد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة الخارجية على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة، ولا شك أن ذلك يعتبر مسألة تناقض مع واقع الأمر، حيث أن تقرير المراجعة على الرغم من أنه يتضمن فقط مجرد كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة، كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة دقيقة وطويلة.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

إن سبب وجود المراجعة هو وجود معاملات مؤثرة في ذمة الأطراف المشاركة فيها ويترتب عنها حقوق والتزامات، وأن نتيجة هذه المعاملات تسجل عند وقوع وتصفية هذه الأخيرة وفقا للغة المحاسبية. من هنا يزيد تعقيد وأهمية الدور المنوط للمراجعة في الجزائر اليوم، في مختلف الأنشطة الاقتصادية و الاجتماعية و خاصة المؤسسة الاقتصادية التي تسعى إلى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق.¹

أولا: تعريف المراجعة الخارجية وأهميتها

هناك العديد من الاتجاهات التي عرفت المراجعة الخارجية نذكر منها:

1) تعريف المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها. وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

- تعرف المراجعة الخارجية على أنها "عملية منظمة و موضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها في ما يتعلق بحقائق حول وقائع اقتصادية ، و ذلك لتحقيق درجة من التطابق بين تلك الحقائق و المعايير المحددة و إيصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق ، و عليه فإن المراجعة الخارجية ليست عملية فحص البيانات الخارجية فقط و إنما أيضا وضع اختبارات ومدى صحة السجلات المحاسبية في المؤسسة"².

- كما تعرف المراجعة الخارجية على أنها "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى

¹ ناصر دادي عدون، رابح الهوبري، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج للاقتصاد العالمي، رقم 4 المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2008 ، ص ص: 87-88

² أحمد حامد حجاج، كمال الدين بن سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، ط2، لرياض، السعودية، 2000، ص: 26.

- احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة¹.
- كما عرفت أيضا من طرف *PORTER* بأنها " عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي².
- كما قام *HAMINI ALLEL* بتعريف المراجعة الخارجية على أنها " عملية مراقبة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من أجل ضمان موضوعية القرار، وتهدف إلى التعبير عن رأي محايد حول صدق وسلامة الحالة المالية للمؤسسة³.
- استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نخلص إلى أن المراجعة الخارجية هي قيام طرف خارجي مستقل محايد مؤهل علميا وعمليا ذو كفاءة مهنية، بفحص الكشوفات المالية والسجلات المحاسبية، واعطاء رأي فني محايد كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، في شكل تقرير يقدم لأطراف المعنية.

(2) أهمية المراجعة الخارجية

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرهم، وتتمثل هذه الفئات فيما يلي⁴:

1. الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة:

حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

2. حملة الأسهم:

يسعى حملة الأسهم إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.

¹ محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 9.

² Porter, B., Principles of External Auditing, John Wiley and sons, 1997, P: 19.

³ Hamini Allal – l'audit comptable et financier – peremire Edition, 2001-2002, P: 08.

⁴ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز امين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007، ص: 13-14.

3. حملة السندات الحاليون والمحتملون:

إن هذه الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

4. مجموعة الموظفين واتحادات العمال:

هذه الفئة بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.

5. الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:

تتمثل حاجت هذه الفئة في المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.

6. العملاء والموردون والمنافسون:

إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
7. الأجهزة الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.
8. نظام الحكم:

يحتاج نظام الحكم إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.
9. الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار:

هذه الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.

10. الدائنون والبنوك:

تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروط.

11. المستثمرون المحتملون:

وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

ثانيا: اهداف ومبادئ المراجعة الخارجية:

تحكم عملية المراجعة الخارجية مجموعة من المقاييس يمكن تحديدها من خلال مجموعة من المبادئ عليها الالتزام بها كما أنه هناك أهداف تسعى لتحقيقها

(1) أهداف المراجعة الخارجية

تسعى المراجعة الخارجية الى تحقيق عدة أهداف منها:

أهداف رئيسية:¹

- إبداء رأي في محاييد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال، والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولا عاما.
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين، والبنوك، والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

أهداف خاصة:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءات، وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي²:

1. التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.
2. التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
3. التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 8-9.

² عبد الله عبد السلام سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر

3، 2010، ص: 54.

4. التحقق من التقييم: أن الأصول والخصوم قد تم تقييمهما وقيدها بقيمتها الملائمة.
5. التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
6. التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

(2) مبادئ المراجعة الخارجية

يجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ مراجعة الحسابات تتطلب تحديد أركانها، وبناء على ذلك فإن مبادئ مراجعة الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:¹

1. مبادئ المراجعة المتعلقة بركن الفحص:

أ- مبدأ تكامل الإدارة الرقابي: ويعني هذا المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية للأهداف وتلك التقارير.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية تعبر عما تحويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. مبادئ المراجعة المتعلقة بركن التقرير:

أ. مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر

العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة.

ب. مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى

تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإبراز جوانب

الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

¹ بن بخلف امال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص: 42.

ج. مبدأ الإنصاف: ويشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

د. مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ثالثاً: خصائص وأنواع المراجعة الخارجية:

(1) خصائص المراجعة الخارجية¹

يمكن حصر أهم خصائص المراجعة الخارجية فيما يلي:

- عملية منتظمة تتم من خلال عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي، وبالتالي فهي تحتاج للتخطيط المسبق.
- ضرورة جمع أدلة الإثبات اللازمة وبشكل موضوعي.
- ضرورة أن تتطابق كل من عمليات، الاحداث الاقتصادية محل الدراسة وتقييم المراجع الخارجي مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول المعلومات والبيانات التي يقوم بدراستها.
- إعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية.

(2) أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات، نذكرها فيما يلي:

1. المراجعة القانونية (الإلزامية)

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المسندة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة.

2. المراجعة التعاقدية أو الاختيارية (غير الإلزامية):

وهي التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات ومصداقيتها.²

3. المراجعة (الخبرة) القضائية:

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

¹ مصطفى حسن بسويوي السعدني، المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية، بحث مقدم إلى المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، الاتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين بالتعاون مع وزارة الاستثمار المصرية، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، سبتمبر 2005، ص ص: 179-108.

² محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، 2003، ص: 21.

الفصل الأول.....الدراسة النظرية لتقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية

فيما يلي جدول يلخص أنواع المراجعة الخارجية أهم الفروق التي بينها:

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية (الاختيارية)	المراجعة (الخبرة) القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، وتدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	اعلام العدالة حول الأوضاع المالية والمحاسبية، وتقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محدد حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة اتجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.
ارسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة.	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	إلى القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير الشرعية	نعم.	لا.	غير إلزامية.
الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.

الفصل الأول.....الدراسة النظرية لتقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية

التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على القضية.
الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص: 28.

من خال الجدول نلاحظ أن الأنواع الثلاثة من المراجعة الخارجية لها استقلالية تامة من حيث الجهة التي تخولها، حيث يلعب المراجع الخارجي دور هام في إعطاء الحكم الشخصي حول عدالة ومصداقية الكشوفات المالية والأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، ويشترط أن يكون المكلف بهذه المهنة محافظ حسابات، خبير محاسبي أو قضائي

المطلب الثاني: ماهية المراجع الخارجي

نظرا لطبيعة عملية المراجعة الخارجية التي تتميز بالدقة والحذر، فهي تحتاج في تنفيذها إلى شخص ذو كفاءة عالية ومعرفة واسعة، يعرف هذا الأخير بالمراجع الخارجي.

أولا: تعريف المراجع الخارجي وصفاته

(1) تعريف المراجع الخارجي

يوجد العديد من التعريفات المختلفة لمراجع الحسابات نذكر منها:

- يعرف المراجع الخارجي أنه "شخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقومون بمهنة المراجعة شريطة أن تتوفر فيهم جميع ما تطلبه قواعد المراجعة المتعارف عليها و المتعلقة بالشخص المراجع (القواعد العامة للمراجعة، التأهيل العلمي و المهني، الاستقلالية، والعناية المهنية)"¹.
- كما يعرف مراجع الخارجي حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها، كما يدقق

¹ زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 122.

في المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسله الى الاطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها"¹.

- ويعرف حسب المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بأن "يعد محافظ الحسابات حسب القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها"².

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل للمراجع الخارجي، حيث يمكن تعريف المراجع الخارجي على أنه "شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل المراجعة، يعين بواسطة الملاك، ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة".

(2) صفات المراجع الخارجي

هناك من الصفات التي يتحلى بها بالإضافة إلى الامام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:³

- أن يكون محافظا على أسرار العميل الذي يراجع أعماله، وألا يقوم بالإفصاح عن معلومات يطلع عليها خلال عمله
- أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات؛
- أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره، وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه، وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذ كانت مرتبطة بعمله؛
- أن يكون لبقا فب التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح؛
- أن يكون أميناً وواقعياً، وأن يكون مستقلاً في رأيه؛
- ألا يقبل عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته؛

¹ عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل اليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة الجزائر، 2012، ص: 3.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/05/2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

³ محمد فصل مسعد، خالد ارغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 61.

ثانيا: مهام المراجع الخارجي مسؤولياته: للمراجع الخارجي مهام ومسؤوليات سنقوم بعرضها كما يلي:

(1) مهام المراجع الخارجي

- حسب ما نصت عليه المادتين (23) و(25) من القانون 10-01 فإن مهام مراجع الحسابات هي كالتالي:¹
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنوية المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ويفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات التابعة لها أو المؤسسات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية بالمصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
 - ونخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛
 - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء، وتقرير خاص حول الاتفاقيات المؤسسة، وتقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات، وتقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الصحة الاجتماعية، وتقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، وتقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
 - تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

¹ قانون 10-01، المتضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11/01/2010، ص: 07.

(2) مسؤوليات المراجع الخارجي

فيما يلي نعرض مسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات:¹

أ- مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش:

تعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي الكشوفات المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، وبالتالي فإن لدى مستخدمي هذه الكشوفات توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير المهنية والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة؛

ب- مسؤولية المراجع اتجاه عملائه:

إن الذي يحكم العلاقة بين المراجع وعميله هو العقد المبروم بينهما وبالتالي فإن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية اتجاه عميله أي المؤسسة التي يراجع حساباتها، ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد وتسمى المسؤولية "مسؤولية عقدية"؛

ت- مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه الطرف الثالث:

يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي الكشوفات المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه، وتسمى هذه المسؤولية (بالمسؤولية التقصيرية)؛

تنعقد المسؤولية القانونية بنوعها العقدية والتقصيرية ضد المراجع بتوافر ثلاث أركان هي:

- حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية؛

- وقوع ضرر إصابة الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع؛

¹ محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية-دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013، ص ص: 130-140.

- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين اهمال وتقصير المراجع؛

ث- المسؤولية المهنية للمراجع

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية، كلما كان المراجع قادرا على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له، حيث ان المراجع الخارجي يعرض على المؤسسات و كذلك الطرف الثالث من مستخدمي الكشوفات المالية وكل من له علاقة بالكشوفات المالية وكل من له علاقة بالكشوفات المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية، بالإضافة الى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصرا هاما بالنسبة للمراجع الخارجي نظرا لان قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج اعماله، كما ان القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المراجع من مسؤولية، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد.

ج- المسؤولية الجنائية

المسؤولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها الى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المسائلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين المؤسسات وقانون لعقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاوي المهنة عن مدى صدق وسلامة الكشوفات المالية وأية خدمة إدارية واستشارات أخرى.

1) ثالثا: حقوق وواجبات المراجع الخارجي وطبيعة عمله: حتى يتمكن المراجع الخارجي من أداء عمله بكفاءة ومعرفة ما عليه فعله يجب أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وواجبات وفقا لقواعد ومبادئ المراجعة.

1) حقوق وواجبات المراجع الخارجي

أ. حقوق المراجع الخارجي: وتتمثل في¹:

- حق الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والمستندات المؤسسة؛
- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية المراجعة، حيث قد يحتاج المراجع إلى إيضاحات من قبل المديرين أو الموظفين؛

¹ إدريس عبد السلام اثنتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، ص: 45-47.

- حق التحقيق في موجودات المؤسسة والتزاماتها؛
 - حق الحصول على صور من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العمومية . كما له حق حضورها؛
 - حق مناقشة اقتراح عزله¹؛
 - تحديد وقت الجرد؛
- ب. واجبات المراجع الخارجي:²
- فحص الحسابات والتحقق من القيود والحسابات الختامية وكشف الأخطاء؛
 - التحقق من قيم الأصول والخصوم وانه مطابق للأسس العامة المحاسبية؛
 - أن يقدم الاقتراحات التي تعنيه والتي يراها صالحة لحسن سير الشركة؛
 - يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة وفقا لبرنامج المراجعة المعد؛
 - على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن الشركة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة؛
 - على المراقب أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالشركة موضوع المراقبة؛

(2) طبيعة عمل المراجع الخارجي

إن طبيعة عمل المراجع الخارجي تتجلى في مجموعة من المراحل التي يتبعها من أجل أداء مهنته على أكمل صورة ممكنة، وتتجلى هذه المراحل في الآتي:³

1. مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجع الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة المراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، وهذه المرحلة الرئيسية تتضمن خطوات لوجزها في:
 - أ- أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة: في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بالآتي:

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص: 113.

² عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علميا وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص: 82-84.

³ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر،

2010، ص: 76-77.

- الاطلاع على ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من لسنوات؛
- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين؛
- الاطلاع على ودراسة بعض التقارير المالية للمؤسسة المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط؛
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسؤوليتها؛
- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات؛
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛
- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛
- الاطلاع على القوانين والأنظمة الداخلية في المؤسسة؛
- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، منها (الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة)؛
- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع؛

ب- انطلاق الأعمال: بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوة السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، عن طريق المعلومات والبيانات التي يجمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم، وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات أهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة كما أنه يكون تمكن من التحديد المبدي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن «خطة عمل للمراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه».

2. مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

أ- تعريف الرقابة الداخلية: تعرف بأنها: "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".¹

¹ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، جامعة المسيلة، 2003، ص:

ب- طرق ووسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: إن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة، يقتصر فقط على ما وضعته الإدارة من منشورات ودليل، بل إنه يمتد إلى تتبع عمليات التنفيذ لمختلف الإجراءات ومن الطرق التي يستخدمها المراجعون، لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتقييم مدى فعاليته فيما يلي: (الاستبيان، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي، دراسة الخرائط التنظيمية، فحص النظام المحاسبي).

3. مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية: بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه المرحلة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية، والموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (1): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية

<ul style="list-style-type: none"> ● إعادة النظر في برنامج المراجعة؛ ● تخفيف البرنامج؛ ● تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية؛ 	تحديد آثار تقييم الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> ● اختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريقة العمليات الحسابية)؛ ● اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية؛ ● اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية؛ 	اختبارات السريانية والتطابق
<ul style="list-style-type: none"> ● التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة؛ ● فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛ ● فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛ ● إعادة النظر في أوراق العمل؛ ● إصدار الرأي؛ 	إنهاء عملية المراجعة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2، 2005، 83.

المطلب الثالث: ماهية تقرير المراجع الخارجي

ينبغي على مراجع الحسابات عادة تقديم نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص واختبارات، وتمثل هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منها.

(1) أولاً: مفهوم وخصائص تقرير المراجع الخارجي وعناصره: حتى تتمكن من الفهم الجيد للمقصود بتقرير المراجع

الخارجي يجب الاطلاع على ما يلي:

(1) مفهوم تقارير المراجعة الخارجية

تعدد المفاهيم حول تقرير المراجع الخارجي، نذكر منها ما يلي:

- عرف هادي التميمي تقرير المراجع الخارجي بأنه "خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع"¹.
- كما عرف تقرير المراجع الخارجي على أنه "ملخص مكتوب بيدي فيه المراج رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة مثل هذه التقارير"².
- أما "محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي فينظران الى تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية، وكأداة اتصال من ناحية أخرى، فتقرير مراجع الحسابات هو «المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة. وهو وسيلة، أو أداة، لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية بمجال المراجعة الخارجية، وبهذا المعنى، يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة"³.
- انطلاقاً من التعريفات السابقة، يمكن استنتاج تعريف شامل لتقرير المراجعة الخارجية، إن تقرير المراجع الخارجي هو عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، بيدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004، ص: 161.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2009، ص: 114.

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية،

مصر، 2002، ص: 381.

(2) خصائص تقارير المراجعة الخارجية

تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:

أ- يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.

ب- من الضروري إعدادها في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا.

ج- يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة.

1

د- لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.

هـ- أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المراجع حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها،

ومعروضة بطريقة تمنع تأويل أو تحريف غير مقصود.

(3) عناصر تقرير المراجع الخارجي

وتتمثل في²:

أ- اسم التقرير: لا بد أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على عنوان واضح يميزه عن باقي التقارير الأخرى، الصادرة من مدراء المؤسسات أو المراجعين الداخليين؛

ب- توجيه التقرير (الجهة الموجه إليها التقرير): هنا يقوم المراجع بتوجيه التقرير إلى مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة، من مساهمين أو مدراء أو أعضاء مجلس الإدارة (الملاك) أو مستثمرين... إلخ؛

ت- اسم المؤسسة المراجعة قوائمها المالية: يجب عليه تحديد اسم المؤسسة بوضوح؛

ث- الفقرة الافتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير المراجع، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم مراجعتها، السنة التي تمت فيها المراجعة، مسؤولية إدارة المؤسسة عن اعداد هذه القوائم المالية، ومسؤولية المراجع عن مراجعة هذه القوائم المالية وابداء رأيه فيها؛

ج- فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية، ويجب أن

يذكر في بداية هذه الفقرة اتباع المراجع لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأن عملية المراجعة تهدف للتوصل إلى

تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم خالية من التحريف الجوهرى، في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات

البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير، كما يجب أن تشمل هذه الفقرة عملية جمع الأدلة ومدى

الاعتماد على العينات (الأساس الاختباري)، أو مراجعة كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضح قيام المراجع

بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها³؛

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، بيروت، 1984، ص: 563.

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 251

³ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2008-2009، ص 12.

ح- فقرة الرأي هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المراجع في القوائم المالية ككل، وتهدف إلى توضيح النتائج المتوصل لها، والمراجع مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

خ- اسم المراجع: يحدد اسم المراجع الذي قام بعملية المراجعة؛

د- تاريخ التقرير: يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا يجب عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم؛

ذ- التوقيع: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع والذي قام بأداء عملية المراجعة.

ثانيا: تطور صيغ ومحتويات تقرير المراجع الخارجي:

بغرض إيجاد نموذج يلقي القبول العام من جميع الأطراف المستخدمة له قامت الهيئات المهنية بالولايات المتحدة بوضع محتويات وصيغ مختلفة للتقارير، ونشر في البداية إلى أن تقرير المراجع الخارجي في أي مرحلة من مراحل تطوره يتكون من جزئين:

- الجزء الأول يتناول بيان نطاق العمل الذي قام به المراجع ومدى الفحص الذي اجراه.

- الجزء الثاني فيتضمن الرأي الفني المحايد.

كان تقرير مراجع الحسابات في بداية مزاوله مهنة المراجعة، يعد في كلمات بسيطة، موجزة لا تعبر بوضوح عن رأي المراجع، فمثلا ظهر تقرير مراجع حسابات في إحدى الشركات الأمريكية في سنة 1988 بالشكل التالي: "راجع ووجد سليما".¹

وبعد ذلك ظهرت أشكال لتقرير مراجع الحسابات كانت تحتوي على كلمات توضع بأي طريقة يعتبرها المراجع مناسبة، ولذلك لم تلق قبولا عاما من أفراد المهنة ومن هذه الأشكال:

أ- في سنة 1906 كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي فني أو شهادة عن القوائم المالية وكان على القارئ أن يستنتج بأن القوائم قد حازت القبول التام من المراجع، حيث إنه قام بعملية المراجعة وأعد تقريرا، وكانت صيغة التقرير تتخذ الشكل الآتي:

"تنفيذا لطلبكم، قمنا بإجراء مراجعة لدفاتركم وحساباتكم عن السنة المنتهية في..... وقدمنا تبعا لذلك بعض التعليقات. والآتي بيان وشرح لها...".

¹ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص: 183.

ب- وفي سنة 1917 بدأت أولى المحاولات لتنميط تقرير مراجع الحسابات، ولكنها لم تلق قبولا عاما، وقد أصدر في هذه السنة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين مذكرة تضمنت نموذجا لتقرير مراجع الحسابات على الصورة الآتية:

"قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بشركة.....عن الفترة.....الى..... وإننا نشهد بأن الميزانية وقائمة الأرباح والخسائر - الموضحة أعلاه - قد أعدت طبقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها مع.... وفي رأينا أنها تمثل المركز المالي للمنشأة في.../.../19... ونتائج العمليات عن هذه الفترة".¹

ج- في سنة 1929 استخدم نموذج آخر لتقرير مراجع الحسابات لا يتضمن أي إضافات إلى النموذج السابق سوى أنه ركز الاهتمام على مسؤولية مراجع الحسابات فيما يتعلق بشهادته عن القوائم المالية.²

د- في سنة 1934 قامت لجنة مشكلة من ممثلين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وممثلي بورصة الأوراق المالية بإصدار تقريرا نمطيا، أوصت باستخدامه، ويعتبر هذا النموذج أولى الأشكال التي حازت القبول العام في المهنة، وقد أخذ هذا النموذج الشكل الآتي:

"قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة....في.../.../19... وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ. وفي سبيل هذا الغرض أجرينا الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية للشركة وبعض الأدلة الإضافية الأخرى، وحصلنا على المعلومات والإيضاحات من العاملين بالشركة، وقمنا أيضا بدراسة عامة للطرق المحاسبية، وحسابات التشغيل والربح عن الفترة، ولم نقوم بإجراء مراجعة تفصيلية للعمليات. وفي رأينا المبني على هذا الفحص، إن الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بوضوح وصدق عن مركز الشركة في.... وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة، وذلك وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة والتي جرت الشركة على إتباعها بثبات خلال الفترة محل الفحص".

يلاحظ من خلال هذا النموذج استبعاد لفظ شهادة من التقرير والذي كان سائدا سنة 1917،

وجعل نطاق عمل المراجع هو فحص القوائم الختامية للعميل بدلا من مراجعة الحسابات.

ذ- في سنة 1939 أجريت بعض التعديلات على محتويات التقرير النمطي تضمنتها توصيات مجمع المحاسبين الأمريكيين، وقد اتخذ التقرير بعد تعديله الشكل الآتي:

"قمنا بفحص الميزانية العمومية للشركة في.../.../19... وقائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية

في ذلك التاريخ، وقمنا أيضا بفحص نظام الرقابة الداخلية و الإجراءات المحاسبية للشركة، و العناصر

¹ محمد السيد الناغي، المراجعة: إطار النظرية والممارسة، دار الجلاء، مصر، 1992، ص: 22.

² محمد سمير الصبان محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، 1999، ص: 184.

الأخرى وذلك إلى المدى الذي رأيناه مناسباً، و في رأينا أن الميزانية العمومية المرفقة و قائمة الأرباح و الخسائر تعبر بصدق ووضوح عن المركز المالي للشركة في...و عن نتائج عملياتها للسنة المالية، و ذلك وفقاً للأسس (القواعد) المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً)، و التي جرت الشركة على إتباعها بثبات إذا ما قورنت بتلك التي طبقت في العام الماضي".

ولقد تضمن هذا النموذج تغيرات عديدة في محتويات كلا من الجزئين اللذين يتكون منهما التقرير،

وهذه التغيرات هي:

● بالنسبة للجزء الخاص ببيان نطاق ومدى وطبيعة الفحص:

أضيفت مهمة جديدة وهي فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذلك تضمن إضافة جديدة لتؤكد مسؤولية المراجع فيما يتعلق بتحديد الإجراءات التي يتبعا في مجال الفحص. ويتضح ذلك من العبارة الآتية: "... وذلك إلى المدى الذي رأيناه مناسباً". من ناحية أخرى فقد استبعدت جملة من هذا الجزء وهي الخاصة بالحصول على المعلومات والإيضاحات من العاملين بالشركة. حيث إنه يفترض بأن إجراءات المراجعة تتضمن الحصول على جميع المعلومات والإيضاحات اللازمة.¹

● بالنسبة للجزء الخاص برأي المراجع :²

أضيفت صفة إلى المبادئ المحاسبية المقبولة فذكرت كلمة " مقبولة قبولاً عاماً " أو " متعارف عليها "، وكذلك فقد ذكر النموذج الجديد بأن هذه المبادئ يجب أن تتبع بثبات ليس خلال الفترة محل الفحص ولكن بثبات إذا قورنت بتلك التي طبقت في العام الماضي. وبذلك ظهر المعيار الأول من معايير إعداد التقرير والمتعلق بالوقوف على مدى التقيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية وكذلك المعيار الثاني من معايير التقرير والخاص بالثبات.

ر- في سنة 1941 أجريت تعديلات أخرى على الشكل النمطي للتقرير، وقد صدرت توصيات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بالشكل الآتي للتقرير:

"قمنا بفحص الميزانية العمومية للشركة في.../.../19... وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وقمنا أيضاً بفحص نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية للشركة، دون إجراء مراجعة تفصيلية للعمليات. وقد تم هذا الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً)

¹ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، 1999، ص: 184.

² محمد السيد الناغي، مرجع سابق، 1992، ص: 22.

والتي يمكن تطبيقها في مثل هذه الظروف (والمستخدمة في الأحوال المماثلة) والمتضمنة كل الإجراءات التي رأيناها ضرورية.

وفي رأينا أن الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بصدق ووضوح....." ويظل باقي الفقرة كما في التقرير الذي كان سائدا سنة 1939.

ولعل أهم ما تميز به هذا النموذج ، هو الإشارة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها ، والتي يجب مراعاتها عند القيام بعملية الفحص و تحديد الإجراءات الواجب إتباعها.¹

ز- في سنة 1944 اقترح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات مع استبعاد جملة من الجزء الخاص بنطاق الفحص وهي التي تنص على " فحص نظام الرقابة وأن الفحص لم يتناول مراجعة تفصيلية للعمليات". وذكر أن السبب في ذلك هو أن الإشارة إلى معايير الأداء المهني). وبذلك يتخذ التقرير الشكل الآتي:

"قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة... في/19.. وكذلك الإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية".

وفي رأينا أن الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بصدق ووضوح....." ويظل باقي الفقرة كما في التقرير السابق.

س- في سنة 1947 وبعد أن قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بدراسة مستفيضة لمعايير المراجعة المتعارف عليها، اتضح له أن هذه المعايير تستخدم على نطاق واسع في دول العالم ولا تتغير حسب الظروف، ولكن الإجراءات التي تتبع هي التي تتغير تبعا للظروف. ومن ثم فقد أوصى المجمع بإتباع صيغة معدلة للتقرير النمطي لتعكس هذا الاتجاه. واتخذ هذا التقرير الشكل الآتي:

" قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة... في/19.. وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وقد تم هذا الفحص وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتبعا لذلك فقد تضمن الفحص تلك الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية والعناصر الأخرى وكذلك إجراءات المراجعة الأخرى التي نعتبرها ضرورية في هذه الظروف.

وفي رأينا أن الميزانية العمومية المرفقة قائمة الأرباح والخسائر تعبر بصدق ووضوح....."²

ويظل باقي الفقرة كما في التقرير السابق.

¹ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، 1999، ص: 186.

² محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، 1999، ص: 188.

ويلاحظ في هذا النموذج أن الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المراجع هي التي يكون ملزماً بتطبيقها طبقاً للظروف المحيطة به، وبذلك أصبحت عبارة: "...يمكن تطبيقها في مثل هذه الظروف" تعود على الإجراءات وليس على المعايير. كما تم استبعاد عبارة: "...والعناصر (الأدلة) الأخرى"، ذلك لأن السجلات المحاسبية تعني جميع الدفاتر والسجلات والفواتير وكل العناصر الأخرى التي تدخل ضمن الأدلة التي يهتم بها المراجع. وقد أضيفت جملة جديدة وهي "...إجراءات المراجعة الأخرى" لبيان أن الإجراءات التي يتبعها المراجع تتعلق فقط بمراجعة الحسابات وليس لها علاقة بأي نواحي أخرى.

ولم تطرأ أي تغييرات جوهرية بعد ذلك على نموذج تقرير مراجع الحسابات إلى غاية سنة 1962 أصدر المجمع نشرته رقم 32 متضمنة وجوب أن يظهر عدم موافقة المراجع على دلالة القوائم المالية في تقريره إذا ما وجد ما يبرر ذلك.¹

ش - وفي سنة 1971 أصبح من الضروري أن يعطي المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة في مدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة، إذ أكد المجمع على أهمية إعطاء هذه القوائم قدراً كافياً من اهتمام المراجع وإبداء الرأي فيما تتضمنه من معلومات حتى تزداد الثقة فيها.

فقد ألزم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين المراجع في ظل آرائه المتنوعة على أن يورد في تقريره:²

- الأخطاء والغش المكتشف أو المشتبه فيها.
- التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر أو غير مباشر على عناصر القوائم المالية الختامية، كمخالفة قوانين الضرائب وإلى غير ذلك.

ص - في سنة 1988 أورد المجمع في معياره للمراجعة رقم 58 الصادر في أبريل 1988 تغييرات هامة في تقرير المراجعة

النمطي بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، والتي يمكن أن نذكر منها:³

- إضافة فقرة افتتاحية تتضمن مسؤولية المراجع عن إبداء الرأي على القوائم المالية.
- الإشارة في فقرة النطاق إلى أن المراجعة توفر وتؤكد بأن القوائم المالية تطابق الواقع ولا تتضمن تحريفات هامة.
- إضافة موجز لطبيعة ونطاق المراجعة.

¹ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، 1999، ص: 190.

² محمد السيد الناغي، مرجع سابق، 1992، ص: 23.

³ محمد السيد الناغي، نفس المرجع، 1992، ص: 23.

● عدم الإشارة في فقرة الرأي إلى الالتزام بالمبادئ المحاسبية والثبات في تطبيق الطرق المحاسبية من عام لآخر، بينما ينبغي الإشارة إليها في حالة التغيير.

● إضافة فقرة توضيحية، بعد فقرة الرأي في بعض الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.

تجدر الإشارة إلى أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قام بتعديل النشرة السابقة في ديسمبر 1996 عن طريق حذف الفقرة التوضيحية التي كانت تضاف بعد فقرة الرأي نظرا لما خلفته من آثار سلبية على مستخدمي التقرير، وأجبرت المراجع على أن يشتمل تقريره على رأي واحد حول القوائم المالية كوحدة واحدة وعند استحالة ذلك ينبغي الامتناع عن إبداء الرأي. (سيتم التعرض لنموذج هذا التقرير عند دراستنا لأنواع التقارير).

وفي الأخير، نشير إلى أنه وبصدور معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتوجه أغلب الدول نحو الأخذ والالتزام بها، سوف تستبدل عبارة "وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها" بعبارة "وفقا لمعايير المراجعة الدولية" هذا من ناحية فقرة النطاق، أما من ناحية فقرة الرأي فسوف تستبدل عبارة "وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" بعبارة "وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي".

ثالثا: أهمية تقرير المراجعة الخارجية: تؤدي مراجعة الحسابات من خلال علاقة ثلاثية الأطراف يعد فيها المراجع الطرف الثاني، والإدارة الطرف الثالث، وأصحاب المصلحة في المؤسسة الطرف الثالث، لذلك تختلف أهمية استخدام هذا التقرير باختلاف وتعدد مستخدميها، إلا أن أهمهم ما يلي:

أ- يعتبر التقرير خلاصة ما يوصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي أنكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي. ومن ثم يكون تقرير المراجعة بمثابة كشف يقدمه المراجع لمن يهمهم الأمر وبصفة خاصة الملاك «حيث يعتبر وكيلا عنهم» عن النتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية محل الفحص.

ب- يعتبر تقرير المراجعة الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

ت - تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع «لعملية المراجعة» نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الاعتماد عليها، وذلك نظرا لتوافر العوامل التالية:

- تضارب المصالح بين الأطراف المعنية: فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا فعليا أو محتملا بين مصلحة وبين مصلحة من يقوم بإعداد البيانات، فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات وخاصة عن طريق شخص متخصص يتمتع في الاستقلال في إبداء الرأي.
- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة: فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عند اتخاذ القرارات، تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.
- صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها: مما قد يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على استيعابها، وارتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم اكتشافها.¹

المطلب الرابع: أنواع التقارير المراجع الخارجي

إن اختلاف رأي المراجع في الكشوفات المالية تبعا لاختلاف النتائج التي توصل إليها نتيجة القيام بعملية المراجعة، يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إبداء الرأي، ويتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه المؤسسة لنشاط المؤسسة ومركزها المالي² وهناك عدة أنواع لتقارير المراجع الخارجي، وهي:

أولا: التقرير النظيف³

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وقد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة لأخرى؛

¹ محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص: 162-163.

² جميلة الجوزي، مفيد عبد الوهي، الإجراءات المالية و العلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي العدد الخامس، 2012، ص: 227.

³ محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، 2003، ص: 55-56.

- عدم كفاية الأدلة والايضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
 - غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب.
- في الشكل الموالي توضيح لتقرير المراجع الخارجي:

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير مراجعة إلى

فقرة افتتاحية

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لمؤسسة أ ب ج في 20../12/31 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ

فقرة النطاق

لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) ومن الممكن تطبيقها على المراجعة، إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما يتعلق إذ كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، إن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي المؤسسة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.

فقرة إبداء الرأي

واستنادا لعملية المراجعة، فإنه لم تصل إلى علمنا أشياء قد تبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أو يشار إلى المعايير المحاسبية الوطنية ذات العلاقة).

التاريخ

اسم المراجع

التوقيع

المصدر: أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص: 40.

ثانيا: التقرير المتحفظ¹

ويصدر هذا التقرير عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لا بد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذ كان التحفظ من الأهمية بمكان بحيث يؤثر على صحة

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير مراجعة إلى

فقرة افتتاحية

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لمؤسسة أ ب ج في 20../12/31 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ

فقرة النطاق

لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) ومن الممكن تطبيقها على المراجعة، إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما يتعلق إذ كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، إن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي المؤسسة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.

فقرة إيضاحية

لقد أعلمنا الإدارة بأن المخزون قد تم إظهاره بالكلفة والتي تتجاوز قيمته الصافية الاستبدالية، وتظهر حسابات الإدارة، والتي قمنا بالمراجعة عليها، بأن المخزون، لو تم تقييمه بالكلفة أو صافي القيمة الاستبدالية أيهما أقل، والتي تقضي بما المعايير الدولية للتدقيق (أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)، فإنه سوف ينخفض مبلغ (س)، وأن صافي الدخل وحقوق المساهمين سوف ينخفضان بمبلغ (ص).

فقرة إبداء الرأي

واستنادا لعملية المراجعة، فإنه لم تصل إلى علمنا أشياء قد تبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أو يشار إلى المعايير المحاسبية الوطنية ذات العلاقة). التاريخ اسم المراجع

التوقيع

البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي، أو إعطاء رأي معاكس إذ ما تكونت القناعة لدى المراجع بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي، وتنقسم التحفظات إلى ثلاث أقسام، وهي:

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع؛
- التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون المؤسسة أو نظام المؤسسة الداخلي؛ التحفظات التي تفصح عن اختلال رأيه مع الإدارة والتي غالبا ما تشير إلى مخالفة المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 95.

والشكل الموالي يوضح هذا التقرير المتحفظ:

المصدر: أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص: 41.

ثالثاً: التقرير السلبي¹

ويصدر هذا التقرير عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية مضللة وخاطئة والتي لا تعرض الوضع المالي للمؤسسة وكذلك نتائج العمليات والتدفقات.
والمخطط التالي يوضح نموذج عنه:

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير مراجعة إلى

(نفس فقرات الافتتاحية، النطاق، كما في تقرير المتحفظ بدون تعديل)

فقرة إيضاحية

قامت المؤسسة في 15 جانفي، بإصدار سندات بمبلغ, بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع المؤسسة، هذا وتحتوي اتفاقية اصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 31 ديسمبر وبرأينا أنه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

فقرة إبداء الرأي

نظراً لتأثير الأمر في الفقرة السابقة برأينا إن البيانات المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة المركز المالي للمؤسسة، كما في 31 ديسمبر أو نتائج أعمالها وتدققاتها النقدية للسنة المنهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

التاريخ

اسم المراجع

التوقيع

المصدر: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2011، ص: 102.

¹ إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، الأردن، ط1، 2012، ص: 88.

رابعاً: التقرير الامتناع عن إبداء الرأي¹:

يتم إصدار تقري عدم إبداء الرأي عادة في الأحوال التي لا يتمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية، وإن من أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

- وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع من تكوين رأيه حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المؤسسة على هذا النطاق، أو بسبب ظروف خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع نفسه؛
- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة والأهمية بدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية؛
- عدم استقلال المراجع الخارجي.

فيما يلي نموذج يوضح شكل تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

فقرة افتتاحية (يتم حذف الجملة المتعلقة بدور المراجع)، فقرة النطاق (تحذف بالكامل)

فقرة إيضاحية

لم تقم المؤسسة بجرد المخزون في سنة, والظاهر في البيانات المالية المرفقة بمبلغ, كما في 31 ديسمبر, كذلك لا توجد أدلة تدعم تكلفة الآلات والممتلكات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر, هذا وأن طبيعة سجلات المؤسسة لا تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة الأخرى على المخزون أو الآلات والممتلكات.

فقرة الامتناع عن إبداء الرأي

نظراً لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة، فإن نطاق عملنا لم يكن كافياً لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة البيانات المالية المرفقة.

التاريخ

اسم المراجع

التوقيع

المصدر: خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، 2011، ص: 101.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص: 135.

المبحث الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

نتيجة لتطور عملية المراجعة منذ بداية نشأتها وحتى يومنا هذا، ومع اتساع حجم المؤسسات في معظم الدول، جعلها ذلك تفكر في إيجاد قواعد وأصول لممارسة مهنة المراجعة تكون متعارف عليها دولياً وعليه ظهرت معايير التدقيق الدولية، وأصبحت تحوز على قبول معظم المراجع والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة أو النامية على حد السواء، وحتى يؤدي المراجع الخارجي عمله ويحقق غرضه منه، فإن عليه احترام هذه المعايير والضوابط الدولية التي تضمن جودة عمله والثوق بما توصل إليه من نتائج.

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية

كانت المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، وتفاوتت هذه الأحكام تفاوتاً كبيراً من مراجع إلى آخر تبعاً لنوعية تدريبه المهني ولقدراته المهنية، فسعت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة إلى التقليل من مدى هذا التفاوت وزيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيها يتعلق بعمليات المراجعة وأوصيت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون قاعدة يعتمد عليها أعضاؤها عند قيامهم بأداء عملهم. سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مفهوم معايير التدقيق الدولية وأهميتها، معايير التدقيق المتعارف عليها، ثم أهداف معايير التدقيق الدولية.¹

أولاً: مفهوم معايير التدقيق الدولية وأهميتها

تعتبر معايير التدقيق الدولية إطار متجانس وقابل للتطبيق عالمياً، والتي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير تدقيق وطنية من جهة أخرى.

1) مفهوم معايير التدقيق الدولية

هناك العديد من التعاريف المختلفة لمعايير التدقيق الدولية، إلا أن جميعها تصب في مفهوم واحد، نذكر منها ما يلي:

- تعتبر المعايير الدولية للتدقيق بمثابة مقياس الأداء المهني، فالمعايير تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق المعايير المتعارف عليها وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك.²

¹ أسماء حداد ، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، دراسة عينية من اراء مراجعين الحسابات وأكاديميين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التدقيق، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، 2015-2016، ص: 44.

² خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، الأردن، 2009، ص: 40.

الفصل الأول.....الدراسة النظرية لتقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية

- عرف ويليام توماس وامرسون هنكي معايير المراجعة بأنها "عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع في أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها"¹
- كما تمثل المعايير الدولية للتدقيق إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها.²
- عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المعايير بأنها "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي".³
- وتتفق معايير التدقيق الدولية التي أصدرها التي الاتحاد الدولي للمحاسبين مع معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً والمطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وإن كان ذلك لا ينفي وجود بعض الاختلافات الطفيفة، وبصفة عامة فإن معايير التدقيق الدولية لا تعني عدم الالتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة والتي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية، حيث إن لكل دولة ظروفها الخاصة وقواعدها التي تحكم عملية ممارسة المراجعة.⁴
- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم شامل لمعايير المراجعة الدولية، وهو أنها عبارة على القواعد الأساسية التي يتبعها المراجع في عملية القياس والحكم في أثناء أدائه لمهنته ويتم وضع هذه القواعد بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة من المفاهيم والفرضيات التي تدعم وجود هذه القواعد والمعايير.

(2) أهمية معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها وإن تكون موثقة بشكل تجريبي ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها و إخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.⁵

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية:⁶

¹ توماس وويليام، هنكي امرسون، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، 1991، ص: 52.

² محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 156.

³ رأفت سلامة محمود واخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2011، ص: 168.

⁴ نادر حمد الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، افاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص: 35.

⁵ حازم هاشم الالوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ج 1، ط 1، 2003، ص: 99.

⁶ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، 2002، ص: 169-170.

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- إن تغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد.
- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.
- حدد Moonitz سبعة فوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام:1
- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمى تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق. وعن طريق إضفاء الثقة في المصدقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها.
- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها.
- إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية.
- إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية.
- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.
- إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها.
- إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصدقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير) ، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصدقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية،

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 280-282.

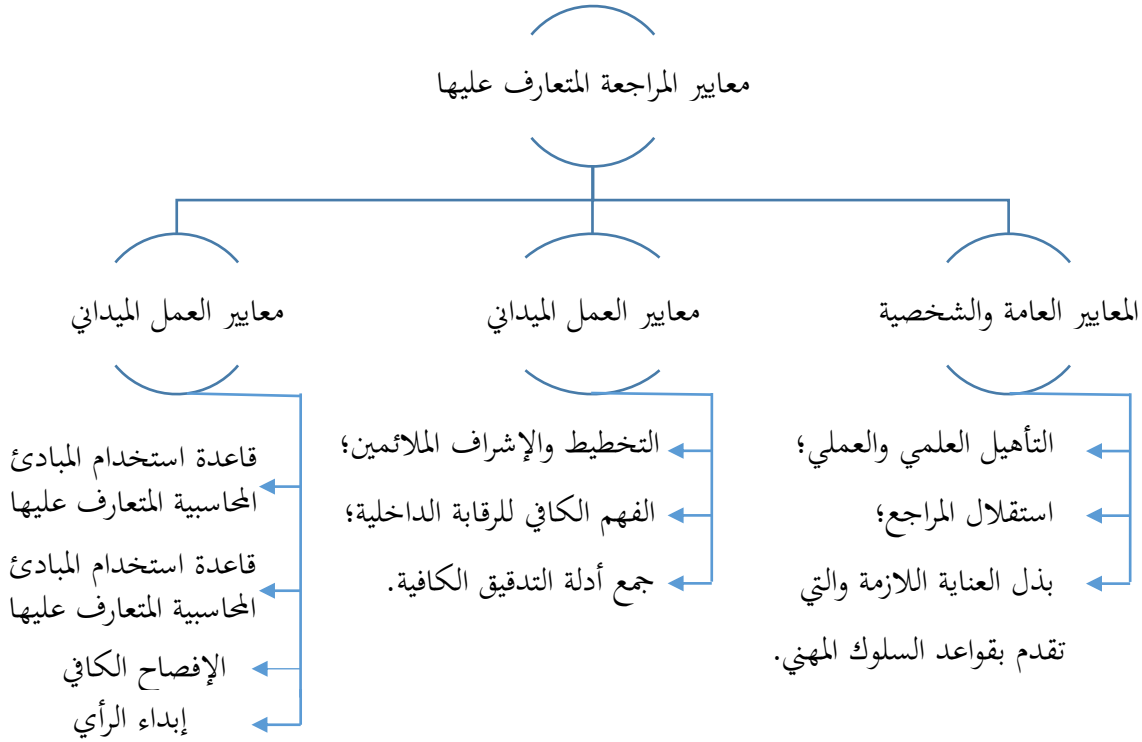
كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية... الخ ، لذلك فان معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية.

ثانيا: معايير التدقيق المتعارف عليها

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة افتراضات تبني على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

سنقوم من خلال هذا المطلب بتقديم معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها والمتمثلة في المعايير العامة والشخصية، معايير العمل الميداني، بالإضافة معايير إعداد التقرير، والشكل الموالي يوضح ما سنتطرق له:

الشكل رقم (1-1)



المصدر: من إعداد الطلب

1. المعايير العامة والشخصية:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب يتحلى بها المراجع الخارجي، ومن ثم يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهميته ومغزاه يتعين ان يكون المراجع على درجة من الكفاءة وان يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع

قواعد السلوك المهني المتعارف عليها. وتنقسم بدورها إلى ثلاث معايير كما يلي:¹

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية:

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة اعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة.²

المعيار الثاني: استقلال المراجع

تنبع أهمية هذا المعيار من ان مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي تحدان بمدى استقلال وحياد المراجع في ابداء ذلك الرأي، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم الى حد كبير، ومنه فهي تحتاج الى رأي فني محايد عن الاحوال المالية للمؤسسة، وعليه يلجأ المراجع الخارجي باستمرار الى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه امام تلك الاطراف ذات المصالح.³

المعيار الثالث: بذل العناية اللازمة والتي تقدم بقواعد السلوك المهني

يتطلب هذا المعيار من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة مهنة المراجعة، وإزاء ذلك فان مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة انما يفرض مستوى مسؤولية الاداء يجب تحقيقه بواسطة كل الاشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، فالمراجع يجب ان يبذل العناية المهنية اللازمة في التحقق ان دليل الاثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة، هذا من ناحية.⁴

2. معايير العمل الميداني:

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

أ- التخطيط والإشراف الملائمين

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سابق، 2002، ص: 49.

² فاتح سردوك، دورا لمراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004، ص: 04.

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 67.

⁴ ويليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص: 48.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

ب- الفهم الكافي للرقابة الداخلية

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة).

ت- جمع أدلة التدقيق الكافية

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساساً سليماً يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق . فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

3. معايير اعداد التقرير:

تنتهي مهمة كل مراجع عقب اداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول

شرعية وصدق الحسابات، وتنقسم إلى أربعة معايير:

أ- قاعدة استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحاً من المدقق حول ما إذا كانت القوائم

المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية

يتعين على المراجع ان يشير في تقريره الى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف

عليها من فترة الى أخرى، استناداً إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند اعداد القوائم المالية للسنوات

السابقة من خلال التقارير.

ت- الإفصاح الكافي

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية

عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفادياً للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد

تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها. المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يركز على

المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفاصيل غير المجدية.

ث- إبداء الرأي

يقتضي هذا المعيار بان يتضمن التقرير تعبير المراجع عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج اعمال المؤسسة .اما في حالة امتناع المراجع عن ابداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير ان يوضح أسباب هذا الامتناع¹.

ثالثا: أهداف معايير التدقيق الدولية:

وتتمثل فيما يلي:

- ان تكون مرشدا ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه.
- ان تمهد الممتهين بمعايير التقسيم الذاتي للأداء بحيث تمكنه ان يراجع نفسه بنفسه.
- ان تكون مرشدا ومعينا للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة.
- ان تكون مرشدا للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير الى أحد المراجعين.
- ان تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره².
- وجود اللجنة الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة.
- اشتمالها على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية او اقتصادية او اجتماعية، لبلد بمفرده يجعل تقرير المراجع الخارجي يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.
- اعتمادا المراجع عند مراجعة القوائم المالية على معايير التدقيق الدولية، يجعل من السهل اجراء المقارنات المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول.
- توفيرها للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سواء الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقاتها بشكل كامل او جزئي.
- وجود معايير التدقيق الدولية جنبا على جنب مع معايير المحاسبية الدولية، سوف يؤدي الى زيادة اطمئنان الدول الصناعية الى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في المؤسسات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم اجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2001، ص: 24.

² خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، 2009، ص: 186.

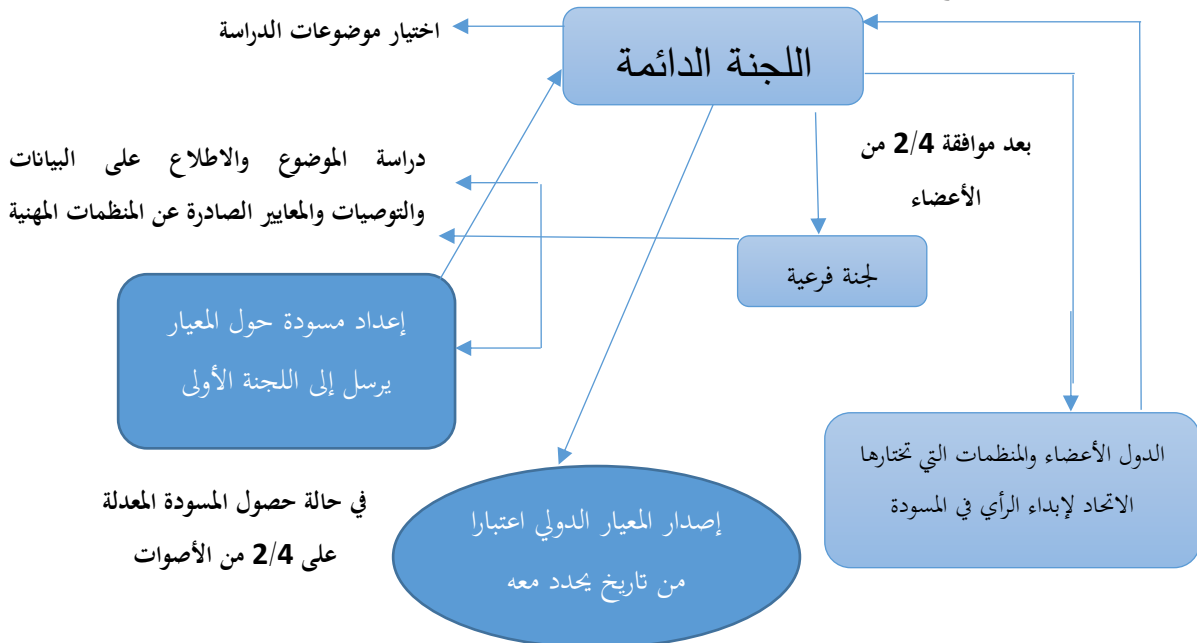
المطلب الثاني: بنية وتركيب معايير التدقيق الدولية

يدرس هذا المطلب بيان كيفية إصدار معايير التدقيق انطلاقاً من مجموعة إجراءات عمل لازمة لإصدار هذه المعايير وذلك من خلال الفروع التالية:

أولاً: إصدار معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها: قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الدولية، تمثل إطار متجانس وقابل للتطبيق عالمياً ومتكامل لعملية المراجعة ويتعين على المراجع الخارجي الالتزام بها وتطبيقها، حتى تساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني.

(1) خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية

- عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق والمتمثلة في:¹
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعلقة على الموضوع المختار
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراية المرفقة بالمعيار المقترح؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف، على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- بعد ذلك يتم إصدار المعيار بصورته النهائية.
- ويمكن توضيح الخطوات المتبعة لإصدار المعايير في الشكل (2-1) التالي:



¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 186.

(2) الانتقادات الموجهة لها: ¹

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق، فقد تم الجدل في عام 1971 (قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بان عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها، ويقال إن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية.

وقد ذكر أحد المعلقين الآتي: لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتحقق، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها.

ثانيا: عرض المعايير الدولية للمراجعة

لقد قسمت معايير التدقيق الدولية حسب النطاق الدولي على النحو التالي:

(1) المعايير الشخصية

تبحث المعايير الشخصية بالقواعد العامة المتعلقة بشخصية المدقق وقد قسمت هذه المعايير حسب النطاق الدولي على ما يلي²:

- رقابة الجودة؛
- استمرار المشروع؛
- معيار الغش والخطأ؛
- الأهمية النسبية (المادية) ومخاطر المراجعة؛
- تدقيق التقديرات المحاسبية؛
- فحص المعلومة المالية المتوقعة؛

¹ امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق راس المال، مرجع سابق، 2005، ص: 218.

² محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية (الجزائر-) دراسة مقارنة -مذكرة ماجستير مالية ومحاسبة، المركز الجامعي بالمدينة 2007/2008، ص: 55-70.

- الاستفادة من عمل مدقق آخر؛
- المعلومة الأخرى ذات العلاقة بالقوائم المالية المدقق؛
- الجهات التابعة؛
- الاستفادة من عمل الخبير؛
- الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم.

(2) معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في مجموعة القواعد التي تخص العمل أثناء المراجعة بالمؤسسة محل المراجعة وكيفية الانطلاق في هذه الأخيرة وقد حددت حسب الاجراءات الدولية على ما يلي:

- المعرفة بأعمال المؤسسة؛
- تقويم الخطر والرقابة الداخلية؛
- التخطيط؛
- اعتبارات التدقيق الداخلي؛
- الإجراءات التحليلية؛
- ارتباطات التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية؛
- التدقيق في بيئة الحاسوب؛
- طرق التدقيق لمساعدة الحاسوب؛
- العناية في التدقيق؛
- قرائن الإثبات؛
- الاقرارات الصادرة عن الإدارة.

(3) معايير التقرير

لقد حددت المعايير الدولية للتقرير على أنها تشمل ثلاثة معايير وقد تمثلت فيما يلي:

- التقرير؛
- تقرير المدقق حول الارتباطات لغاية خاصة؛
- التوثيق.

الفصل الأول.....الدراسة النظرية لتقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية

انطلاقاً من هذه المعايير حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد IAASB المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد وتصنيفها في شكل مجموعات متجانسة نلخصها فيما يلي:

رقم الصنف	الصنف	رقم المعيار	إسم المعيار
الأول	معايير الأمور التمهيدية	من 100 إلى 199	- مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة ISA 100. - إطار المصطلحات ISA 100. - إطار المعايير الدولية للتدقيق ISA 120.
الثاني	معايير المسؤوليات	من 200 إلى 299	- الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير التدقيق ISA 200. - الاتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة وشروط التكليف. - رقابة جودة مراجعة القوائم المالية ISA 220. - توثيق المراجعة ISA 220. - مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش أثناء مراجعة القوائم المالية ISA 240. - مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية ISA 250. - الاتصال مع مسؤولي المؤسسة أو الحوكمة. - الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية ISA 265.
الثالث	معايير التخطيط	من 300 إلى 399	- تخطيط مراجعة القوائم المالية ISA 300. - معرفة المؤسسة ومحيطها بهدف تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ISA 315. - الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ISA 320. - إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر.
الرابع	معايير نظام الرقابة الداخلية	من 400 إلى 499	- العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية ISA 402. - تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء عملية التدقيق ISA 450.
الخامس	معايير أدلة الإثبات	من 500 إلى 599	- أدلة الإثبات - مصادقات خارجية - التكلفة بالمرجعة لأول مرة (الأرصدة الافتتاحية) - الإجراءات التحليلية - العينات في عملية التدقيق. - مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المعتمدة على القيمة العادلة - الأطراف ذات العلاقة - الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال - استمرارية الاستغلال - التصريحات المكتوبة (قرارات الإدارة)
السادس	معايير الاستفادة من عمل الآخرين	من 600 إلى 699	- مراجعة القوائم المالية للمجمعات ISA 600. - استعمال أعمال المراجعين الداخليين ISA 610. - استعمال المراجع لأعمال الخبير ISA 620.
السابع	معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير	من 700 إلى 799	- الرأي والتقرير حول القوائم المالية. - التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المراجع المستقل. - فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المراجع الخارجي. - المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة. - مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي قوائم مالية تمت مراجعتها.
الثامن	معايير تتعلق بمجالات متخصصة	من 800 إلى 899	- مراجعة قوائم مالية معدة طبقاً لمرجعيات ذات طابع خاص- اعتبارات خاصة ISA 800. - مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقوائم مالية مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية.

المصدر: عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، بالتصرف

ثالثاً: معايير تقرير التدقيق لبعض الدول في العالم

في المؤتمر السابع للمحاسبة الذي عقد في الأرجنتين عام 1965 لمعرفة الدول التي تطبق مجموعة من المعايير، التي تتشابه من العملية مع الولايات المتحدة الأمريكية، فقد اتضح أن هناك العديد من الدول قد ترجمت المعايير الأمريكية مع بعض التعديلات لكي تناسب الظروف الإقليمية، لذلك نعرض في هذه النقطة بعض معايير التدقيق الملزمة للمراجعين المستقلين عند قيامهم بواجباتهم المهنية في الدول التالية:¹

1- الولايات المتحدة الأمريكية: حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بوضع أربعة معايير للتقرير وهي:

- أن القوائم المالية يتم إعدادها وفقا للمبادئ المتعارف عليها؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية وثباتها في الفترة الحالية بصورة مماثلة للفترة السابقة؛
- تعتبر دلالات الإفصاح الإخبارية الواردة في القوائم المالية ملائمة وكافية، ما لم يتم الإشارة إلى عكس ذلك؛
- شمول التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة.

2- اليابان: لقد اشتملت معايير التقرير الدولية في اليابان عام 1974 على مجلس الاستشاري للمحاسبة، التابع لوزارة المالية على ثلاثة معايير للتقرير وذلك على النحو التالي:

- يجب على المراجع أن يذكر بطريقة واضحة في تقريره نطاق العمل الذي قام به، ورأيه عن القوائم المالية؛
- عند قيام المراجع بالتعبير عن رأيه في القوائم المالية، يجب أن يذكر ما إذ كانت القوائم المالية التي قام بفحصها تظهر (بعادلة) الموقف المالي ونتائج عمليات الوحدة؛
- يجب على المراجع أن يفحص في تقريره عن البنود التي قد لا يؤثر على القوائم المالية محل الفحص، ولكنها قد تكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية في السنوات السابقة.

3- استراليا: قام كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والمجمع الأسترالي للمحاسبين بإصدار التقرير رقم CSS/153 عن معايير التدقيق، وقد شملت معايير التقرير على أربع معايير وذلك على النحو التالي:²

- التعبير في الرأي عن حقيقة وعدالة الحسابات ككل؛
- الإفصاح المناسب وفقا للقوانين والأعراف السائدة؛
- الامتثال لمعايير المحاسبة في القوائم المالية؛
- ثبات المعايير المحاسبية المطبقة في القوائم المالية؛

وتأسيسها على ما تقدم، يمكن القول:

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص: 345.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 486.

- أن المعايير الأمريكية بصفة عامة ومعايير التقرير بصفة خاصة تعتبر من أجود المعايير المتاحة للتدقيق أو المراجعة في العالم، كما أنها تعتبر أساساً لأي محاولة لوضع أو تطوير معايير التدقيق في أي دولة مع إدخال التعديلات التي تناسب الظروف البيئية للدولة؛
 - يجب أن يضاف إلى المعايير الأمريكية المعيار (ب) الوارد ضمن المعايير الأسترالية لأن المعايير الأمريكية لم تعالج هذه المسألة، وتركت للمراجع حرية البت في الإفصاح المناسب؛
 - يجب أن يضاف إلى المعايير الأمريكية معيار يتضمن الإفصاح عن البنود التي لا تؤثر على القوائم المالية محل الفحص، ولكنها قد تكون ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للسنوات السابقة، وهذا ما ورد في المعايير اليابانية، التي أخذت بمبدأ الإفصاح الكامل؛
- عموماً فإن نجاح العولمة وتدويل البورصات العالمية يتطلب كل دول العالم، وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية معايير التدقيق والتأكد الدولية، الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين.

المطلب الثالث: دراسة بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي

كون دراستنا تتعلق بأهمية تقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية، سنتطرق في هذا المطلب إلى بعض هذه المعايير التي تحكم وتوجه عمل المراجع أثناء أدائه لمهمته والتي تتعلق بآخر مرحلة من عملية المراجعة، المتمثلة في تقريره النهائي.

أولاً: معايير جودة التدقيق:

هناك عدة معايير تتعلق بجودة التدقيق من أهمها المعيار الدولي رقم 220 وستتناوله بشيء من التفصيل.

أ- موضوع المعيار: يهدف هذا المعيار لتوفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال السياسات والإجراءات العامة التي تتبعها المؤسسة عن أداء عملية التدقيق، والإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات على مستوى المؤسسة وأيضاً عمليات التدقيق الفردية¹.

ب- المصطلحات الرئيسية: إن المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:

- المراجع: هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن عملية التدقيق؛
- مؤسسة التدقيق: تعني الشركاء في المؤسسة الذين يقدمون خدمات التدقيق أو الشخص الذي يزاول المهنة بمفرده؛

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 341.

- الأفراد: كافة الشركاء والمهنيين العاملين بمهنة التدقيق في المؤسسة؛
- المساعدون: هم الأفراد المشاركون في عملية التدقيق الفردية بخلاف المراجع.

ت-التزامات المؤسسة:

- على المؤسسة تنفيذ سياسات وإجراءات للرقابة على جودة التدقيق، وتصمم للتأكد من أن كل أعمال التدقيق أو معايير الوطنية مناسبة؛
- تعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المؤسسة، على عدد من العوامل كحجم وطبيعة أعمال المؤسسة واتساع نشاطها الجغرافي وهيكلها التنظيمي والاعتبارات الملائمة.
- د- أهداف سياسة رقابة الجودة التي تتبناها المؤسسة: تتضمن عادة على ما يلي:
- المتطلبات المهنية: يتعين على كافة أفراد المؤسسة أن يتمسكوا بمبادئ الاستقلال، والاستقامة والموضوعية وسرية المعلومات والسلوك المهني؛
- المهارات والكفاءة: يتعين على المؤسسة تعيين الأفراد الذين يعصلون ويحافظون على المعايير الفنية، والكفاية المطلوبة لتمكينهم من الوفاء بمسؤولياتهم بالعناية اللازمة؛
- توزيع المهام: يجب أن توزع أعمال التدقيق على الأفراد الذين لديهم درجة التدريب الفني، والكفاية المطلوبة والملائمة في ظل الظروف المحيطة؛
- الإشراف: يجب أن يكون هناك توجيه وإشراف وفحص كافة المستويات، بغرض توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدي يستوفي المعايير الملائمة للجودة؛
- التشاور: يكون ضروريا سواء داخل أو خارج المؤسسة مع الذين لديهم الخبرة الملائمة؛
- قبول والاحتفاظ بالعملاء: يتعين أن تقييم العملاء المحتملين وفحص العملاء القائمين على أساس مستمر، وعند اتخاذ قرار قبول، أو الاحتفاظ بالعميل يتعين مراعاة استقلال المؤسسة، وقدرتها على خدمته على نحو سليم واستقامة ونزاهة العميل؛
- الرقابة: يتعين أن تتم الرقابة الكافية المستمرة الفعالية التشغيلية لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة.
- ه- التدقيق الفردي: على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة، بالتمشي مع سياسات وإجراءات المؤسسة، بالشكل الملائم لكل تدقيق منفردة، وعلى المراجع ومساعديه ممن لهم مسؤولية الاشراف، الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الاعمال الموكلة إليهم، وذلك عند تقرير مدى التوجيه والاشراف والمتابعة المطلوبة

لكل مساعد، وأن اسناد أي عمل إلى المساعدين يجب أن يتم بطريقة توفر قناعة كافية بأن هذا العمل سوف يؤدي بالعناية المطلوبة من قبل أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في هذه الحالات:

- التوجيه: يحتاج المساعدون الذين تسند إليهم الأعمال لتوجيه ملائم، ويتضمن التوجيه إبلاغ المساعدين بمسؤوليتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم أدائها أدائها، ويعتبر برامج التدقيق من الوسائل الهامة في توصيل إرشادات التدقيق، كذلك تعتبر تقديرات الوقت اللازم لكل عملية تدقيق، وكذلك الخطة العامة لها من العوامل المساعدة لإبلاغ التوجيهات؛
- الاشراف: له صلة وثيقة بكل من التوجيه والمتابعة، ويمكن أن يتضمن عناصر من كليهما، ويقوم الأشخاص الذين مسؤولياتهم الإشراف بأعمال متمثلة في مراقبة تقدم عملية التدقيق، والاطلاع على الاستفسارات المحاسبية والتدقيقية الهامة، وتسوية كافة الاختلافات في الآراء المهنية بين الافراد؛
- المتابعة: من الضروري متابعة العمل المنجز، من قبل كل مساعد، بواسطة أفراد لهم نفس الكفاءة على الأقل، وقد تتضمن في حالة عمليات التدقيق الكبيرة والمعقدة، الطلب من أفراد لم يشاركوا في أعمال انجاز إجراءات إضافية معينة قبل إصدار تقرير المراجع.

ثانيا: معايير أدلة الاثبات:

أدلة الاثبات لها عدة معايير دولية وسنحال أن نتطرق إلى أهمها، منها المعيار الدولي رقم 230 وأيضا المعيار الدولي للتدقيق رقم 500.

1) المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 (التوثيق): ويحتوي هذا المعيار على:

أ- موضوع المعيار: الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بمراجعة البيانات المالية، وعلى المراجع توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن عملية المراجعة قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق¹.

ب- المصطلحات الرئيسية: إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:

- التوثيق: يعني أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل المراجع، أو التي الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق، أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى².

¹ تاريخ المشاهدة <http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF> 2017/05/05

² نفس المرجع السابق.

ت- شكل ومضمون أوراق العمل: على المراجع تهيئة أوراق العمل بالشكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهما عاما لعملية المراجعة، وكذلك تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة في أوراق العمل، إضافة لتسجيله طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأيضا تسجيله للنتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي الحصول عليها، وعادة تتضمن أوراق العمل على ما يلي:

معلومات حول الهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة ونيخ من المستندات القانونية والاتفاقيات ومحاضر الاجتماعات المهمة، ومعلومات تخص البيئة الصناعية والبيئة القانونية للمؤسسة من خلال قرائن حول عملية التخطيط تضمن برامج وأيه تغيرات عليها، وقرائن حول عملية فهم المراجع للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وقرائن حول تقديرات المخاطر الملازمة ومحاضر الرقابة وتحليل للمعاملات والأرصدة وتحليل لنسب، والاتجاهات المهم وسجلا لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المنجزة ونتائج هذه الإجراءات، وتحديد أسماء القائمين بتنفيذ إجراءات المراجعة ومتى تم إنجازها، وتفاصيل الإجراءات وتفاصيل الإجراءات المطبقة في الروع أو المؤسسات التابعة والتي تم تدقيق بياناتها المالية من قبل مراجع خارجي آخر، ونسخها من الرسائل أو المذكرات المتعلقة بالأمور المراجعة والتي تم تبليغها أو مناقشتها مع المؤسسة، وكتب التمثيل المستلمة من المؤسسة، والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع والمتعلقة بأوجه عملية المراجعة، ونسخها من البيانات المالية لتقرير المراجع¹.

ث- السرية والحفظ الأمين والإبقاء على ملكية أوراق العمل: على المراجع أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين بأوراق العمل، وكذلك للإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتجاجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية، والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات².

2) المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الإثبات): ويشتمل هذا المعيار على:

أ- موضوع المعيار: تحديد معايير وتوفير إرشادات عن كم ونوعية أدلة الإثبات التي يتعين الحصول عليها عند مراجعة البيانات المالية، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة، وعلى المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لكي يتمكن من التوصل إلى قناعات وخلصات معقولة يبنى عليها رأيه المهني³.

ب- المصطلحات الرئيسية: إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:

¹ نفس المرجع السابق.

² نفس المرجع السابق.

³ طارق عبد العال حامد، مرجع سابق، 2007، ص: 341.

- أدلة الاثبات: المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى الاستنتاجات التي تمكنه من ابداء رأيه المحايد في البيانات المالية، وتتكون هذه الأدلة من المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى؛
- اختبارات الرقابة: بقصد بها تلك الاختبارات المنجزة للحصول على دليل اثبات، عن مدى ملائمة تصميم وتشغيل النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي؛
- إجراءات جوهرية: هي الاختبارات المنجزة للحصول على دليل اثبات لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

ت- أدلة الاثبات الكافية¹: ترتبط وتنطبق على الأدلة التي تم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة الاثبات، بينما تعني الملائمة قياس نوعية أدلة الاثبات، وبالتالي تحديد مدى الملائمة والاعتماد عليها في تأكيدات معينة، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة يجب على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو الامتناع عن ابداء رأيه، كما درجة الاعتماد عليها بمصدرها (داخليا أو خارجيا)، بطبيعتها (مرئية أو موثوقة أ، شفاهية)، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة، ويمكن استخدام الأمور التالية لتقييم مدى إمكانية الوثوق في دليل الاثبات:

- الدليل من مصدر خارجي موثوق به أكثر من الدليل الداخلي؛
- يكون الدليل الداخلي موضوع ثقة أكبر عندما تكون الرقابة الداخلية فعالة؛
- يكون دليل الاثبات الذي يمثل عليه المراجع بنفسه أكثر موثوقية، من الذي يحصل عليه من المؤسسة؛
- يكون دليل الاثبات الذي يكون في شكل مستندات وتأكيدات مكتوبة أكثر موثوقية، من القرارات الشفاهية.

ث- إجراءات الحصول على أدلة اثبات: تتمثل الإجراءات المتبعة من قبل المراجع للحصول على أدلة الاثبات حسب ما بينه هذا المعيار في²:

¹ نفس المرجع السابق، ص: 280.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 195.

- الفحص: وان يقوم المراجع بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على ادلة اثبات كافية، وقد صنفت وفقا لدرجة الموثوقية الى الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه، ادلة اثبات صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها، ادلة اثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها.
- الملاحظة: هي قيام المراجع بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة الإجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- الاستفسار والمصادقة: يعني ذلك ان يقوم المراجع بالبحث عن المعلومات، من اشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل اثبات.
- الاحتساب: ان يقوم المراجع بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق.
- الإجراءات التحليلية: هي ان يحصل المراجع على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.

ثالثا: معايير اعداد التقرير

لكي يتمكن المراجع الخارجي من اعداد تقريره على أكمل وجه، أصدرت معايير التدقيق الدولية معايير تساعده على ذلك منها معيار التدقيق الدولي رقم 700 وكذلك رقم 800 وهذا ما سنتطرق اليه.

(1) المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 (تقرير المراجع حول البيانات المالية): وقد تضمن ما يلي:

أ- موضوع المعيار: ان الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المراجع الصادر نتيجة المراجعة الذي قام بها مراجع مستقل لبيانات المؤسسة، ويجب عليه مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من ادلة الاثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول البيانات المالية، وان يحتوي تقريره على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية ككل.¹

ب- العناصر الأساسية في تقرير المراجع: يتضمن تقرير المراجع العناصر الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف: ²

- عنوان التقرير: يجب ان يحتوي تقرير المراجع على العنوان المناسب له، (من الملائم استعمال مصطلح مراجع مستقل لتمييزه عن تقارير الآخرين).
- الجهة التي يوجه لها التقارير: المساهمين او مجلس الإدارة التي يتم مراجعة بياناتها المالية.
- الفقرة الافتتاحية او التمهيديّة: يجب تحديد القوائم المالية المراجعة، وبيان مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المراجع.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، 2006، ص: 120.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، 2006، ص: 122.

- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة): يجب ان يصف تقرير المراجع ان عملية المراجعة قد تم إنجازها وفقا لمعايير التدقيق الدولية، او الممارسات الوطنية المناسبة، وأيضا ان يتضمن بيانا بانها قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما اذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية، وانها قد تضمنت فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات البيانات المالية، وتقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في اعدادها، وتقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة وطريقة عرض البيانات المالية ككل، وكذلك يجب ان يتضمن بيانا من المراجع بان عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم ابداءه.
- فقرة الرأي: يجب ان ينص تقرير المراجع بشكل واضح على رايه فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادة وفقا لإطار التقارير المالية، وفيما إذا كانت ملتزمة بالمتطلبات القانونية، ويتضمن تقرير المراجع أحد الآراء التالية:
 - الرأي المتحفظ: عندما يخلص المراجع الى ان الخلاف مع الإدارة او القيد على نطاق المراجعة، ليس هاما لدرجة الامتناع عن ابداء الرأي او ابداء رأي سلمي.
 - عدم ابداء الرأي: في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهريا وبدرجة لا يتمكن المراجع فيها من الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة وبالتالي لا يستطيع ابداء رايها حول القوائم المالية.
 - الرأي المعاكس: يجب ان يتم ابداءه في حال كون الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية، لدرجة يرى فيها المراجع بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف او النقصان في القوائم المالية.
 - يجب على المراجع في كافة الحالات التي يبدي فيها رايها عدا الرأي غير المتحفظ، ان يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي، كما ان عليه مالم يتعذر ذلك علميا بيان الأثر الكمي على القوائم المالية.
- تاريخ التقرير: يجب على المراجع ان يؤرخ التقرير بتاريخ اكمال عملية المراجعة، ويجب عليه عدم اصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على البيانات المالية.
- عنوان المراجع: اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة.

- توقيع المراجع: يجب ان يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق او بالاسم الشخصي للمدقق او بكلاهما.

ت- التقارير المعدلة: يجب على المراجع تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على امر جوهري يتعلق بمسألة الاستمرارية، وعليه دراسة تعديل تقريره بإضافة فقرة، وذلك عند وجود حالة مهمة من عدم التأكد (في مسألة أخرى لا تتعلق بالاستمرارية)، وان حلها يعتمد على احداث مستقبلية وقد تؤثر على البيانات المالية.¹

ث- الظروف التي قد تؤدي الى اصدار راي اخر عدا الراي المتحفظ: وتمثل في:²

- قيود على النطاق: في حالة وجود تقييد النطاق على نطاق عمل المراجع، يتطلب ابداء راي متحفظ او عدم ابداء راي، ويجب ان يصف تقرير المراجع التقييد، ويشير الى التسويات الممكن إجرائها في البيانات المالية والتي قد تكون ضرورية فما لو ان التقييد لم يكن موجودا.
- الاختلاف مع الإدارة: في حالة كون هذه الخلافات جوهريه للبيانات المالية، يجب على المراجع ابداء راي متحفظ او راي سلمي.

(2) المعيار الدولي للتدقيق رقم 800 (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة): ويشتمل على:

- أ- موضوع المعيار: ان الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمراجعة لأغراض خاصة، والتي تحتوي على: (البيانات المالية المعدة وفقا لأسس محاسبية شاملة بدلا من المعايير المحاسبية الدولية او المعايير الوطنية، وحسابات خاصة او عناصر حسابات او بنود في بيانات مالية، والالتزام بالاتفاقيات التعاقدية، وموجز البيانات المالية)، ولا يطبق على مهام التكليف بالاطلاع او التكليف بإجراءات متفق عليها او التكليف بإعداد الحسابات.³
- ب- اعتبارات عامة: تتمثل في:⁴

- على المراجع قبل موافقته على اجراء مهمة المراجعة لغرض خاص، ان يتأكد بان هناك اتفاقا مع العميل يحدد بدقة طبيعة المهمة وشكل ومضمون التقرير الذي سيتم إصداره.

¹ <http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/700.PDF> 2017/03/15، تاريخ المشاهدة

² نفس المرجع السابق.

³ <http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/800.PDF> 2017/03/15، تاريخ المشاهدة

⁴ نفس المرجع السابق.

- يجب ان يتضمن تقريره المراجع لغرض الخاص، عدا التقرير حول ملخص البيانات المالية، على العناصر التالية حسب الترتيب التالي: عنوان التقرير، الجهة التي يوجه اليها التقرير، الفقرة الافتتاحية او التمهيدية، فقرة النطاق، فقرة الراي، تاريخ التقرير، عنوان التقرير، توقيع التقرير.
- عند طلب تقديم تقرير ذي شكل مفروض، يجب على المراجع مراعاة جوهره وصياغته، وعند الضرورة يقوم بإجراء التغيرات المناسبة، لغرض مطابقة متطلبات هذا المعيار الدولي للتدقيق، وذلك بإعادة صياغة التقرير او بإرفاق تقرير منفصل.
- على المراجع دراسة فيما إذا تم الإفصاح في المعلومات المالية، من اية تفسيرات مهمة للاتفاق الذي استندت عليه المعلومات المالية.

ت- تقارير حول البيانات المالية المعدة وفقا لأسس محاسبية شاملة بدلا من المعايير الدولية المحاسبية او المعايير الوطنية:

يجب أن تتضمن هذه التقارير بيان يشير الى الأسس المحاسبية المستعملة أو يشير الى الملاحظة المدرجة بالبيانات المالية والتي تظهر هذه المعلومة، وأن يبين الراي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية، ووفقا للأسس المحاسبية المحددة، وفي حالة كون البيانات المالية المعدة على أسس شاملة أخرى لا تحتوي على عنوان مناسب أو أن الأساس المحاسبي لم يتم الإفصاح عنه بالشكل الملائم، فان على المراجع اصدار تقرير معدل مناسب.¹

ث- تقارير حول أحدا أجزاء البيانات المالية:

يجب ان تتضمن هذه التقارير على بيان يشير الى الأسس المحاسبية التي تم على ضوئها عرض هذا الجزء، او يشير الى الاتفاق الذي يصف هذه الأسس، ويجب ان يبين الراي فيما تم اعداد الجزء من كافة النواحي الجوهرية، ووفقا لأسس محاسبية معينة.²

ج- تقارير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية:

يتوجب على المراجع قبول مهمات ابداء الراي حول التزام المؤسسة بالاتفاقيات التعاقدية، فقط في حالة كون أوجه الالتزام عموما متعلقة بأمور محاسبية ومالية وتقع ضمن نطاق الكفاءة المهنية له، ويجب أن يبين التقرير فيما إذا كانت المؤسسة حسب راي المراجع قد التزمت بالأحكام الخاصة بالاتفاق.³

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، 2006، ص: 200.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، 2006، ص: 201.

³ <http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/800.PDF> 2017/03/16 تاريخ المشاهدة،

ح- تقارير حول ملخص للبيانات المالية:

قد تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية، تلخص فيها بياناتها المالية السنوية المراجعة، وإذا لم يكن المراجع قد أبدى رأيه حول البيانات المالية التي تم أخذ ملخص منها، فعليه عدم تقديم تقرير حول ملخص البيانات المالية، ويشمل محتوى هذه التقارير على:¹

- عنوان التقرير.
- الجهة التي يوجه إليها التقرير.
- تحديد البيانات المالية التي مراجعتها والتي مراجعتها والتي استخرج منها ملخص البيانات.
- الإشارة الى تاريخ تقرير المراجع حول البيانات المالية الكاملة ونوع الراي الذي اعطى في التقرير.
- إعطاء الراي حول فيما إذا كانت المعلومات المدرجة في ملخص البيانات المالية المراجعة، منسجمة مع التي استخرجت منها.
- بيان او الإشارة على الملاحظة المدرجة في ملخص البيانات المالية، تشير على انه لغرض الحصول على فهم أفضل لأداء المؤسسة ومركزها، ولنطاق عملية التدقيق المنجزة، فان الملخص يجب ان يقرأ بالتزام من البيانات المالية الكاملة وتقرير المراجع حولها.
- تاريخ التقرير وعنوان المراجع وتوقيعه.

¹ نفس المرجع السابق.

المبحث الثالث: علاقة معايير التدقيق بمحتوى تقارير المراجع الخارجي

المطلب الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق¹

سنقوم في هذا المطلب بعرض كل ما يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية بالشكل التالي:

أولاً: معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق (210)

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار الجزائري للمراجع (للتدقيق) واجبات المراجع للاتفاق مع الإدارة وعند

الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة المراجع.

ويخص المعيار كل مهام مراجع الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقمة، مع وجود بعض

الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

لا يشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

ويقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2- الأهداف:

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على

أساسها قد تم الاتفاق عليها:

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند

الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق.

- يجب على المراجع أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة،

ويجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.7

3- الشروط المسبقة للتدقيق:

أ- يجب على المراجع أن يضمن أن الشروط المسبقة للمراجع مجتمعة، لاسيما:

- المراجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوف المالية

- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيها يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية

- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال

- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤدة والضرورية للقيام المهمة

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

ب- إذا توقع المراجع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

4- محتوى رسالة المهمة

4-1 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة:

أ- يجب أن تدون أحكام مهمة المراجع في رسالة مهمة المراجع ويجب أن تتضمن:

- هدف ونطاق المراجع المتضمن الكشوف المالية ومنها مراجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير المراجع؛
 - مسؤوليات المراجع والإدارة؛
 - تعريف المراجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
 - إثارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المراجع؛
 - قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
 - مخطط وتنفيذ المراجع؛
 - نظرا للحدود المرتبطة بالمراجع وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للمراجع وتنفيذه بشكل صحيح؛
 - يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
 - يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمراجع حتى تسمح له بإتمام المراجع وفق الرزنامة المقترحة؛
 - يجب على الإدارة اعلم المراجع بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير المراجع وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية؛
- ب- من جهة أخرى، إذا طرأت الحالات التالية، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:
- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛
 - الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
 - الأحكام التي يجب اتخاذها مع المراجع السابق وعند الاقتضاء في حالة المراجع الأولي.

من جهة أخرى، لاسيما في الحالات التالية:

- بمشاركة مراجعين آخرين أو خبراء؛
- إشراك مراجعين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
- التعامل مع المراجع السابق، وعند الاقتضاء في حالة المراجع الأولي، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

4-2 الدقيقات المتكررة

أ- يجب أن تتم المصادقة بين الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المراجع في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة

ب- يحدد المراجع أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته لاسيما عند:

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المراجع؛
- مواجهة المراجع لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛
- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان؛
- حدوث تغيرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛
- وقوع حدوث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المراجع.

ج- تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

5- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة المراجع التعاقدية

أ- يجب على المراجع ألا يقبل تعديل أحكام مهمة المراجع إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. مثلا، لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة المراجع إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة؛

ب- قبل انتهاء مهمة المراجع وإذا طوّل المراجع بتعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل

فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الاثار القانونية والتنظيمية المحتملة؛

ج- إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا

الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي؛

إن تقرير المدقق لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية لمراجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي

تضمنتها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات

د- إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الغدارة بمتابعة مهمته الأولية ويجب عليه:

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدية أو شكل أخرى، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.

6- خصوصيات أخرى:

أ- في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية؛

ب- في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم؛

ج- عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدججة هو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات؛

د- عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيها يخصه.

ثانيا: معيار التأكيدات الخارجية (505)

1- **مجال التطبيق:** يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

2- **الهدف:** هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية

3- الأداء المطلوبة:

- التأكيد الخارجي هو دليل مثبت التحصيل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي الكتروني أو شكل أخرى؛
- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة؛
- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

أ- إجراءات التأكيد الخارجية:

يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات

التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر؛
- اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى سؤال الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد؛
- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق المباشرة؛
- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.
- العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد تتضمن على العموم:
- الإثباتات المؤشرة؛
- شكل وتقديم الطلب؛
- أخطار الانحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص بما فيها أخطار الغش؛
- التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة؛
- وسيلة التواصل مثلا: طلب على دعامة ورقية، الكترونية أو وسيلة أخرى؛
- قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها ألا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛
- قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة مثل مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي.

ب- رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد

إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن:

- يتحرى أسباب رفض الإدارة ويحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب؛
- يقيم آثار رفض الغدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش وعلى طبيعة، رزامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى؛
- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك.

ج- نتائج إجراءات التأكيد الخارجي

ج-1- مصداقية الردود على طلبات التأكيد:

- إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكتملة لإزالة هذه الشكوك.
- الردود المرسلّة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلا تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد أو كشف التغيرات.
- إذا اقتنع المدقق بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية
- إذا قام الغير، الذي وجه إليه طلب التأكيد بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طالبت التأكيد، فإنه بإمكان المدقق وضع إجراءات للرد على المخاطر التالية:

1. الرد غير صادر عن المصدر الصحيح؛

2. المجيب غير مرخص له بإعداد الرد؛

3. سلامة الإرسالية ثم اعتراضها.

- إذا تلقي المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فإنه بإمكانه حسب الظروف، الطلب من الطرق الأخرى أن يرد عليه خطيا مباشرة، وإذا لم يتعلق المدقق ردا خطيا يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛
- إذا حدد المدقق أن الرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية، فلا بد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش كذلك طبيعة رزنامة وامتداد الإجراءات الأخرى لتقييم.

ج-2- عدم تلقي الردود:

- هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه؛
- في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

• وأمثلة عن مثل هذه الإجراءات،

ج-3- حالة الرد على طلب التأكيد الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة:

- إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير؛
- إذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري فيجب أ، يحدد آثار ذلك على التدقيق وعلى رأيه.

ج-4- الفوارق:

- الفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتوات في الوثائق المحاسبية للكيان؛
- يجب على المدقق البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أولاً إلى وجود انحرافات؛
- قد تشير بعض الفوارق، بالمقارنة مع طلبات التأكيد، إلى وجود انحرافات حقيقية أو متحملة في الكشف المالية؛

- إذا ما تم الكشف عن انحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش وإذا وجود فوارق قد يدل أيضاً إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومات المالية.

د- التأكيدات الضمنية: تقدم التأكيدات الضمنية أدلة أقل إثباتاً مقارنة بالتأكيدات المستعجلة ويستوجب على المدقق ألا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند اجتماع كل الشروط التالية:

- إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات الصلة بالتأكد المعني
- إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة
- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية

• إذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني

هـ- تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها:

- يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكتملة، يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلبه تأكيد خارجي تصنف النتائج وفق الأصناف التالية:

- رد من الغير المؤهل يتضمن تأكيدات المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق؛

- الرد يعتبر غير موثوق؛

- عدم الرد؛

- رد يحمل فوارق.

- يساعد تقييم المدقق، مع الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة في جهات أخرى على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الاستعانة بأدلة مثبتة مكملة.

ثالثا: معيار أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (560)

1- مجال التطبيق: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

2- الأحداث اللاحقة: قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق؛

- بين تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.

يدل تاريخ تقرير المدقق، قارئه، على أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات؛

- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابق لتاريخ إعداد الكشوف المالية.

تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة.

تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد لأطراف خارجية.

3- الأهداف:

أ- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

ب- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى أحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

4- الإجراءات المطلوبة:

أ- أحداث وقعت بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

أ-1- يتضمن بنود «مذكرة مهمة» في إطار م.ج.ت 210 موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشف المالية، والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير وتاريخ نشر الكشف المالية.

أ-2- من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة من تاريخ الكشف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها. قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق.

في حين أن المدقق غير مطلب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.

أ-3- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في فقرة -أ- التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه.

قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات، خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشف المالية.

يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات

التدقيق المتضمنة إلى:

- إدراك كافة الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة من أجل التأكيدات الأحداث اللاحقة
قد تم تحديدها.
 - طلبات للحصول على معلومات من الإدارة وإذا لزم الأمر لدى القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات، تأثير على الكشوف المالية الواقعة
 - قراءة محاضر اجتماعات الشركاء، أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم المؤسسة، في حالة وجودها، التي انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية.
 - العلم بأخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة أو غير ملزمة قانونياً، في حالة وجودها.
- أ-4- إذا تبين للمدقق، أثر تحقيق الإجراءات المطلوبة في الفقرات أعلاه، وجود أحداثاً تستوجب إحداث تعديلات على الكشوف المالية.
- أ-5- يجب على المدقق أن يطلب الإدارة أو حسب الحالة، الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.
- ب- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:
- ب-1- لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره لكن إذا صادف أن أعلنت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوف المالية يحدث من شأنه يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه:
- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، إذا لزم الأمر مع القائمين على الحكم في المؤسسة.
 - تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر كذلك الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتجاه هذا النقطة في الكشوف المالية.
- ب-2- إذا عدلت الإدارة الكشوف المالية، فعلى المدقق:
- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم.
 - إلا إذا تعذر تطبيق ظروف تمديد إجراءات التدقيق المبنية في الفقرات أعلاه حتى تاريخ تقرير التدقيق الجديد أو إصدار تقرير تدقيق جديد على الكشوف المالية المعدلة.
- ب-3- إذا كان القانون أو المراجع المحاسبي المعمول بهما يمنعان:
- الإدارة من الحد في التعديل على الكشوف المالية فقط.
 - المسؤولين عن المصادقة على الكشوف المالية.

ب-4- إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، لأن أثارها على الكشوف المالية ذات دلالة، بالتالي:

- إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان، استوجب على المدقق تغيير رأيه تم إرسال تقريره.
- إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان، فعلى المدقق إشعار الهيئة المداولة، بعدم إظهار الكشوف المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية.

ج- حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية:

- لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

رابعاً: معيار التصريحات الكتابية (580)

1- مجال التطبيق: يعالج المعيار الجزائر للتدقيق 580 إلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

2- التصريحات الكتابية كعنصر مقنع: التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصراً مقنعاً، بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

3- الأهداف:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى.

- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

4- الواجبات المطلوبة:

1. المسيرين الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية: على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة.

2. المتعلقة بمسؤولية الإدارة: إعداد الكشوف المالية.

أ- على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية.

ب- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:

- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقاً لأحكام رسالة المهمة.
- أن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية، تفصيل مسؤوليات على التصريحات الكتابية.

ج- يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية بمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة، مثلما هو مذكور أعلاه في الفقرتين أ- ب.

3. تصريحات كتابية أخرى:

أ- تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى، قد يعتبر المدقق ضرورياً، الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها.

في هذه الحالات عليه المطالبة بالتصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل، على سبيل المثال خاصة:

- الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية.
 - غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير.
 - حالة الدعاوي والنزاعات المعلومة.
 - الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الم وضعية في متناول الشركاء أو المساهمين.
- ب- تاريخ ومدة التصريحات الكتابية: يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده.
- ج- شكل التصريحات الكتابية: يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق حين تطالب الإدارة قانوناً بإصدار شهادات عمومية.
- د- التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها.

د-1- التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية:

- إذا تشكك المدقق في كفاءة، نزاهة وأخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى في التزامها أو تنفيذها.
- - بالتحديد إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المدقق وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات.

• - إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

د-2- تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها: عندما لا تقدم الإدارة تصريحاً أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة، على المدقق.

- مناقشة الإدارة حول هذه المسألة.
- إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم إثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفوية.
- اتخاذ التدابير المناسبة، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في

تقرير المدقق

المطلب الثاني: محتوى معايير اعداد التقارير لمحافظة الحسابات:1

- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية؛
- تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدججة؛
- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات؛
- تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- التقرير حول تطوير نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير حول استمرارية الاستغلال؛
- تقرير المتعلق بجزية أسهم الضمان؛
- تقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- تقرير متعلق بعملية خفض رأس المال؛
- تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- تقرير متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- تقرير متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم.
- تقرير متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

¹ قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، الجريدة الرسمية العدد 30، 24 أبريل 2014 يحدد محتوى معايير تقارير محافظي الحسابات، ص: 13-21.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل يمكن القول ان استخدام معايير التدقيق الدولية عند عملية المراجعة أصبحت مطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف كالمراجع الخارجي المستقل والمؤسسات، ومثابة مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع انحاء العالم.



وتعتبر مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب للمراجع الخارجي المستقل، ويمكن القول انها تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية عمله كما ان لها علاقة بتقريره النهائي الذي يعده.



الفصل الثاني

الدراسة الإستيعابية لبيئة المراجع

الخارجي - الوادي -



تمهيد:

كون معايير التدقيق الدولية لازالت معايير نظرية بالنسبة للجزائر، وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع محل الدراسة، قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر، والتي لزم تضمينها أربعة محاور أساسية تخص كلا المراجع الخارجي، إبراز مضمون تقرير المراجع الخارجي، ومحاولة إيضاح أهمية معايير التدقيق مع استيضاح علاقتها بجودة تقرير المراجع الخارجي. باعتبار أن معايير التدقيق هي عبارة عن إرشادات عملية، فان الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المدققين)، الأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان بغية عدم إغفال آراء هذه الفئة، من خلال تخصيص جزء لا بأس به من الاستثمارات الموزعة إلى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر، والمحاسبين المعتمدين.

لقد تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية، وتم بناؤه بالتسلسل ووفقا للمراحل التي مر بها الطالب، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية، مراحل بناء أداة الدراسة، ومن ثم معالجة وتحليل النتائج، فكان الشكل العام للفصل كالآتي:

- المبحث الأول: عرض عينة البحث وتشخيص أداة الدراسة
- المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغه
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

المبحث الأول: عرض عينة البحث وتشخيص أداة الدراسة

قبل القيام بتحليل الاستبيان سنقوم في هذا المبحث بالتعرف على العينة المدروسة، خاصة وأن الاستبيان يعتبر قاعدة المذكرة الإحصائية، وذلك عن طريق سرد الظروف التي تمت فيها صياغة واعداد الأسئلة التي يتضمنها الاستبيان، وبعد ذلك القيام بمراجعة وتحكيم الاستبيان واختباره بشكل نهائي من طرف مجموعة من الأساتذة الجامعيين ومجموعة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

الفرع الأول: تحديد مجتمع الدراسة

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي والعملية، فكان ال حياة لشهادة علمية في المحاسبة والتدقيق بالنسبة للأكاديميين، والخبرة وربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين، فكان مجتمع الدراسة ممثلا بأربع فئات وهي:

1- الفئة الأولى: فئة طلبة الدكتوراه أو الماجستير أو الماستر اختصاص محاسبة أو تدقيق محاسبي؛

2- الفئة الثانية: فئة أساتذة جامعيين اختصاص محاسبة أو تدقيق محاسبي؛

3- الفئة الثالثة: محافظي الحسابات؛

4- الفئة الرابعة: الخبراء المحاسبين.

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين وكذا الأكاديميين، هو المزاجية بين آراء الاثنين كون الموضوع يتعلق بمعايير دولية غير المعايير الجزائرية، وبالتالي وجوب الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الاقتناع بها وتطبيقها.

الفرع الثاني: تحديد عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو المماطلة، فحاول الطالب التماسي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراسة، كما حاول الطالب التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة والمهنيين من جهة أخرى، واعتمد في توصيل استمارات الاستبيان الى عينة الدراسة التسليم المباشر، البريد الالكتروني، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب التدقيق.

بلغ حجم العينة الموزعة 50 استمارة، وهذا لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة، وتماشيا مع المشاكل التي واجهناها أثناء مرحلة التحصيل، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

كما يمكن تلخيص الاستبانات التي وزعت والعدد الذي استرجعناه منها في الجدول الآتي:

الجدول (1-2): إحصائيات متعلقة باستمارات الاستبيان

النسبة%	التكرار	الوادي	البيان
100	50	50	الاستمارات الموزعة
92	46	46	الاستمارات المسترجعة
8	4	4	الاستمارات المفقودة أو المهملة
6	3	3	الاستمارات الملغاة
2	1	1	الاستمارات الواردة بعد الاجل
84	42	42	الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على الاستبانات

المطلب الثاني: حدود وهيكل الدراسة

الفرع الأول: حدود الدراسة

شملت حدود الدراسة كل من الحدود المكانية والزمنية والبشرية وموضوعية حيث كانت كالتالي:

- الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية في الحدود الجغرافية التي أخذت منها العينة، حيث تم اختيار ولاية الوادي وانحصرت الدراسة في حدود ولاية الوادي.
- الحدود الزمنية: كانت المدة التي انحصرت فيها الدراسة ممتدة من 6 أبريل إلى 10 ماي من سنة 2017.
- الحدود البشرية: شملت الدراسة جميع الفئات الممثلة في مجموعة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والأكاديميين الدارسين للمحاسبة.
- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالإجابة على الموضوع النظري للدراسة.
- أدوات الدراسة: عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان، قصد بناء قاعدة معطيات والتي يتم إعدادها بالاعتماد على برنامج SPSS 21 وهذا بالاستبعاد الاستمارات الملغاة والمفقودة تم تفرغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 23 عمودا 42 سطرا، وحيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وهكذا حصلنا على قاعدة معطيات الاستبيان تتكون من (42×23) والتي تساوي المعطيات.

ولقد تم تعميم هذه المعطيات بالاعتماد على أسلوب ليكارت الثلاثي:

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

- مقياس ليكارت: يحتاج هذا الأسلوب لتحويل الإجابات الواردة بالاستبيانات إلى قيم ذات دلالة، لذلك يستخدم هذا المقياس ذو الثلاث درجات لقياس المتغيرات التي يكون من الصعب قياسها كميًا، وبمقتضى هذا المقياس تعطى أوزان نسبية للإجابات

الجدول رقم (2-2): جدول يبين مقياس ليكارت الثلاثي

الدرجة	3	2	1
التصنيف	موافق	محايد	غير موافق

من إعداد الطالبات بالاعتماد عن مخرجات SPSS

- معامل ألفا كرونباخ: إن معامل الارتباط ألفا من بين الطرق المستخدمة لتقييم الثقة والثبات وتتسم بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرتها على قياس درجة التوافق أو الاتساق فيما بين المحتويات المتعددة للمقياس المستخدم.

الجدول رقم (2-3): معامل ألفا كرونباخ

معامل الصدق	ألفا كرونباخ	اجمالي المحاور
0.801	0.642	20

من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS 21

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا يصل إلى 0.642 حيث يعتبر ذو مستوى جيد من الثقة والثبات وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الاستبيان.

الفرع الثاني: هيكل الدراسة

لقد تم تقسيم الاستبيان الى قسمين على النحو التالي:

- 1- اعتمادا هذا الجزء على البيانات الشخصية للعينة محل الدراسة، (العمر، المؤهلات العلمية، التخصص العلمي، المنصب الذي يشغله، عدد سنوات الخبرة)، وهي عبارة عن أسئلة مغلقة.
- 2- اعتمادا هذا الجزء على 4 محاور للاستبيان وضمت هذه المحاور 20 سؤالاً، بحيث احتوى مضمون الاستبيان عموماً على أربعة محاور تمثلت في:

- المحور الأول: تضمن عنوان المراجع الخارجي، ضم 4 أسئلة تهدف الى التعرف على مسؤوليات المراجع الخارجي.
- المحور الثاني: وتضمن عنوان ابراز مضمون تقرير المراجع الخارجي، ضم 4 أسئلة تهدف الى التعرف على صفات المراجع الخارجي التي يجب ان يتحلى بها اثناء ابداءه لرايه في تقريره النهائي.

- المحور الثالث: عنوانه أهمية معايير التدقيق الدولية، حيث ضم 6 أسئلة، تهدف الى معرفة هل المراجعين الخارجيين يعملون بمتطلبات هذه المعايير.
- المحور الرابع: وكان بعنوان معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة تقرير المراجع الخارجي، وتضمن 6 أسئلة، تهدف الى معرفة هل المراجعين الخارجيين يطبقون معايير التدقيق الدولية، وهل لها فائدة من جراء تطبيقها على جودة تقرير المراجع الخارجي.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغه

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

لقد قمنا بإعداد الاستبيان وذلك من خلال مراعاة:

- نوعية وأسلوب الأسئلة المطروحة حيث تم اعتماد مصطلحات سهلة من أجل الفهم السريع والصحيح للأسئلة مما يجعل الإجابة أكثر دقة وسلاسة.
- واعتمادا على آراء الأساتذة والممارسين للمهنة من اجل إجراء التعديلات اللازمة كذلك حذف الأسئلة الغير مناسبة وإضافة أو استبدال الأسئلة بأخرى تخدم الموضوع أكثر.
- تحسين وضبط الشكل النهائي للاستبيان بحيث يستوفي الشروط اللازمة

المطلب الثاني: تفريغ البيانات

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان:

بعد الانتهاء من جمع استمارات الاستبيان، وعقب استخلاص حجم العينة اللازمة، قمنا بتفريغ البيانات في برنامج EXEL ثم إلى برنامج SPSS.

بالنسبة لمحور المعلومات الشخصية لإفراد العينة ومن خلال النتائج المتحصل عليها من جراء عملية تفريغ المعلومات في برنامج SPSS واعتمادا على برنامج تم تبويب النتائج في شكل جداول في برامج EXEL، واعتمادا على نفس البرنامج قمنا بتحويل تلك الجداول إلى دوائر نسبية ومخططات أعمدة وذلك من أجل تسهيل عملية الملاحظة واستخلاص النتائج.

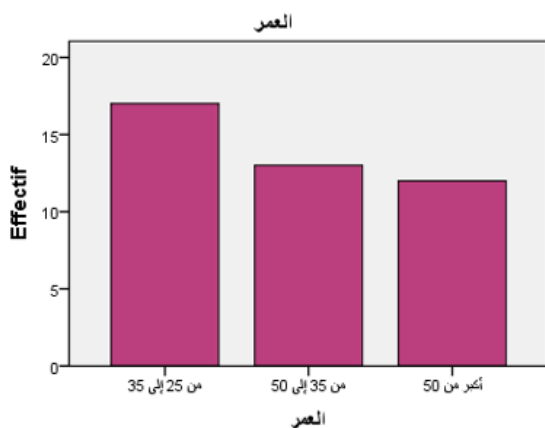
أما بالنسبة إلى المحاور الأخرى فقد اعتمد الباحث على برنامج SPSS.21 في حساب كل من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل سؤال من الأسئلة.

الفرع الثاني: عرض نتائج المعلومات الخاصة بأشخاص العينة:

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

أ/ بالنسبة للعمر: انطلاقا من الفئات العمرية التي اعتمدها الاستبيان تم التوصل إلى النتائج التالية والموضحة في الجدول والشكل التاليين:

الشكل (1-4) يبين الفئات العمرية



الجدول رقم (2-4) يبين الفئات العمرية للعينة

العمر	التكرار	النسبة %
من 25 إلى 35 سنة	17	40.5%
من 35 إلى 50 سنة	13	31.0%
أكبر من 50 سنة	12	28.5%
المجموع	42	100%

المصدر : من اعداد الطلبة بناءا على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه، يتضح لنا توزيع أفراد العينة حسب العمر، حيث نجد أن النسبة الأعلى كانت للفئة الأولى من 25 إلى 35 سنة، بنسبة 40.5 %، ثم نسبة 31.0 % لفئة من 35 إلى 50 سنة، أما النسبة المتبقية حظيت بها الفئة أكبر من 50 سنة، والتي تمثل 28.6 %.

ب/ بالنسبة للمؤهل العلمي: تم تقسيم عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي إلى مجموعة الشهادات (دكتوراه، ماجستير، ماستر، ليسانس). والجدول والشكل التالي يوضح التكرارات والنسب التي تخص تصنيف أفراد العينة حسب المؤهلات العلمية.

الشكل (2-5) يبين المؤهلات العلمية للعينة



الجدول رقم (2-5) يبين المؤهلات العلمية للعينة

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	21	50.0%
ماجستير	7	16.7%
دكتوراه	12	28.5%
ماستر	2	4.8%
المجموع	42	100%

المصدر : من اعداد الطلبة بناءا على مخرجات spss

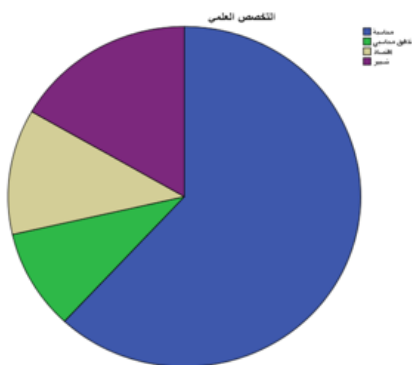
يتبين من كل من الجدول والشكل البياني أعلاه توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث تبين أن المؤهل العلمي "ليسانس" هو الأعلى بين أفراد عينة الدراسة، وتمثلت نسبته 50.0% من النسبة الكلية للمستجوبين، في حين أن المؤهل العلمي "دكتوراه" كانت نسبته 28.6% كثاني مؤهل لأفراد العينة، ويليه المؤهل العلمي "ماجستير"

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

بنسبة 16.7%، أما مؤهل "ماستر" جاء في الصف الأخير بنسبة 4.8 %، كما كانت من بين المؤهلات العلمية لعينة الدراسة، وبالتالي فإن مجتمع العينة المستهدف من خلال هذه الدراسة له مؤهلات علمية تسمح لهم بفهم مضمون الاستبيان، مما يعزز من مصداقيته.

ج/ توزيع أفراد العينة حسب التخصصات العلمية: : انطلاقاً من التخصصات العلمية للعينة التي اعتمدها الاستبيان تم التوصل إلى النتائج التالية والموضحة في الجدول والشكل التاليين :

الشكل (3-6) بين التخصصات العلمية للعينة



الجدول رقم (2-6) يبين التخصصات العلمية للعينة

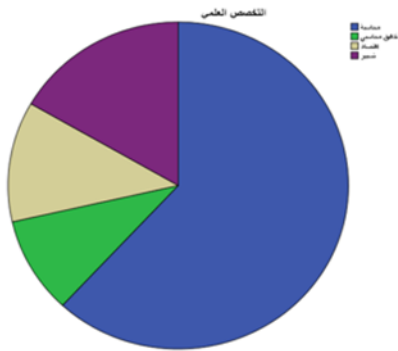
التخصص	التكرار	النسبة %
محاسبة	26	61.9%
تدقيق محاسبي	4	9.5%
اقتصاد	5	11.9%
تسيير	7	16.7%
المجموع	42	100%

المصدر : من اعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يتبين من كل من الجدول والشكل البياني أعلاه توزيع مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي، حيث تبين أن أعلى نسبة هي 61.9% تمثل أفراد عينة الدراسة الذين درسوا تخصص "محاسبة" أي ما يعادل 26 فرد، ويليه تخصص "تسيير" وتمثلت نسبته في 16.7% أي ما يعادل 7 افراد، في حين أن التخصص العلمي "اقتصاد" كانت نسبته 11.9% من أفراد العينة أي ما يعادل 5 افراد، ويليه تخصص "تدقيق" بنسبة 9.5% أي ما يعادل 4 افراد.

د/ المنصب الذي يشغله: شملت عينة الدراسة أربعة أنواع من الوظائف والمهن يمكن تبويبها إلى فئة المهنيين وفئة الأكاديميين، والجدول التالي يوضح ذلك:

الشكل (4-7) بين مناصب العينة



الجدول رقم (2-7) بين مناصب العينة

النسبة %	التكرار	المتنص الذي يشغله
11.9%	5	خبير محاسبي
28.6%	12	محافظ حسابات
33.3%	14	محاسب معتمد
26.2%	11	أستاذ جامعي
100%	42	المجموع

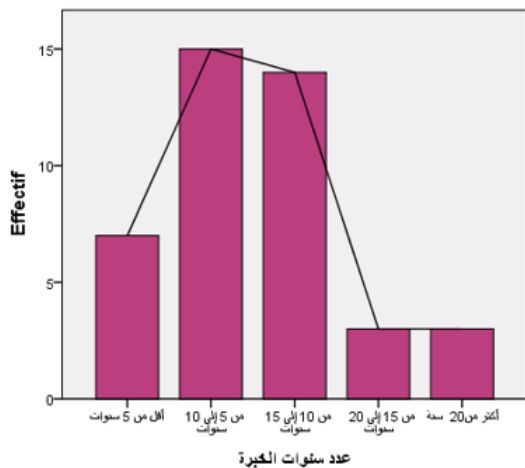
المصدر : من اعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يوضح الجدول أعلاه والشكل البياني توزيع أفراد مجتمع العينة حسب المسمى الوظيفي، إذ نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة محاسبين معتمدين بنسبة 33.3%، في حين أن نسبة أفراد العينة الذين يمتنون محافضي الحسابات بلغت 28.6%، تليها مهنة الأستاذ الجامعي بنسبة 26.2%، وتحتل وظيفة الخبير المحاسبي التي يمارسها أفراد عينة الدراسة الترتيب الأخر بنسبة 11.9%.

ويمكن القول إن مجتمع الدراسة متنوع بنسب متفاوتة، وهذا ما يسمح بالأخذ عدد من الآراء المتنوعة ومن وجهات نظر مختلفة، سواء كانت علمية أو عملية من الميدان، والذي بدوره عزز من شرعية الدراسة أكثر.

هـ/ سنوات الخبرة: تم تقسيم الخبرة إلى أربعة مجموعة السنوات في الجدول والشكل التالي:

الشكل (5-8) بين عدد سنوات الخبرة للعينة



الجدول رقم (2-8) بين عدد سنوات الخبرة للعينة

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
16.7%	7	أقل من 5 سنوات
35.8%	15	من 5 إلى 10 سنوات
33.3%	14	من 10 إلى 15 سنة
7.1%	3	من 15 إلى 20 سنة
7.1%	3	أكبر من 20 سنة
100%	42	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه والشكل البياني، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية، نلاحظ أن أفراد العينة الذين تقلّ سنوات خبرتهم المهنية عن 05 سنوات تمثل نسبتهم 16.7% أي ما يعادل 7 افراد من إجمالي

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

العينة، بينما بلغ عدد أفراد العينة الذي تتراوح سنوات خبرتهم المهنية بين 05 سنوات إلى 10 سنوات 15 فردا تمثل أعلى نسبة ب: 35.7%، أما الفئة الثالثة و الذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين 10 إلى 15 سنة فتعادل نسبة 33.3% ما يعادل 14 فردا، في حين الفئة الرابعة تتراوح من 15 الى 20 سنة بنسبة 7.1% أي ما يعادل 3 افراد، وبنفس النسبة احتلت الفئة الخامسة الترتيب الأخير بين الفئات الخمس بنسبة 7.1%.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

يدرس هذا المبحث نتائج تحليل البيانات التي تم تجميعها من عينة الدراسة الخاصة بالدراسة التحليلية لضرورة وإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر، حيث تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية كالنسب المتكاثرة والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بحيث يتم عرض هذه النتائج وتحليلها تبعا لتقسيم المحاور.

المطلب الأول: إيجاد اتجاهات إجابات العينة في شكل مشابه لمقياس ليكارت الثلاثي

لقياس درجة الموافقة حول أهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية، تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المراجعين لولاية الوادي على جميع أسئلة محاور الاستبيان الأربعة مع مقارنة كل فقرة حسب مقياس ليكارت الثلاثي حسب الجدول التالي:

جدول رقم (2-9): معايير تحديد الاتجاه

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

حيث يقوم الافراد باختيار بديل واحد من ثلاث بدائل، وهي: موافق او محايد او غير موافق، بحيث فئات الاختبار هاته تعني:

✓ موافق: وهي تعني الموافقة على ما تم طرحه، وهي بديل لكلمة نعم.

✓ غير موافق: وهي البديل لكلمة لا، أي انه لا يوافق ما طرح امامه.

✓ محايد: انه ليس له جواب وهي البديل لكلمة لا أدري.

والجدول الموالي يوضح ملخص التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي المجمع والانحراف المعياري والاتجاه العام لكل فقرة من فقرات الاستبيان في المحاور الأربعة

أولاً: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول

الجدول رقم (2-10): يوضح متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محور المراجع الخارجي

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	المحور الأول
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
موافق	0.472	2.86	38	2	2	يجب على المراجع الخارجي تقديم رأي في محايد ومستقل والقيام بتأدية مسؤوليته المهنية باحترافية.
			%90.5	%4.8	% 4.8	
موافق	0.216	2.95	40	2	0	الإبلاغ عن الأخطاء واكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية يعتبر من مسؤوليات المراجع الخارجي.
			%95.2	%4.8		
موافق	0.821	2.36	24	9	9	يقوم المراجع الخارجي بالكشف عن السلوك الأخلاقي للمسؤولين عن اعداد الكشوفات المالية في المؤسسة.
			%57.1	%21.4	%21.4	
محايد	0.841	2.31	23	9	10	تحديد اتعاب المراجع الخارجي يساهم في زيادة استقلاليته ويقلل من الممارسات السلبية.
			%54.8	%21.4	%23.8	
موافق	0.314	2.62				المجموع

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى متوسط حسابي بلغ 2.95 بانحراف معياري بلغ 0.216، أما أدنى متوسط حسابي بلغ 2.31 وانحراف معياري بلغ 0.841، وبلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور والذي بلغ 2.62 نلاحظ أن اتجاه العينة إيجابي، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.314. وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة وجاء ترتيب العبارات، حسب المتوسط الحسابي كالتالي: العبارة رقم (2) والمتعلقة ب: "الإبلاغ عن الأخطاء واكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية يعتبر من مسؤوليات المراجع الخارجي." ذات أعلى متوسط حسابي بلغ 2.95 وانحراف معياري بلغ 0.216.

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

1. أما العبارة رقم (1) المتعلقة بـ: " يجب على المراجع الخارجي تقديم رأي في محايد ومستقل والقيام بتأدية مسؤوليته المهنية باحترافية " جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.86 وانحراف معياري 0.472.
2. في حين أن العبارة رقم (3) جاءت في الرتبة الثالثة، والمتعلقة بـ: " يقوم المراجع الخارجي بالكشف عن السلوك الأخلاقي للمسؤولين عن اعداد الكشوفات المالية في المؤسسة " بمتوسط حسابي 2.36 وانحراف معياري 0.821.
3. وجاءت في الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.31 وانحراف معياري 0.841 العبارة رقم (4) والمتعلقة بـ: " تحديد اتعاب المراجع الخارجي يساهم في زيادة استقلاليتته ويقلل من الممارسات السلبية " .

ثانيا: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني

الجدول رقم (2-11): يوضح متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محور ابراز مضمون تقرير المراجع

الخارجي

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الموافق			المحور الثاني
			موافق	محايد	غير موافق	
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
موافق	0.395	2.88	38	3	1	يوضح تقرير المراجع مسؤولية الإدارة في اعداد البيانات المالية ومدى تمتعه بالنزاهة والموضوعية في عمله.
			%90.5	%7.1	%2.4	
موافق	0.707	2.50	26	11	5	ارتفاع درجة المنافسة بين المدققين وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبا على جودة ومصداقية التقرير.
			%61.9	%26.2	%11.9	
موافق	0.701	2.60	30	7	5	يجب الإشارة في تقرير المراجع الخارجي الى ان القوائم المالية قانونية وخالية من أي غش أو أخطاء جوهرية.
			%71.4	%16.7	%11.9	
موافق	0.739	2.55	29	7	6	يجب على المراجع مناقشة المنشأة حول مشكلات قبل كتابة التقرير.
			%69.0	%16.7	%14.3	
موافق	0.323	2.63				المجموع

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى متوسط حسابي بلغ 2.88 بانحراف معياري بلغ 0.395، أما أدنى متوسط حسابي بلغ 2.50 وانحراف معياري بلغ 0.707، وبلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور والذي بلغ 2.63 نلاحظ أن اتجاه العينة إيجابي، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.323.

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة وجاء ترتيب العبارات، حسب المتوسط الحسابي كالتالي:

1. العبارة رقم (1) والمتعلقة بـ: "يوضح تقرير المراجع مسؤولية الإدارة في اعداد البيانات المالية ومدى تمتعه بالنزاهة والموضوعية في عمله" ذات أعلى متوسط حسابي بلغ 2.88 بانحراف معياري بلغ 0.395.
2. أما العبارة رقم (3) المتعلقة بـ: "يجب الإشارة في تقرير المراجع الخارجي الى ان القوائم المالية قانونية وخالية من أي غش او أخطاء جوهرية." جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.60 وانحراف معياري 0.701.
3. في حين أن العبارة رقم (4) جاءت في الرتبة الثالثة، والمتعلقة بـ: " يجب على المراجع مناقشة المنشأة حول مشكلات قبل كتابة التقرير " بمتوسط حسابي 2.55 وانحراف معياري 0.739.
4. وجاءت في الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.50 وانحراف معياري 0.707 العبارة رقم (2) والمتعلقة بـ: " ارتفاع درجة المنافسة بين المدققين وخاصة في تقدير الاعتاب يؤثر سلبا على جودة ومصداقية التقرير ".

ثالثا: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث

الجدول رقم (2-12): يوضح متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محور أهمية معايير التدقيق الدولية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	المحور الثالث
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
محايد	0.936	2.05	19	6	17	ان المعايير في مجملها ملائمة الواقع الجزائري في ظل انعدام التأطير البشري بالعدد الكافي.
			45.2%	14.3%	40.5%	
موافق	0.828	2.40	26	7	9	تعتبر معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.
			61.9%	16.7%	21.4%	
محايد	0.952	2.14	22	4	16	ان الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية قد تحققت في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق والمؤسسات.
			52.4%	9.5%	38.1%	
موافق	0.795	2.38	24	10	8	ان توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.
			57.1%	23.8%	19.0%	
موافق	0.680	2.69	34	3	5	تساعد معايير التدقيق الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية بين المراجعين.
			81.0%	7.1%	11.9%	

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

موافق	0.470	2.79	34	7	1	ان ادلة الاثبات تكون أكثر اقناعا عندما يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة.
			81.0 %	%16.7	%2.4	
موافق	0.445	2.41				المجموع

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى متوسط حسابي بلغ 2.79 بانحراف معياري بلغ 0.470، أما أدنى متوسط حسابي بلغ 2.05 وانحراف معياري بلغ 0.936، وبلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور والذي بلغ 2.41 نلاحظ أن اتجاه العينة إيجابي، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.445.

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة وجاء ترتيب العبارات، حسب المتوسط الحسابي كالتالي:

1. العبارة رقم (6) والمتعلقة بـ: "ان ادلة الاثبات تكون أكثر اقناعا عندما يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة".

ذات أعلى متوسط حسابي بلغ 2.79 بانحراف معياري بلغ 0.470.

2. أما العبارة رقم (5) المتعلقة بـ: "تساعد معايير التدقيق الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية بين المراجعين." جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.69 وانحراف معياري 0.680.

3. في حين أن العبارة رقم (2) جاءت في الرتبة الثالثة، والمتعلقة بـ: "هل تعتبر معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر." بمتوسط حسابي 2.40 وانحراف معياري 0.828.

4. اما العبارة رقم (4) جاءت في الرتبة الرابعة المتعلقة بـ: "هل ترى ان توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى" جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.38 وانحراف معياري 0.795.

5. العبارة رقم (3) المتعلقة بـ: "هل ترى ان الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية قد تحققت في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق والمؤسسات" جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.14 وانحراف معياري 0.952.

6. وجاءت في الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.05 وانحراف معياري 0.936 العبارة رقم (1) والمتعلقة بـ: "هل ترى ان المعايير في مجملها ملائمة الواقع الجزائري في ظل انعدام التأطير البشري بالعدد الكافي".

رابعا: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الرابع

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

الجدول رقم (2-13): يوضح متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محور معايير التدقيق وعلاقتها بجودة تقرير المراجع الخارجي

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	المحور الرابع
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
موافق	0.623	2.62	29 69.0 %	10 23.8 %	3 7.1 %	يعد التزامك بمعايير التدقيق الدولية ضماناً لرأيك عن مدى صدق القوائم المالية.
موافق	0.484	2.76	33 78.6 %	8 19.0 %	1 2.4 %	التقارير التي يتم فيها الاعتماد على معايير التدقيق الدولية تتلقى قبولاً أكبر من قبل المستخدمين على عكس التي لا يتم الاعتماد عليها.
موافق	0.497	2.74	32 76.2 %	9 21.4 %	1 2.4 %	تساعد التقارير التي تعتمد على معايير الجودة مستخدمى تلك التقارير في عملية اتخاذ قرارات اصدق وأكثرأ.
محايد	0.782	2.21	18 42.9 %	15 35.7 %	9 21.4 %	اعتمادك في اعداد تقريرك يكون على المعايير التدقيق الجزائرية او المعايير التدقيق الدولية.
موافق	0.596	2.71	33 78.6 %	6 14.3 %	3 7.1 %	هناك علاقة طردية بين استخدام المعايير التدقيق الدولية وجودة التقرير النهائي.
محايد	0.885	2.26	23 54.8 %	7 16.7 %	12 28.6 %	من الضروري تقديم تقريرك النهائي وفق ما تمليه معايير التدقيق الدولية.
موافق	0.274	2.55				المجموع

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى متوسط حسابي بلغ 2.76 بانحراف معياري بلغ 0.484، أما أدنى متوسط حسابي بلغ 2.21 وانحراف معياري بلغ 0.782، وبلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور والذي بلغ 2.55 نلاحظ أن اتجاه العينة إيجابي، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.274. وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة وجاء ترتيب العبارات، حسب المتوسط الحسابي كالتالي:

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

1. العبارة رقم (2) والمتعلقة بـ: " تقرير التي يتم فيها الاعتماد على معايير التدقيق الدولية تتلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين على عكس لا يتم الاعتماد عليها."
ذات أعلى متوسط حسابي بلغ 2.76 بانحراف معياري بلغ 0.484.
2. أما العبارة رقم (3) المتعلقة بـ: " تساعد التقارير التي تعتمد على معايير الجودة مستخدمي تلك التقارير في عملية اتخاذ قرارات اصدق وأكفأ." جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.74 وانحراف معياري 0.497.
3. في حين أن العبارة رقم (5) جاءت في الرتبة الثالثة، والمتعلقة بـ: " هناك علاقة طرية بين استخدامك لمعايير التدقيق الدولية وجودة التقرير النهائي." بمتوسط حسابي 2.71 وانحراف معياري 0.596.
4. اما العبارة رقم (1) جاءت في الرتبة الرابعة المتعلقة بـ: " هل يعد التزامك بمعايير التدقيق الدولية ضمان لرأيك عن مدى صدق القوائم المالية." جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.62 وانحراف معياري 0.623.
5. العبارة رقم (6) المتعلقة بـ: " هل ترى من الضروري تقديم تقريرك النهائي وفق ما تمليه معايير التدقيق الدولية." جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.26 وانحراف معياري 0.885.
6. وجاءت في الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.21 وانحراف معياري 0.782 العبارة رقم (4) والمتعلقة بـ: "اعتمادك في اعداد تقريرك يكون على المعايير التدقيق الجزائرية او المعايير التدقيق الدولية."

المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية للدراسة

الفرع الأول: معامل الارتباط

يوضح الجدول التالي إلى العلاقة بين المحاور الأربعة:

الجدول رقم (2-14): معامل الارتباط

Corrélations					
		المراجع الخارجي	إبراز مضمون تقرير المراجع الخارجي	أهمية معايير التدقيق الدولية	معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير
المراجع الخارجي	Corrélation de Pearson	1	.540	.660	.412**
	Sig. (bilatérale)		.002	.000	.007
	N	42	42	42	42
إبراز مضمون تقرير المراجع الخارجي	Corrélation de Pearson	.540	1	.566	.392*
	Sig. (bilatérale)	.002		.000	.010
	N	42	42	42	42

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

أهمية معايير التدقيق الدولية	Corrélation de Pearson	.660	.566	1	.556**
	Sig. (bilatérale)	.000	.243		.000
	N	42	0	42	42
معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير	Corrélation de Pearson	.412**	.392*	.556**	1
	Sig. (bilatérale)	.007	.010	.000	
	N	42	42	42	42

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

من خلال الجدول رقم (2-14) نلاحظ أن كل الارتباطات بين جميع محاور الدراسة ذات علاقة طردية قوية، بدلالة إحصائية معنوية عالية عند مستوى دلالة 1%.

وستتطرق فيما يلي إلى كل الارتباطات بالتفصيل:

- 1) كانت درجة الارتباط بين المحورين الأول والثاني والتي قدرت ب 0.540 وهي علاقة طردية قوية وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.000).
- 2) العلاقة بين المحورين الأول والثالث كانت علاقة طردية قوية قدرت ب 0.660 ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.000).
- 3) العلاقة بين المحورين الأول والرابع كانت علاقة طردية قوية قدرت ب 0.412 ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.000).
- 4) كانت العلاقة بين المحورين الثاني والثالث علاقة طردية قوية قدرت ب 0.566 وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.000).
- 5) كانت العلاقة بين المحورين الثاني والرابع علاقة طردية قوية قدرت ب 0.392 وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.000).
- 6) كانت العلاقة بين المحورين الثالث والرابع علاقة طردية قوية قدرت ب 0.556 وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.000).

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات (T) لعينة واحدة

بعد ما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان، اعتمدنا على اختبار " T "

النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالخور الأول

الجدول رقم (2-15): اختبار توزيع العينة المتعلقة بالمراجع الخارجي

الرقم	الفقرات	قيمة	الدلالة sig	القرار
1	يجب على المراجع الخارجي تقديم رأي فني محايد ومستقل والقيام بتادية مسؤوليته المهنية باحترافية.	39.211	0.000	ذو دلالة احصائية
2	الإبلاغ عن الأخطاء واكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية يعتبر من مسؤوليات المراجع الخارجي.	88.770	0.000	ذو دلالة احصائية
3	يقوم المراجع الخارجي بالكشف عن السلوك اللاأخلاقي للمسؤولين عن اعداد الكشوفات المالية في المؤسسة.	18.604	0.000	ذو دلالة احصائية
4	تحديد اتعاب المراجع الخارجي يساهم في زيادة استقلاليتها ويقلل من الممارسات السلبية.	17.804	0.000	ذو دلالة احصائية
	القيمة العامة للعينة T			
		54.140	0.000	ذو دلالة احصائية

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار " T " للعينة البسيطة، فتشير النتائج ان القيمة T العامة بلغت (54.140)

ومستوى الدلالة Sig (0.000) وهي اقل من (0.05) إذا عبارات الخور كلها ذات دلالة إحصائية.

2.النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالخور الثاني

الجدول رقم (2-16): اختبار توزيع العينة المتعلقة بإبراز مضمون تقرير المراجع الخارجي

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
1	يوضح تقرير المراجع مسؤولية الإدارة في اعداد البيانات المالية ومدى تمتعه بالنزاهة والموضوعية في عمله.	47.239	0.000	ذو دلالة احصائية
2	ارتفاع درجة المنافسة بين المدققين وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبا على جودة ومصداقية التقرير.	22.913	0.000	ذو دلالة احصائية
3	يجب الإشارة في تقرير المراجع الخارجي الى ان القوائم المالية قانونية وخالية من أي غش او أخطاء جوهرية.	24.010	0.000	ذو دلالة احصائية
4	يجب على المراجع مناقشة المنشأة حول مشكلات قبل كتابة التقرير.	22.335	0.000	ذو دلالة احصائية
	القيمة العامة للعينة T			
		52.774	0.000	ذو دلالة احصائية

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار " T " للعينة البسيطة، فتشير النتائج ان القيمة T العامة بلغت (52.774)

ومستوى الدلالة Sig (0.000) وهي اقل من (0.05) إذا عبارات الخور كلها ذات دلالة إحصائية.

3. النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثالث

الجدول رقم (2-17): اختبار توزيع العينة المتعلقة بأهمية معايير التدقيق الدولية

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
1	ان المعايير في مجملها ملائمة الواقع الجزائري في ظل انعدام التأطير البشري بالعدد الكافي.	14.180	0.000	ذو دلالة احصائية
2	تعتبر معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.	18.819	0.000	ذو دلالة احصائية
3	ترى ان الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية قد تحققت في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق والمؤسسات.	14.591	0.000	ذو دلالة احصائية
4	ترى ان توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.	19.412	0.000	ذو دلالة احصائية
5	تساعد معايير التدقيق الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية بين المراجعين.	25.630	0.000	ذو دلالة احصائية
6	ان ادلة الاثبات تكون أكثر اقناعا عندما يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة.	38.381	0.000	ذو دلالة احصائية
	القيمة العامة للعينة T			
		35.072	0.000	ذو دلالة احصائية

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار " T " للعينة البسيطة، فتشير النتائج ان القيمة T العامة بلغت (35.072) ومستوى الدلالة Sig (0.000) وهي اقل من (0.05) إذا عبارات المحور كلها ذات دلالة إحصائية.

4. النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الرابع

الجدول رقم (2-18): اختبار توزيع العينة المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
1	يعد التزامك بمعايير التدقيق الدولية ضمان لرأيك عن مدى صدق القوائم المالية.	27.252	0.000	ذو دلالة احصائية
2	تقرير التي يتم فيها الاعتماد على معايير التدقيق الدولية تتلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين على عكس لا يتم الاعتماد عليها.	36.954	0.000	ذو دلالة احصائية
3	تساعد التقارير التي تعتمد على معايير الجودة مستخدمي تلك التقارير في عملية اتخاذ قرارات اصدق وأكثرأ.	35.719	0.000	ذو دلالة احصائية
4	اعتمادك في اعداد تقريرك يكون على المعايير التدقيق الجزائرية او المعايير التدقيق الدولية.	18.351	0.000	ذو دلالة احصائية
5	هناك علاقة طرية بين استخدامك لمعايير التدقيق الدولية وجودة التقرير النهائي.	29.507	0.000	ذو دلالة احصائية
6	من الضروري تقديم تقريرك النهائي وفق ما تملبه معايير التدقيق الدولية.	16.562	0.000	ذو دلالة احصائية
	القيمة العامة للعينة T			
		60.306	0.000	ذو دلالة احصائية

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار " T " للعينة البسيطة، فتشير النتائج ان القيمة T العامة بلغت (60.306) ومستوى الدلالة Sig (0.000) وهي اقل من (0.05) إذا عبارات المحور كلها ذات دلالة إحصائية.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي: تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي " ONE WAY ANOVA " لكل إجمالي محور من محاور الدراسة حسب المؤهل العلمي وحسب التخصص العلمي وحسب سنوات الخبرة، إذ يستخدم هذا الاجراء للتحقق من مجتمع إحصائي مع وسط المجتمع، ويستخدم ايضا لتحديد اتجاه الفروق بين آراء المجتمع، ومن اجل تحليل فقرات الاستبانة، نعتمد أن تكون الفقرة ايجابية بمعنى لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0,05، لذلك تم اختبار الفرضيات التالية:

- الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة.
 - الفرضية البديلة H1: توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة.
- الجدول رقم (2-19): نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) بين المؤهلات العلمية والمحاور

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحاور
0.514	0.777	0.078	3	0.233	بين المجموعات	المراجع الخارجي
		0.100	38	3.797	داخل المجموعات	
			41	4.030	المجموع	
0.083	2.396	0.227	3	0.681	بين المجموعات	إبراز مضمون تقرير المراجع الخارجي
		0.095	38	3.599	داخل المجموعات	
			41	4.280	المجموع	
0.008	4.611	0.723	3	2.168	بين المجموعات	أهمية معايير التدقيق الدولية
		0.157	38	5.955	داخل المجموعات	
			41	8.122	المجموع	

الفصل الثاني..... الدراسة الإستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

0.069	2.558	0.173	3	0.518	بين المجموعات	معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير
		0.067	38	2.565	داخل المجموعات	
			41	3.083	المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

نلاحظ من خلال جدول التباين أعلاه أن القيم المعنوية لإجمالي المحاور تبعا للمؤهل العلمي أكبر من 0.05، أي أننا نقبل الفرض الصفري H0 القائل أنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تبعا للمؤهل العلمي، ونرفض الفرض البديل H1، إلا في حالة واحدة وهي القيمة المعنوية للمحور الثالث التي كانت 0.008 أي أنه توجد علاقة بين فروق متوسطات إجابات العينة على المحور الثالث تبعا للمؤهل العلمي.

الجدول رقم (2-20): نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) بين التخصصات

العلمية والمحاور

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحاور
0.156	1.841	0.170	3	0.511	بين المجموعات	المراجع الخارجي
		0.093	38	3.519	داخل المجموعات	
			41	4.030	المجموع	
0.004	5.226	0.417	3	1.250	بين المجموعات	إبراز مضمون تقرير المراجع الخارجي
		0.080	38	3.030	داخل المجموعات	
			41	4.280	المجموع	
0.149	1.880	0.350	3	1.050	بين المجموعات	أهمية معايير التدقيق الدولية
		0.186	38	7.073	داخل المجموعات	
			41	8.122	المجموع	
0.138	1.951	0.137	3	0.411	بين المجموعات	معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير
		0.070	38	2.671	داخل المجموعات	
			41	3.083	المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

نلاحظ من خلال جدول التباين أعلاه أن القيم المعنوية لإجمالي المحاور تبعا للتخصصات العلمية أكبر من 0.05، أي أننا نقبل الفرض الصفري H0 القائل أنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تبعا للتخصصات العلمية، ونرفض الفرض البديل H1، إلا في حالة واحدة وهي القيمة المعنوية للمحور الثاني التي كانت 0.004 أي أنه توجد علاقة بين فروق متوسطات إجابات العينة على المحور الثاني تبعا للتخصصات العلمية.

الجدول رقم (21-2): نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) بين سنوات الخبرة والمحاور

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
المراجع الخارجي	بين المجموعات	0.312	4	0.078	0.777	0.547
	داخل المجموعات	3.718	37	0.100		
	المجموع	4.030	41			
إبراز مضمون تقرير المراجع الخارجي	بين المجموعات	0.674	4	0.168	1.728	0.164
	داخل المجموعات	3.606	37	0.097		
	المجموع	4.280	41			
أهمية معايير التدقيق الدولية	بين المجموعات	1.038	4	0.259	1.355	0.268
	داخل المجموعات	7.085	37	0.191		
	المجموع	8.122	41			
معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير	بين المجموعات	0.194	4	0.049	0.622	0.649
	داخل المجموعات	2.888	37	0.078		
	المجموع	3.083	41			

المصدر: من اعداد الطالبات بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS.21

نلاحظ من خلال جدول التباين أعلاه أن القيم المعنوية لإجمالي المحاور تبعا لسنوات الخبرة أكبر من 0.05، أي أننا نقبل الفرض الصفري H0 القائل أنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تبعا لسنوات الخبرة، ونرفض الفرض البديل H1.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محاسبين معتمدين و محافظي الحسابات وخبراء محاسبين و أساتذة أكاديميين ، وذلك من أجل معرفة آراء لعينة حول أهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية و مدى الالتزام بها ،ومن ثم تم عرض الأساليب المستخدمة في إجراءات الدراسة الميدانية والتي تتمثل في الاستبيان وبعد ذلك تم عرض التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة المتحصل عليها وبعدها تم عرض النتائج واختبار صحة فرضيات الدراسة والتي حاولنا من خلالها التعرف على أهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية.

خاتمة



من خلال دراستنا لأهمية تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية، كان الهدف من دراستنا هذه هو معرفة مدى تأثير معايير التدقيق الدولية على مصداقية تقرير المراجع الخارجي، حيث تعتبر معايير التدقيق الدولية ذات أهمية كبيرة ولا شك أنها تساعد في تطوير مهنة المراجعة الخارجية في مختلف دول العالم، فصحة وجوده تقرير المراجع الخارجي تعتمد على استعماله الأمثل لكل معيار تدقيق دولي في الحالة الخاصة به. وبعد معالجتنا لمختلف الجوانب المتعلقة بموضوعنا ودراسته من الجانبين النظري والتطبيقي، خلصنا لمجموعة من النتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، وكذلك سنقدم بعض التوصيات وأخيرا افاق جديدة للدراسة.

اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث الى النتائج التالية:

✓ **الفرضية الأولى:** المراجعة تمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال التقارير التي يعدها المراجع، حيث جاءت المعايير كمكمل لمشروع المراجعة الخارجية في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية.

✓ **الفرضية الثانية:** معايير التدقيق الدولية تساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة، حيث يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهنة التدقيق، كما تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء، وأنها جاءت لتقليل التفاوت بين الدول، فهي وبناء على طريقة إصدارها تسمح للدول الأقل تطورا من الاستفادة من نظيراتها المتطورة في مجال التدقيق والتي تعمل على التحسين المستمر له ، وبالتالي فقد كان لإصدار معايير التدقيق الدولية جانب تحسيني .

✓ **الفرضية الثالثة:** من خلال الدراسة التطبيقية وجدنا علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير التدقيق الدولية ومضمون تقرير المراجع الخارجي.

✓ **الفرضية الرابعة:** تؤثر معايير التدقيق الدولية في مصداقية تقرير المراجع الخارجي، تتمثل في تأدية المراجع لخدماته بما يتماشى مع معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها بنزاهة.

✓ **الفرضية الخامسة:** إن معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي بها قصور على مستوى معايير التدقيق الاهتمام إليها، والجزائر ونظرا لقصور مهنة التدقيق بها، وتبنت معايير التدقيق الدولية بصفة غير مباشرة عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها وتراعي في نفس الوقت الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

النتائج العامة:

النتائج العامة المتواصل إليها جاءت كما يلي:

- ✓ ان العمل بمعايير التدقيق الدولية عند فحص القوائم المالية يمكن الرفع من مستويات الأداء المهني لدى المراجع الخارجي، وبالتالي تكون الجودة في تقريره مما يساعد مستخدميه على اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ يكون المراجع الخارجي ملزما امام الأطراف التي أشرفت على تعيينه واوكلت له مهمة المراجعة فعليه اتقان عمله والقيام بمهمته على أحسن وجه، وفي حالة ارتكابه أي خطأ يكون امام مسؤولياته التأديبية التي قد تكلفه خبرته المهنية.
- ✓ ان التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يدل على مصداقيته، لأنها تعتبر وسيلة او قاعدة يتبعها المراجع اثناء القيام بعملية المراجعة مما يجعل مخرجات عمله ذات ثقة عالية.
- ✓ يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها، كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية، خاصة بظهور الشركات متعددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم.
- ✓ يعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة وسيلة اتصال بينه وبين مستخدميه القوائم المالية، وصياغته يجب ان تكون في صورة واضحة وبسيطة وتعتبر تعبيرا صادقا وامنيا.
- ✓ يؤدي اعتماد معايير دولية إلى دخول عالم المنظمات الدولية مما يعطي مكانة أكبر للدولة المنخرطة فيها.

التوصيات:

بناء على النتائج المتحصل عليها من الدراسة فإننا سنقدم مجموعة من التوصيات ندرجها في النقاط التالية:

- ✓ الاهتمام بتقرير المراجع الخارجي الخاصة المعد وفقا لمعايير التدقيق الدولية.
- ✓ إلزام المدققين تحت التربص المرور عبر امتحان، الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات.
- ✓ ضرورة قيام المراجعين الخارجيين بالتطوير المستمر والدائم، من خلال الاستفادة من الخبرات الدولية عبر عقد اتفاقيات وتبادل للأفكار بين مختلف دول العالم خاصة ذات أسبقية وخبرة في مجالات المراجعة والمجالات المتعلقة بها.
- ✓ دعم الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة، بحيث تكوف قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تساهم في تطوير المراجعة في الجزائر.

✓ ضرورة تكوين المراجعين علميا وعمليا وتوعيتهم لممارسة المراجعة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

آفاق الدراسة:

نظرا لاتساع الموضوع فانه لا يمكن احاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة ومنه فان هذه الدراسة تعتبر خطوة بسيطة بالنسبة للدارسات القادمة، فقد تبين لنا من خلال فصول الدراسة ان هذا الميدان خصب للبحث العلمي ويمكن من خلاله فتح الباب امام بحوث مستقبلية نذكر منها ما يلي:

- دراسة إمكانية تطبيق كل معايير التدقيق الدولية في الجزائر، وإمكانية التوافق معها.
- مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين تقرير المراجع الخارجي.
- أثر عدم تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) على تقرير المراجع الخارجي.
- واقع وآفاق تطبيق معايير التدقيق في بيئة المراجعة الجزائرية.

قائمة المراجعين

1. أحمد حامد حجاج، كمال الدين بن سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المريح للنشر، الرياض، السعودية، دار، ط2، 2000.
2. امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة اسواق راس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
3. امين السيد احمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
4. حازم هاشم الالوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ج 1، ط 1، 2003.
5. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، الأردن، 2009.
6. حسين القاضي، مأمون حمدان، الحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، الأردن 2000.
7. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد عمان، 1980.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، ط2، الأردن، 2004.
10. خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، الأردن، 2009.
11. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
12. زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
13. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات واخلاقيات المراجع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
14. عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
15. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
16. علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية والتدقيق)، ط3، دار وائل للنشر، الاردن، 2010.

17. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
18. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
19. محمد السيد الناغي، المراجعة: إطار النظرية والممارسة، دار الجلاء، مصر، 1992.
20. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيقي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
21. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.
22. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
23. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
24. محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجعة الخارجية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
25. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
26. مصطفى حسنين خضير، المراجعة، المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية 1996.
27. نادر حمد الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، افاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011.
28. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، من الناحية النظرية والعلمية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006.
29. ويليام توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
30. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة وائل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2000.

ب-المذكرات:

1. أسماء حداد، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، دراسة عينة من آراء مراجعين الحسابات وأكاديميين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، 2015-2016.
2. امال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر، 2002.
3. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2008-2009.
4. رجاء عزه، مراجعة القوائم المالية في ظل المعايير المراجعة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم تسيير جامعة الوادي، 2012.
5. سعاد شندري معمر، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراة، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015.
6. سميرة بالخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير في التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002.
7. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
8. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، 2009.
9. فاتح سردوك، دورا لمراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004.
10. محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.

ت-مجلات العلمية المحكمة:

1. جميلة الجوزي، مفيد عبد الوادي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي العدد الخامس، 2012، ص: 227.

2. محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية -دراسة حالة-

عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة

ورقلة، 2013.

ث- وقائع النظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية):

1. عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل اليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي

والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة الجزائر، 2012،

ص: 3.

2. محمد براق، عمر قمان، دور حوكمة المؤسسات في التنسيق بين الأليات الرقابية الداخلية والخارجية

للحد من الفساد المالي، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول " حوكمة المؤسسات كآلية للحد من

الفساد المالي والإداري المنعقدة في ال فترة 06-07 ماي 2012 بجامعة محمد خيضر بسكرة.

ج- قرارات والقوانين والمراسيم:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/05/2010، المتعلق

بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

2. قانون 10-01، المتضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11/01/2010، ص:

07.

3. قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، الجريدة الرسمية العدد 24.30 أبريل 2014 يحدد محتوى معايير تقارير محافظي

الحسابات.

4. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

1. BET houx R et Kremper.F , L'audit dans le secteur public, (Paris centre de librairie et d éditon techniques 1986).

2. Hamini Allel – l'audit comptable et financier – première Edition, 2001-2002, P : 08.

3. Porter, B., Principles of External Auditing, John Wiley and sons, 1997, P : 19.

ثالثا: المواقع الالكترونية:

1. <http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/PDF, 24/05/2017, 3.31am>

2. <http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF 24 /05/2017, 3.35am>

الملاحق





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ملحق رقم 01

قسم: مالية ومحاسبة

قسم: مالية ومحاسبة

استمارة استبيان تدخل ضمن متطلبات اعداد مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان:

"أهمية تقرير مراجع الحسابات الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية"

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في المحاسبة يسعدني أن أضع بين أيديكم استبانة البحث والخاصة بموضوع: أهمية تقرير مراجع الحسابات الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية، ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة، حيث أن صحة نتائجها تعتمد بقدر كبير على مدى دقة إجاباتكم وموضوعية رأيكم.

ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

هذا ونتقدم بشكركم سلفا على حسن تعاونكم معنا، وتكرمكم بجزء من وقتكم للإجابة على قائمة الاستبانة بدقة وموضوعية.

شكرا على حسن تعاونكم

لكم منا عظيم الشكر والاحترام

إشراف الأستاذ:

د. مصطفى

من اعداد الطلبة:

هبيبة كريمة

عوادي

ليلي حداد

أمال بدير

الموسم الجامعي: 2017/2016

أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب:

1. العمر:

من 25 إلى 35 سنة من 35 إلى 50 سنة أكبر من 50 سنة

2. المؤهلات العلمية:

ليسانس ماجستير دكتوراه
 ماستر أخرى

3. التخصص العلمي:

محاسبة تدقيق محاسبي اقتصاد
 تسيير أخرى

4. المنصب الذي يشغله:

خبير محاسبي محافظ حسابات محاسب معتمد
 أستاذ جامعي

5. عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة
 من 15 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

ثانيا: محاور الاستبيان

المحور الأول: المراجع الخارجي

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
01	يجب على المراجع الخارجي تقديم راي فني محايد ومستقل والقيام بتأدية مسؤوليته المهنية باحترافية.			
02	الإبلاغ عن الأخطاء واكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية يعتبر من مسؤوليات المراجع الخارجي.			
03	يقوم المراجع الخارجي بالكشف عن السلوك الأخلاقي للمسؤولين عن اعداد الكشوفات المالية في المؤسسة.			
04	هل تحديد اتعاب المراجع الخارجي يساهم في زيادة استقلالته ويقلل من الممارسات السلبية.			

المحور الثاني: ابراز مضمون تقرير المراجع الخارجي

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
01	يوضح تقرير المراجع مسؤولية الإدارة في اعداد البيانات المالية ومدى تمتعه بالنزاهة والموضوعية في عمله.			
02	هل ارتفاع درجة المنافسة بين المدققين وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبا على جودة ومصداقية التقرير.			
03	يجب الإشارة في تقرير المراجع الخارجي الى ان القوائم المالية قانونية وخالية من أي غش او أخطاء جوهرية.			
04	يجب على المراجع مناقشة المنشأة حول مشكلات قبل كتابة التقرير.			

المحور الثالث: أهمية معايير التدقيق الدولية

الرقم	العبارة	موفق	محايد	غير موافق
01	هل ترى ان المعايير في مجملها ملائمة الواقع الجزائري في ظل انعدام التأطير البشري بالعدد الكافي.			

			هل تعتبر معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.	02
			هل ترى ان الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية قد تحققت في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق والمؤسسات.	03
			هل ترى ان توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.	04
			تساعد معايير التدقيق الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية بين المراجعين.	05
			ان ادلة الاثبات تكون أكثر اقناعا عندما يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة.	06

المحور الرابع: معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
01	هل يعد التزامك بمعايير التدقيق الدولية ضمان لرأيك عن مدى صدق القوائم المالية.			
02	تقرير التي يتم فيها الاعتماد على معايير التدقيق الدولية تتلقى قبولاً أكبر من قبل المستخدمين على عكس لا يتم الاعتماد عليها.			
03	تساعد التقارير التي تعتمد على معايير الجودة مستخدمي تلك التقارير في عملية اتخاذ قرارات اصدق وأكفأ.			
04	اعتمادك في اعداد تقريرك يكون على المعايير التدقيق الجزائرية او المعايير التدقيق الدولية.			
05	هناك علاقة طرية بين استخدامك لمعايير التدقيق الدولية وجودة التقرير النهائي.			
06	هل ترى من الضروري تقديم تقريرك النهائي وفق ما تمليه معايير التدقيق الدولية.			

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.642	20

ملحق رقم 02

Corrélations

	المراجع الخارجي	ابرار مضمون تقرير المراجع الخارجي	اهمية معايير التدقيق الدولية	معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير	
المراجع الخارجي	Corrélation de Pearson	1	.540	.660	.412**
	Sig. (bilatérale)		.002	.000	.007
	N	42	42	42	42
ابرار مضمون تقرير المراجع الخارجي	Corrélation de Pearson	.540	1	.566	.392*
	Sig. (bilatérale)	.002	.000	.000	.010
	N	42	42	42	42
اهمية معايير التدقيق الدولية	Corrélation de Pearson	.660	.566	1	.556**
	Sig. (bilatérale)	.000	.243	.000	.000
	N	42	0	42	42
معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة التقرير	Corrélation de Pearson	.412**	.392*	.556**	1
	Sig. (bilatérale)	.007	.010	.000	.000
	N	42	42	42	42

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
يجب على المراجع الخارجي تقديم رأي فني محايد ومستقل والقيام بتأدية مسؤوليته المهنية باحترافية.	2.86	.472	42
الإبلاغ عن الأخطاء واكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية يعتبر من مسؤوليات المراجع الخارجي.	2.95	.216	42
يقوم المراجع الخارجي بالكشف عن السلوك الأخلاقي للمسؤولين عن اعداد الكشوفات المالية في المؤسسة.	2.36	.821	42
تحديد اتعاب المراجع الخارجي يساهم في زيادة استقلاليته ويقلل من الممارسات السلبية.	2.31	.841	42
يوضح تقرير المراجع مسؤولية الإدارة في اعداد البيانات المالية ومدى تمتعه بالنزاهة والموضوعية في عمله.	2.88	.395	42
ارتفاع درجة المنافسة بين المدققين وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبا على جودة ومصداقية التقرير.	2.50	.707	42
يجب الإشارة في تقرير المراجع الخارجي الى ان القوائم المالية قانونية وخالية من أي غش او أخطاء جوهرية.	2.60	.701	42
يجب على المراجع مناقشة المنشأة حول مشكلات قبل كتابة التقرير.	2.55	.739	42
ان المعايير في مجملها ملائمة الواقع الجزائري في ظل انعدام التأطير البشري بالعدد الكافي.	2.05	.936	42
تعتبر معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.	2.40	.828	42
ان الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية قد تحققت في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق والمؤسسات.	2.14	.952	42
ان توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.	2.38	.795	42
تساعد معايير التدقيق الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية بين المراجعين.	2.69	.680	42
ان ادلة الاثبات تكون أكثر اقناعا عندما يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة.	2.79	.470	42
يعد التزامك بمعايير التدقيق الدولية ضمان لرأيك عن مدى صدق القوائم المالية.	2.62	.623	42
التقارير التي يتم فيها الاعتماد على معايير التدقيق الدولية تتلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين على عكس لا يتم الاعتماد عليها.	2.76	.484	42
تساعد التقارير التي تعتمد على معايير الجودة مستخدمي تلك التقارير في عملية اتخاذ قرارات اصدق وأكفاً.	2.74	.497	42
اعتمادك في اعداد تقريرك يكون على المعايير التدقيق الجزائرية او المعايير التدقيق الدولية.	2.21	.782	42
هناك علاقة طرية بين استخدامك لمعايير التدقيق الدولية وجودة التقرير النهائي.	2.71	.596	42
من الضروري تقديم تقريرك النهائي وفق ما تمليه معايير التدقيق الدولية.	2.26	.885	42

ملحق رقم 03

الدرجة العلمية	اسم ولقب الأستاذ
أستاذ محاضر أ	د. نصر رحال
أستاذ محاضر ب	زبيدي البشير
أستاذ محاضر ب	مايدة محمد فيصل