



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمزة لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

استمارة استبيان

في إطار تحضير شهادة الماستر بعنوان: "مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية"، أستمحكم في المشاركة والمساهمة في موضوع كأكاديميين ومهنيين في الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان، فناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة.

الطالبة: كوثر مياسي

الجزء الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة

الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

العمر: ☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐

☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي: ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية

الوظيفة الحالية: ☐ أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب

☐ محافظ الحسابات ☐ محاسب معتمد

الخبرة المهنية: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐

☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: معلومات حول الدراسة

المحور الأول: الجزائر والمراجعة الدولية

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
تواكب التشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة في الجزائر التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية.			
أصبح من الضروري تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.			
في حال توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون ذلك كمؤشر لانفتاحها على الاقتصاد الدولي.			

المحور الثاني: معايير المراجعة الدولية

غير موافق	محايد	موافق	العبارة
			تساعد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية.
			تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع مستوى العمل المهني للمراجع.
			تعتبر معايير المراجعة الدولية الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر.
			معايير المراجعة الدولية هي أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات مراجعة الحسابات.
			معايير المراجعة الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول.
			هناك ارتباط وثيق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية من حيث التطبيق.
			معايير المراجعة الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج للتعديلات.

المحور الثالث: مراجع الحسابات في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية

غير موافق	محايد	موافق	العبارة
			هل تختلف ممارسة المراجعة في الجزائر عن الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية.
			إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية.
			معايير مراجعة الحسابات هي الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر ولدى مراجعوا الحسابات.
			تعتبر معايير المراجعة الدولية الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مراجعوا الحسابات.

01. تذكير بالإشكالية

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر عند أدائهم لمهامهم بمعايير المراجعة الدولية والسبل الكفيلة التي تجعل من مراجع الحسابات يتلاءم مع معايير المراجعة الدولية في الجزائر؛ ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

02. اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية الأولى :

من الضروري تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي وذلك بغرض خلق توافر بين المراجعة في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية.

بالنسبة للفرضية الثانية:

يسمح العمل بمعايير المراجعة الدولية عند مراجعة القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المراجع، ما يحسن من جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير المراجعة على اتخاذ قرارات أحسن.

بالنسبة للفرضية الثالثة:

يوجد اختلاف في ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عن ممارسة المهنة وفقا للمعايير المراجعة الدولية.

03. نتائج الدراسة

وبعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن ذكر النتائج البحث كما يلي:

أ- نتائج الدراسة النظرية.

- أن المراجعة هي عملية مراقبة وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وصدقها وتكمن أهميتها في إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية؛
- مراجع الحسابات هو شخص تستند له مهمة شخص ومراقبة الحسابات المالية للمؤسسة من خلال إثبات صحتها ومشروعيتها؛
- إن معايير المراجعة الدولية عبارة عن قواعد وأنماط يجب على المراجع أن يحتذي بها، ويتم تطبيق هذه المعايير عند مراجعة البيانات المالية وعند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة. والهدف

الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات.

ب- نتائج الدراسة الميدانية.

- لا بد أن يتوفر على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى ممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية؛
- إن نجاح مهنة المراجعة يعتمد على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.

04. توصيات

- ربط الجامعة وكفاءتها بالهيئات المكلفة بالمعايرة وتنظيم المهنة؛
- الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال المحاسبة والمراجعة والتي تصدر في شكل معايير؛
- تكوين المحاسبين والمراجعين تكويناً ميدانياً من خلال التفعيل والتواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة للمهنة.

05. آفاق الدراسة

- المراجعة في الجزائر على أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- مدى تكامل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الكشف عن الأخطاء المحاسبية في ظل معايير المراجعة الدولية.

الخاتمة

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات و مراجع

الحسابات في الجزائر

تمهيد:

إن المراجعة ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ بدأ الفرد مزاوله نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، ولقد اعتبرت المراجعة علما قائما بذاته، له ماهيته المستقلة عن باقي العلوم وميزاته الخاصة التي تمكن من تطبيقه في كل زمان ومكان شريطة تطويره معهما، وذلك لمرونتها واختلاف تصنيفاتها.

ونظرًا لأهمية الدور الذي يقدمه علم المراجعة، عمدت الجهات الوصية إلى وضع مبادئ ومعايير خاصة بها وإعطائها مجالا قانونيا من شأنه العمل على ضبط وتحديد مهنة المراجعة.

من هذا المنطلق، قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول:مدخل إلى المراجعة؛

المبحث الثاني: أساسيات حول مراجع الحسابات في الجزائر؛

المبحث الثالث: الإطار القانوني لمراجع الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة

سنتناول في هذا المبحث بعض العموميات حول المراجعة، وحتى نتعرف على المراجعة يجب أن نتطرق إلى التطور التاريخي لها، بحيث نصل إلى أهمية و تتم نتطرق إلى مبادئ وأنواع المراجعة التي تتحقق في ظلها الأهداف المسطرة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة وتعريفها

تعتبر مهنة المراجعة من المهن القديمة التي ساهمت في تطور الإنسان، التي كانت في الأساس تعمل على تسيير والإشراف على حاجياته الاقتصادية البسيطة.

الفرع الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة

لقد ترعرعت ونشأت مهنة المراجعة منذ القدم إذ نجد الحضارات القديمة قد مارست هذه المهنة ولكن بأسماء وكيفيات تختلف على ما هو الحال عليه الآن، إذ نجد أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما و اليونان كانت تمارس هذه المهنة حيث كانت تتم هذه المراجعة بواسطة أسئلة شفوية.

كما نجد أنه في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة مهنة المراجعة حيث أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة ومراجعتها وكان الغرض الرئيسي من هذه المهنة هو اكتشاف الغش والخطأ¹.

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للمراجعة لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لمراجعة القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحيد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862م، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة المراجعة².

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص11.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل، الأردن، 2006، ص 17.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام¹.

الجدول رقم (01-01) يوضح التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
2000 سنة قبل ميلاد المسيح.	الملك، إمبراطور.	رجل الدين، كاتب.	معاينة السراق على اختلاس الأموال ، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين .	المحاسب.	منع الغش، و معاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900.	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية .
من 1900 إلى 1940.	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة .	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية .
من 1940 إلى 1970.	الحكومة، البنوك، المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على صدق وانتظام القوائم المالية التاريخية .
1970 إلى 1990.	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990.	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على الصورة الصادقة للمحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

Source: KHELASSI REDA, L'AUDIT INTERNE AUDIT OPERATIONNEL, Houma éditions, Alger, 2007, p 22.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص7.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

الفرع الثاني: تعريف المراجعة

أولاً: المعنى اللغوي

أشتق مصطلح المراجعة Audit بمعناها اللفظي من الكلمة اللاتينية Audire والذي يعني الاستماع حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع¹.

ثانياً: المعنى الاصطلاحي

هناك عدة تعاريف قدمت لمهنة المراجعة نذكر منها:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA بأنها "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق"².

كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³.

كما عرفت على أن "المراجعة هي عملية منتظمة ومنهجية ومخطط لها، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية، وتتضمن القيام بإنجاز الاختبارات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة"⁴.

وكما عرفت "المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على أن العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"⁵.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 18.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء، الأردن، 2005، ص5.

³ محمد التهانوي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، 2008 ص10.

⁴ حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول المراجعة نظرياً، ط1، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص36.

⁵ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص4.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

وعرفت أيضا "تعرف مهنة مراجعة الحسابات بمجموعة إجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة من أشخاص بغرض إبداء رأي محايد بموضوع ما"¹.

وعرفت كذلك "تعرف المراجعة باعتبارها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة"².

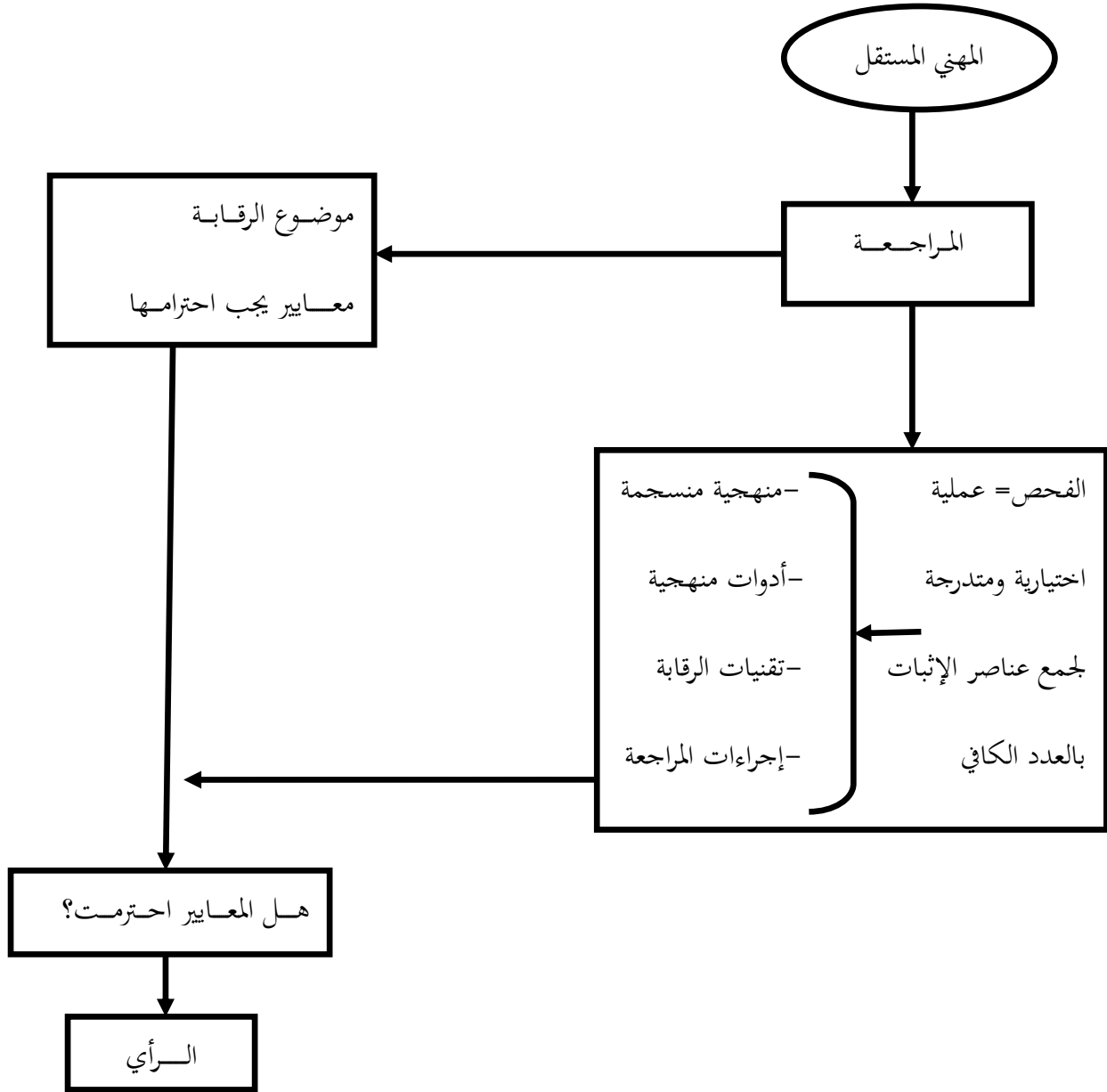
ومن التعاريف السابقة نستخرج التعريف الشامل عن المراجعة:

هي عبارة عن عملية منتظمة ومنهجية لتجميع الأدلة الكافية والمقنعة وتقييمها بأسلوب موضوعي من قبل شخص مؤهل يتصف بالاستقلالية والحياد لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تماثل المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات. ومن خلال الشكل الموالي يمكننا تلخيص عملية المراجعة

¹ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية، الأردن، 2009، ص191.

² السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، ص 41.

الشكل (01-01): ملخص لتعريف المراجعة



Source: Alain Burlaud, Comptabilité et audit (Manuel & applications), éditions foucher, 2007, p 442.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها

سندرج في هذا المطلب الأهمية التي ترمي إليها المراجعة و أهدافها الأخيرة وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: أهمية المراجعة

تعود أهمية المراجعة إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها¹. وتوجد أطراف مستفيدة منها نذكر البعض منها فيمايلي²:

أولاً: إدارة المؤسسة : تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المؤسسة، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة يجعل من عمل المراجع حافزاً للقيام بعمله.

ثانياً: المؤسسات المالية والتجارية والصناعية : تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع، حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ثالثاً: الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة و التخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط2، دار وائل، الأردن، 2004، ص16.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص 19-20.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

عموما فأهمية عملية المراجعة الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي¹:

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛
- يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليه من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة؛
- تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيه.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

يمكننا تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف المراجعة تاريخيا والأهداف التقليدية للمراجعة وكذا المراجعة الحديثة لها تتمثل أهدافها تاريخيا في النقاط التالية²:

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء، ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية؛
 - من 1905م إلى 1940م كان الهدف من المراجعة تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية؛
 - من 1940م إلى 1960م كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛
 - من 1960م حتى الآن أضيفت أهداف عديدة
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
 - تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة؛

¹ فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتسجيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، شهادة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف -الجزائر، 2011، ص51.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص8، 9.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- القضاء علي الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة علي العميل أو المؤسسات محل المراجعة.

أما الأهداف التقليدية والحديثة فتمثلت في¹:

الأهداف التقليدية وهي العناصر التالية

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات المؤسسة؛
 - اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛
 - تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع للمؤسسة.
- أما الأهداف الحديثة للمراجعة فهي
- مراقبة الخطط الموضوعية من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها؛
 - تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة؛
 - تحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط المشروع؛
 - تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل به المشروع؛
 - الخروج برأي في محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر.

المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى مبادئ المراجعة وكذا فروضها وذلك فيمايلي:

الفرع الأول: مبادئ المراجعة

يمكن القول أن المبدأ عبارة عن نتائج وتعميمات مشتقة من مفاهيم عملية للمراجعة، وتنقسم إلى مجموعتين

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص17.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

وتتمثل فيما يلي¹:

1. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: أي المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية و الحوتمة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، وتحديد احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.
2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: أي هذا المبدأ يشمل فحص جميع أهداف المؤسسة الأساسية و الثانوية، وبإضافة إلى ذلك مختلف التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
3. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم و التقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق عن طريق الاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تدعم رأي المراجع وتؤيده، خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا والتي يكون احتمال الخطأ فيها كبير نسبيا.
4. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في الم مؤسسة إضافة الكفاءة الإنتاجية، نظرا لما لها من أثر كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي عبارة على ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والخوافز و الاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

وتتمثل فيما يلي²:

1. مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
2. مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص23.

² نفس المرجع السابق، ص24.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر و السجلات.

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

4. مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية.

الفرع الثاني:فروض المراجعة

عرف الفرض على أنه عبارة عن قاعدة تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك¹.

وتقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، وتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها المراجعة في التالي²:

- عدم وجود تعارض حتمي أو محتمل بين المراجع ومعدّي القوائم المالية؛
- احتفاظ المراجع على نزعة الشك المهنية بداخله والتي تتمثل في الحياد والاستقلالية؛
- على المراجع أن يتصرف كمراجع والمعنى من هذا هو المقومات الذاتية التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي؛
- يلتزم المراجع بالتزامات المهنية المحددة القابلة للتحديد هذه الالتزامات تتمثل في المقومات الموضوعية من تشريعات وما تصدره من الهيئات المهنية من قواعد وضمانات ؛
- المزاем أو النتائج الاقتصادية التي يمكن التحقق منها ومراجعتها، وهذا يعكس عدم التأكد والبحث وجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة لإزالة حالة عدم التأكد؛
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي السليم والجيد، وذلك بسبب تحقيق الأهداف المرجوة من وضع نظام الرقابة داخل التنظيم ويتمثل في حماية أصول المؤسسة واختيار دقة البيانات المحاسبية؛
- ما لم يكن هناك العكس فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل؛

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² وليم توماس، أمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 2006، ص 51، 52.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

- العرض العادل والصادق يعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو مقررّة.

المطلب الرابع: معايير المراجعة وأنواعها

وسوف يتمّ التطرق في هذا المطلب إلى المعايير التي تحكم عملية المراجعة، وكذلك أنواع المراجعة.

الفرع الأول: معايير المراجعة

إن المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس ويعرف المعيار بأنه نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس ومرشد لمدى فاعلية الأداء بحيث أنه يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، فهي قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها وذلك لضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة¹. ولقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) في عام 1949 تسعة معايير للمراجعة أضاف عليها معياراً عاشرًا في عام 1954 تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAS)، حيث تم تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات وهي كالآتي²:

أولاً: المجموعة الأولى (المعايير العامة أو الشخصية)

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو الأشخاص على درجة كافية من

التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات المراجعة؛

- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك

عند إعداد تقرير المراجعة؛

ثانياً: المجموعة الثانية (معايير العمل الميداني)

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال

المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة؛

¹ محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص 291.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص 66، 65.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة؛

ثالثا: المجموعة الثالثة (معايير إبداء الرأي) (التقرير))

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على إذا ما كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة؛
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة؛
- وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة

المراجعة أساسا هي وظيفة أو أداة فحص ويجب أن يقوم بالمراجعة شخص مهني محايد مستقل ذات كفاءة لإبداء رأيه حول عملية قياس وتبويب وعرض المعلومات و الأحداث المالية التي تمت في المؤسسة.

أولا: المراجعة من حيث نطاق عملية المراجعة

1. المراجعة الكاملة: يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع ويقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها¹.

2. المراجعة الجزئية: ويقتصر عمل المراجع فيها على بعض العمليات المعينة، أي الجهة التي تعينه هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها وتدقيقها على سبيل الحصر، عن طريق اتفاق كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة².

ثانيا: المراجعة من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة³

1. المراجعة النهائية: وهي المراجعة التي يقوم المراجع بالشروع في تنفيذها بعد انتهاء السنة المالية الخاضعة للمراجعة، أي بعد إجراء قيود التسوية وإعداد الميزانية والقوائم المالية، مما يتيح للمراجع أن يتتبع العمليات المحاسبية من أولها إلى آخرها، وهذا النوع من المراجعة يلائم المؤسسات صغيرة الحجم؛
2. المراجعة المستمرة: هي المراجعة التي يزور فيها المراجع المؤسسة على مدار السنة المالية ويتم الشروع بتنفيذها منذ الأشهر الأولى للسنة المالية الخاضعة للمراجعة، وفق برنامج زمني محدد وهذا النوع من المراجعة يلائم المؤسسات الكبيرة.

ثالثا: المراجعة من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة⁴

1. المراجعة الداخلية: وتتم هذه المراجعة داخل المؤسسة وتتميز بأنها أنشطة تقييمية لخدمة إدارتها ويتمثل مجال عملها في نظم المعلومات ولقد أصبحت المراجعة الداخلية أحد أدوات هيكل الرقابة الداخلية والهدف منها هي مساعدة الإدارة؛
2. المراجعة الخارجية: وتتمثل هذه المراجعة في كونها غير تابعة لإدارة أي خبراء متخصصين ومستقلين عن المؤسسة محل المراجعة ومجال هذه المراجعة تتمثل في مراجعة المالية أو مراجعة القوائم المالية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة المعلومات المحاسبية.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص 21.

³ حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 1011.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

وهناك أوجه تشابه بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية يمكن حصرها فيما يلي¹:

- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية النافعة ؛
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب و الغش.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية :

- وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص و بالتالي توفير وقت و جهد المراجع، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة؛
- أن وجود نظام للمراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية و هذا يؤكد صفة التكامل .

جدول رقم (01-02) يوضح أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

الرقم	بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهدف	1-تحقيق أعلى كفاءة إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات . 2-التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات و تنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها .
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل)

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص17 و16.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

3	نطاق و حدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعد على مراجعة جميع عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة و المراجع الخارجي، و العرف السائد، و معايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختبارية وفقا لطبيعة و حجم عمليات المؤسسة محل المراجعة.
4	التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية 2- اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	1- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) . 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدين	إدارة المؤسسة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح. 3- إدارة المؤسسة .

المصدر : أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء، الأردن، 2005، ص18.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

رابعاً: المراجعة من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة.

1. المراجعة إلزامية: هي المراجعة التي تلزم المؤسسة بها وفقاً للقانون والتشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات)، حيث أنه يلزم المشروع بتعيين مراجع حسابات خارجي للمراجعة حسابات المؤسسة ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمراجع يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المراجع نظير عمله¹.
2. المراجعة اختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبها إدارة المؤسسة من المراجع الخارجي لتحقيق غرض معين أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة².

خامساً: المراجعة من حيث درجة الشمول ومدى مسؤولية في التنفيذ

1. المراجعة العادية: وهو عبارة عن فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء الرأي المراجع الفني المحايد حول ذلك³.
2. فحص لغرض معين⁴: يهدف هذا النوع إلى البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص، والفحص لغرض معين ينشأ في حال وجود شك في الدفاتر والسجلات عند حدوث تلاعب أو اختلاس فيهم.

¹ غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 191.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، ط 4، دار وائل، الأردن، 2007، ص 31.

⁴ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط 1، دار المكتبة الكندي، الأردن، 2014، ص 23.

المبحث الثاني: أساسيات حول مراجع الحسابات في الجزائر

لقد تطورت مهنة مراجع الحسابات في الجزائر بحيث وضعت قوانين خاصة به و بشروط ممارسة مهنته وتنظم هذه القوانين عمل مراجع الحسابات.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر

تعد مهنة مراجع الحسابات من المهن القديمة، نظمها القانون الفرنسي الصادر عام 1867 ولكن مراجعو الحسابات في ذلك الوقت لم يتمتعوا باستقلالية ولا بسلطة حقيقية ولا بنفوذ لأن القانون كان ينظر إليهم على أنهم مجرد أتباع للجمعيات العمومية، لا يتطلب منهم امتلاك مؤهلات علمية لممارسة مهنتهم، وبصدور قانون 1966 صححت هذه الوضعية ومهد الطريق لمراجعي الحسابات للقيام بمهامهم على أحسن وجه¹.

ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة في الجزائر فيما يلي:

الفرع الأول: الفترة من 1969 إلى 1980

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية للسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه <<يكلف وزير الدولة المكلف بتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصادقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية لأصول والخصوم >>؛

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16/11/1973 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليتين:

– المراقبين العامين للمالية؛

– مراقبو المالية ؛

– مفتشو المالية.

¹ عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2000، ص199.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

أوكلت للمراجعين المهام التالية :

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقاً لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها؛

الفرع الثاني: الفترة 1980 إلى 1988:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة¹.

الفرع الثالث: الفترة ما بعد الإصلاحات:

أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئاً نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88 / 01 المؤرخ في 12/ 01/ 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات².

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 1 مارس 1980، العدد 43، ص 15.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 2 فبراير 2011، العدد 07، ص 4.

المطلب الثاني: تعريف مراجع الحسابات

حسب المادة 22 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010¹ يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به².

وعرف القانون التجاري مراجع الحسابات في مادته 715 مكرر 4 على أنه³:

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

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين.

حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك. ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة ، كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات.

أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعيّنين.

يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنياً للدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها".

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 29 يونيو 2010، العدد 42، ص 7.

² مولود ديدان، القانون التجاري(القانون في متناول وخدمة الجميع)، دار بلقيس، الجزائر، 2006، ص 222.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

المطلب الثالث: شروط الالتحاق بمهنة مراجع الحسابات

نظر للأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك بوضع شروط معينة سوى من ناحية التأهيل العلمي أو من ناحية الكفاءة المهنية أو الأخلاقية لممارسة المهنة حيث تنص المادة 08 من قانون 01-10 يجب أن تتوفر الشروط الآتية¹:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمراجع الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمراجع الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه*.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص 5.
* "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تادية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

المبحث الثالث: الإطار القانوني لمراجع الحسابات في الجزائر

من بين القوانين والتشريعات المنظمة للحياة الاقتصادية نجد قوانين وتشريعات خاصة بتنظيم مهنة والتي تضمن له الحصول على حقوقه ومسؤولياته وكذلك الواجبات المتعلقة بالمهنة.

المطلب الأول: تعيين وموانع التعيين لمراجع الحسابات

سنتناول في هذا المطلب كل من تعيين مراجع الحسابات وكذا موانع التعيين بالنسبة له

الفرع الأول: تعيين مراجع الحسابات¹

حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011

وحسب نص المادة 13

- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين مراجع الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض؛
- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين مراجع أو مراجعي الحسابات المنتقلين مسبقا؛
- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (03) مرات عدد محافظي الحسابات.

وكذلك حسب نص المادة 14

- يرسل مراجع الحسابات المقبول رسالة قبول العهد للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعني، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه؛

وكذا حسب المادة 15

- طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين مراجع الحسابات لأي سبب كان، يعين مراجع الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 27 يناير 2011، العدد 7، ص 24.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين مراجع الحسابات عن طريق القضاء طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

الفرع الثاني: موانع التعيين مراجع الحسابات

حسب المادة 65 من قانون 01-10

يمنع مراجع الحسابات من¹:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من انتهاء من عهده.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات مراجع الحسابات

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من حقوق مراجع الحسابات وما عليه من واجبات

الفرع الأول: حقوق مراجع الحسابات²

حسب قانون 01-10 يتمتع مراجع الحسابات بعدة حقوق وهي كالآتي:

- حسب المادة 31 يمكن مراجع الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- يمكن مراجع الحسابات أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² نفس المرجع السابق، ص 11.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

- وحسب المادة 32 يمكن مراجع الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- وكذا حسب المادة 34 يعلم مراجع الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- وكذلك حسب المادة 37 تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب مراجع الحسابات في بداية مهمته؛
- وأيضا حسب المادة 38 يمكن مراجع الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

الفرع الثاني: واجبات مراجع الحسابات

يترتب على المراجع الحسابات عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها، نذكر بعضها منها¹:

- يجب على مراجع الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه وموكليه إلى الأمانة والاستقلال؛
- يجب على المراجع أداء مهامه بعناية وفق مقاييس المهنة، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛
- المراجع ملزم بدراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب الطبيعة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية؛
- يجب على المراجع أن يبلغ الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية؛
- متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات القبول لممارسة المهنة؛
- المشاركة في الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لتحضير الامتحانات.

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية -، شهادة دكتوراه، جامعة سطيف الجزائر، 2012، ص 179، 180. (بتصرف)

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

المطلب الثالث: مسؤوليات وأتعاب مراجع الحسابات

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من مسؤوليات مراجع الحسابات وكذا أتعابه وذلك فيما يلي

الفرع الأول: مسؤوليات مراجع الحسابات

حسب قانون 01-10 وتعلق مسؤولياته فيما يلي¹:

- حسب المادة 59 يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- حسب المادة 61 يعد مراجع الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه؛
- حسب المادة 62 يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛
- حسب المادة 63 يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

الفرع الثاني: أتعاب مراجع الحسابات²

حسب المادة 37 من قانون 01-10

- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب مراجع الحسابات في بداية مهمته؛
- ولا يمكن مراجع الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته؛
- ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² نفس المرجع السابق، ص 8.

المطلب الرابع: مهام وإنهاء مهام مراجع الحسابات

سوف ندرج في هذا المطلب مهام مراجع الحسابات عند أداء لمهامه وكذا إنهاءها

الفرع الأول: مهام مراجع الحسابات

حسب المادة 23 من قانون 10-01

يوظف مراجع الحسابات بالمهام الآتية¹:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المديرون؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرون للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يعلم المديرون والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- وتخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

الفرع الثاني: إنهاء مهام مراجع الحسابات²

فيما يخص إنهاء مهام المراجع فإنه يتم كما يلي:

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 7.

² شريفي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 158.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر

- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل 10/1 رأس مال الشركات التي تلجأ علنياً للدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض المراجع أو المراجعين الذين عينتهم الجمعية العامة؛
- في حالة حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل 10/1 رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مراجع قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

الخلاصة :

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية.

ومصدر الاهتمام بخدمات عملية المراجعة من الدور الذي يمثله مراجع الحسابات والمتمثل في فحص جميع المعلومات المحاسبية المقدمة إليه من طرف المؤسسة، ليعطي في الأخير تقريره النهائي الفني المحايد ليثبت مصداقية وصحة المعلومات المحاسبية التي هي محل النقد والفحص.

ولقد أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لمراجع الحسابات وذلك بوضع إطار قانوني يحدد فيه مسؤوليته والشروط الواجب توفرها في ممارسة المهنة بالإضافة إلى طرق تعيينه وكذلك المهام والواجبات التي يقوم بها.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

(عرض وتحليل الاستبيان)

تمهيد:

قمنا في الفصلين السابقين بتسليط الضوء على كل من المراجعة ومراجع الحسابات وكذا معايير المراجعة الدولية من الناحية النظرية وسنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

ولتحقيق هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة الاستبيان تتضمن جزئين، الجزء الأول يتعلق بالمعلومات الشخصية عن العينة أما الجزء الثاني فهو يتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة ولقد قسمت إلى ثلاثة محاور، وكما تم اتخاذ آراء بعض الأكاديميين والأساتذة المختصين في هذا المجال.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساساً على دراسة وتحليل بإتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي هدفت إلى معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

المطلب الأول: بيانات الدراسة

بغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا بإسقاط الموضوع على الجانب النظري وتم ذلك باستخدام الاستبيان ولقد اعتمدت على أساسيين من البيانات.

الفرع الأول: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، ولقد اعتمدت على مراجعة والاطلاع على كتب ودراسات سابقة تتعلق بمراجعة ومراجع الحسابات ومعايير المراجعة الدولية من أجل الإثراء في هذه الدراسة.

الفرع الثاني: البيانات الأولية

وهي بيانات الجانب الميداني للدراسة التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام SPSS 20 و EXCEL2007 .

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

الفرع الأول: تصميم استمارة الاستبيان

تم إعداد قائمة الاستبيان بناءً على الكتب ودراسات سابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ولقد روعي عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

- أن تكون واضحة ومفهومة أي ليس بها غموض؛
- أن تكون هذه الأسئلة مرتبطة بالأهداف المراد الوصول إليها.

الفرع الثاني: هيكل ومجتمع وأدوات الدراسة

أولاً: هيكل الدراسة

تضمنت القاعدة هذا الاستبيان تسعة عشر سؤالاً (19) توزعت على جزئين: الجزء الأول: ولقد اشتمل على (05) أسئلة عن البيانات الشخصية للعينة. الجزء الثاني: ويضم هذا الجزء (03) محاور متعلقة في صلب موضوع الدراسة.

المحور الأول: الجزائر والمراجعة الدولية وتضمن (03) أسئلة.

المحور الثاني: معايير المراجعة الدولية وتضمن (07) أسئلة.

المحور الثالث: مراجع الحسابات في الجزائر ومعايير لمراجعة الدولية وتضمن (04) أسئلة.

ثانيا: مجتمع الدراسة وحدودها

1. مجتمع الدراسة: روعي في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين لديهم

الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لعمل المراجعة.

فكان مجتمع الدراسة متمثلا في أربع فئات:

الفئة الأولى: أساتذة جامعيين.

الفئة الثانية: خبراء محاسبين.

الفئة الثالثة: محافظي حسابات.

الفئة الرابعة: محاسبين معتمدين.

وتم توزيع الاستبيان على 40 فرد من أفراد العينة وتم استرجاع 30 كما هو موضح في الشكل:

الجدول (03-04): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	40	100%
عدد الاستمارات المفقودة	3	7.5%
عدد الاستمارات الملغاة	7	17.5%
العدد الاستمارات الواردة	30	75%

المصدر: إعداد الطالبة

2. حدود الدراسة: وتتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.
- الحدود الزمانية: مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهو شهر أفريل 2015.

- الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة.
- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساساً بمراجع ومراجعة الحسابات ومعايير المراجعة الدولية.

ثالثاً: أدوات الدراسة

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان، قصد بناء قاعدة معطيات والتي يتم إعدادها بالاعتماد على برنامج SPSS 20 وهذا بالاستبعاد الاستمارات الملغاة والمفقودة تم تفرغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 19 عموداً و 30 سطراً، وحيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وهكذا حصلنا على قاعدة معطيات لاستبيان تتكون من (19*30) والتي تساوي معطيات. ولقد تم تعميم هذه المعطيات بالاعتماد على أسلوب ليكارت الثلاثي:

الجدول (03-05): مجالات الإجابة على الاستبيان وأوزانه

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر: إعداد الطالبة

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

الجدول (03-06): معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	معامل ألفا	النسبة
19	0.700	70%

المصدر: إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS 20

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا يصل إلى 0.7 حيث يعتبر ذو مستوى جيد من الثقة والثبات وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الاستبيان.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من الخصائص الديمغرافية وإلى عرض نتائج الإحصاء الوصفي.

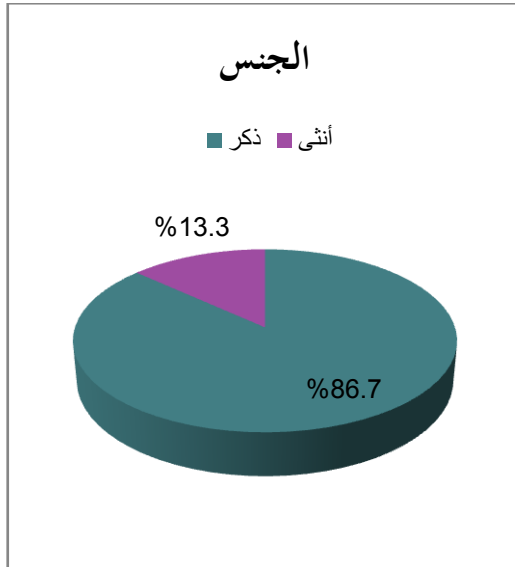
المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سوف يتم في هذا المطلب عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها

الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

تتكون عينة الدراسة من 30 فردا منهم 26 ذكر و 4 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة مع نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 86.7% وفي حين قدرت نسبة الإناث بـ 13.3%.

شكل (02-03) توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة

جدول (07-03) توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	26	86.7%
أنثى	4	13.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

من خلال الجدول والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل أعمارهم أقل من 30 سنة هو 3 أفراد أي بنسبة 10%، بينما عدد أفراد العينة الذين من 30 إلى أقل من 40 سنة هو 21 فردا أي بنسبة 70%، بينما عدد الأفراد من 40 إلى أقل من 50 سنة هو 2 فرد أي بنسبة 6.7%، بينما عدد الأفراد أكثر من 50 سنة هو 4 أفراد أي بنسبة 13.3%.

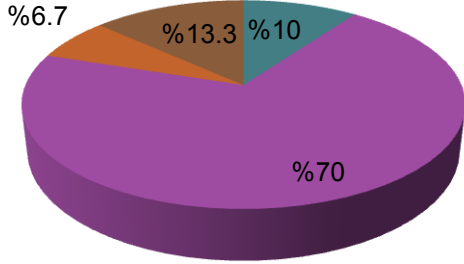
شكل (03-03) توزيع العينة حسب متغير العمر

جدول (08-03) توزيع العينة حسب العمر

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)

العمر

■ أقل من 30 سنة ■ من 30 إلى أقل إلى 40 سنة
■ أكثر من 50 سنة ■ من 40 إلى أقل من 50 سنة



المصدر: من إعداد الطالبة

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	3	10%
من 30 إلى أقل من 40 سنة	21	70%
من 40 إلى أقل من 50 سنة	2	6.7%
أكثر من 50 سنة	4	13.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة

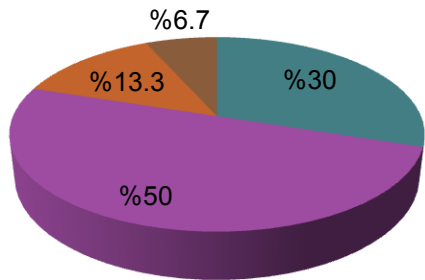
الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

من خلال الجدول والخاص بالمستوى التعليمي لعينة الدراسة وحسب متغير المؤهل العلمي نلاحظ بأن أغليتهم أنهم متحصلون على ماجستير حيث بلغ عددهم 15 فرد أي بالنسبة 50%، أما ليسانس فيبلغ عددهم 9 أفراد أي بنسبة 30%، أما الدكتوراه بلغ عددهم 4 أفراد أي بالنسبة 13.3%، وأخير الشهادات المهنية فلقد كان 2 فرد أي بالنسبة 6.7%.

شكل (03-04) توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل

■ ليسانس ■ ماجستير ■ دكتوراه ■ شهادة مهنية



المصدر: من إعداد الطالبة

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	9	30%
ماجستير	15	50%
دكتوراه	4	13.3%
شهادة مهنية	2	6.7%
المجموع	30	100%

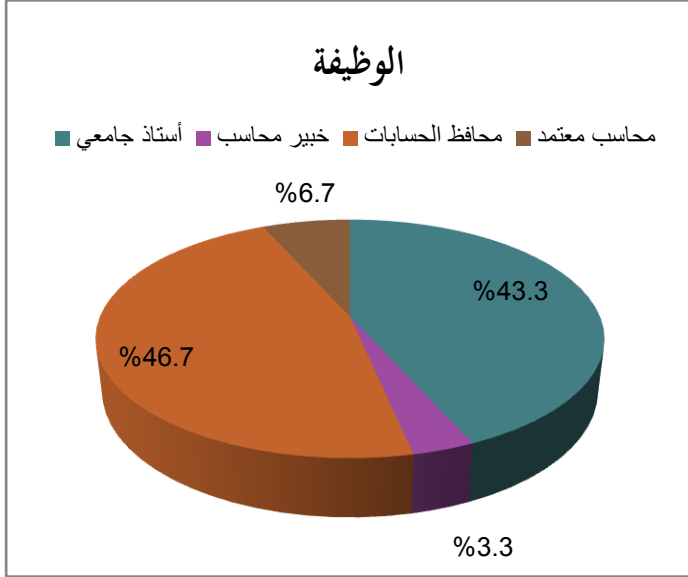
المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)

من خلال الجدول والخاص بالوظيفة لعينة الدراسة وحسب متغير الوظيفة نلاحظ بأن لدينا 13 أستاذ جامعي أي بنسبة 43.3% أما الخبير المحاسب 1 أي بنسبة 3.3% أما فيما يتعلق بمحافظي الحسابات 14 أي بالنسبة 46.7% أما المحاسب المعتمد 2 أي بنسبة 6.7%.

شكل (03-05) توزيع العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة

جدول (03-10) توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	13	43.3%
خبير محاسب	1	3.3%
محافظ الحسابات	14	46.7%
محاسب معتمد	2	6.7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الخامس: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

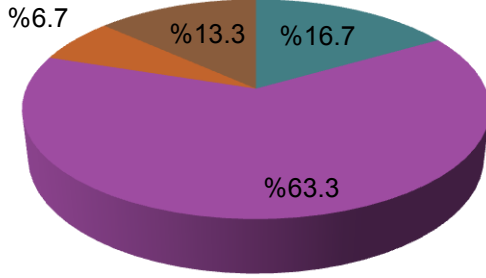
من خلال الجدول نلاحظ أن عدد أفراد العينة التي تقل خبرتهم أقل من 5 سنوات هم 5 أفراد أي بنسبة 16.7% من إجمالي العينة، بينما عدد الأفراد العينة الذين من 5 إلى أقل من 10 سنوات فهم 19 فرداً أي بنسبة 63.3%، أما الأفراد الذين من 10 إلى أقل من 15 سنة فهما 2 فرداً أي بنسبة 6.7%، أما الأفراد الذين تجاوزت خبرتهم أكثر من 15 سنة فكان عددهم 13.3% من إجمالي العينة.

شكل (03-06) توزيع العينة حسب متغير الخبرة

جدول (03-11) توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة

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



المصدر: من إعداد الطالبة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	5	16.7%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	19	63.3%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	2	6.7%
أكثر من 15 سنة	4	13.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي

من خلال هذا العنصر سوف نحاول عرض ووصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2، 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (موافق، محايد، غير موافق) وعليه يساوي طول الفئة $0.66 = 3/2$.

جدول (03-12) 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: إعداد الطالبة

الفرع الأول: عرض نتائج (الجزائر والمراجعة الدولية)

جدول (03-13): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول

المحور الأول							
الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	
				التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	
3	موافق	0.724	2.40	4	10	16	1-تواكب التشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة في الجزائر التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية.
				13.3	33.3	53.3	
1	موافق	0.183	2.97	–	1	29	2 –أصبح من الضروري تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.
				–	3,3	96.7	
2	موافق	0.504	2.77	1	5	24	3-في حال توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون ذلك كمؤشر لانفتاحها على الاقتصاد الدولي.
				3.3	16.7	80	
موافق		0.324 4	2.7111	الم - متوسط العام			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS 20

نلاحظ من خلال الجدول بان اعلى رتبة كانت للفقرة الثانية (02) وحيث بلغ المتوسط الحسابي (2.97) والانحراف المعياري (0.183) والتي كانت تتعلق بضرورة تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي. أما بالنسبة لتأييد فلقد وصلت إلى (99%) والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط الحسابي على قيمة المتغير والتي تساوي 3.

وكما تحصلت الفقرة الأولى وتتعلق بتواكب التشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة في الجزائر التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية أدنى متوسط حسابي بـ (2.40) وبلغ الانحراف المعياري (0.724) بنسبة لتأييد بلغت (80%).

مناقشة النتائج

نلاحظ من خلال الجدول بأن المراجعة الدولية في الجزائر تلعب دورا مهما من خلال محاولتها لمواكبة مجال والتكيف معها، وهذا ما لاحظناه في أسئلة الاستبيان في الاتجاه الموافق وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير المتوسط الحسابي العام للإجابات إلى (2.7111) والانحراف المعياري العام إلى (0.3244)، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- تواكب التشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة في الجزائر التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية(عرض وتحليل الاستبيان)

- أصبح من الضروري تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.

- في حال توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون ذلك كمؤشر لانفتاحها على الاقتصاد الدولي.

الفرع الثاني: عرض نتائج (معايير المراجعة الدولية)

جدول(14-03): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني

المحور الثاني							المرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق		
التكرار	التكرار	التكرار													
النسبة	النسبة	النسبة													
1-تساعد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية.	29	1	-	2.93	0.365	موافق	1								
	96.7	3.3	-												
2-تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع مستوى العمل المهني للمراجع.	25	5	-	2.83	0.379	موافق	2								
	83.3	16.7	-												
3-تعتبر معايير المراجعة الدولية الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر.	19	9	2	2.57	0.626	موافق	6								
	63.3	30	6.7												
4-معايير المراجعة الدولية هي أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات مراجعة الحسابات.	24	6	-	2.80	0.407	موافق	3								
	80	20	-												
5-معايير المراجعة الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول.	24	4	2	2.73	0.583	موافق	4								
	80	13.3	6.7												
6-هناك ارتباط وثيق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية من حيث التطبيق.	21	7	2	2.63	0.615	موافق	5								
	70	23.3	6.7												
7-معايير المراجعة الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج للتعديلات.	4	18	8	1.87	0.629	محايد	7								
	13.3	60	26.7												
الم - متوسط العام												موافق		0.5903	2.6221

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS 20

نلاحظ من الجدول ان اعلى متوسط دان للعفرة رقم (01) بمتوسط حسابي بلغ (2.93) وانحراف معياري

بلغ(0.365) والتي تنص على: تساعد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية. وبنسبة تأييد كانت

(97.66%).

وفي حين نالت الفقرة(07) على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (0.629) والمتعلقة ب: معايير المراجعة الدولية وفقا لآخر إصدار مثالية ولا تحتاج للتعديلات. بنسبة تأييد بلغت(62.33%).

مناقشة النتائج

من خلال الجدول نلاحظ بأن معايير المراجعة الدولية تساهم في تحسين الأداء ورفع من مستوى العمل المهني للمراجع وذلك باعتبارها الحل الأمثل ، وذلك لأن معظم الأسئلة كانت في الاتجاه الموافق، وهذا ما لوحظ من خلال وجهة نظرا أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي العام للإجابات(2.6221) والانحراف المعياري العام (0.5903)، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- تساعد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية.
 - تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع مستوى العمل المهني للمراجع.
 - تعتبر معايير المراجعة الدولية الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر.
 - معايير المراجعة الدولية هي أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات مراجعة الحسابات.
 - معايير المراجعة الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول.
 - هناك ارتباط وثيق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية من حيث التطبيق.
- في حين رأى المستجوبين فيما يخص الفقرة (07) التي تتعلق بمعايير المراجعة الدولية وفقا لآخر إصدار مثالية ولا تحتاج للتعديلات والتي كانت في الاتجاه المحايد.

الفرع الثالث: عرض نتائج (مراجع الحسابات في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية)

جدول(03-15): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث

الترتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق
---------	---------	-------------------	-----------------	-----------	-------	-------

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)

المحور الثالث	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1- هل تختلف ممارسة المراجعة في الجزائر عن الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية.	20	7	3	2.57	0.679	موافق
	66.7	23.3	10			
2- إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية.	26	2	2	2.80	0.551	موافق
	86.7	6.7	6.7			
3- معايير مراجعة الحسابات هي الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر ولدى مراجعوا الحسابات.	25	5	-	2.83	0.379	موافق
	83.3	16.7	-			
4- تعتبر معايير المراجعة الدولية الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مراجعوا الحسابات.	23	3	4	2.63	0.718	موافق
	76.7	10	13.3			
الم - متوسط العام			2.7075	0.7882	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS 20

نلاحظ من الجدول أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (03) بمتوسط حسابي والذي بلغ (2.83) وانحراف معياري بـ (0.379) والتي نصت على أن: معايير مراجعة الحسابات هي الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر ولدى مراجعوا الحسابات. وبالنسبة للتأييد وصلت إلى (94.33%). وفي حين حازت الفقرة (01) على أدنى متوسط وبلغ (2.57) وانحراف معياري بـ (0.679) والمتعلقة بـ: هل تختلف ممارسة المراجعة في الجزائر عن الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية. وبالنسبة تتأييد تصل إلى (66.85%).

مناقشة النتائج

من خلال الجدول نلاحظ بأن مراجع الحسابات يعتمد على معايير المراجعة الدولية باعتبارها الركيزة الأساسية ، وذلك لأن معظم الأسئلة كانت في الاتجاه الموافق، وهذا ما لوحظ من خلال وجهة نظرا أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي العام للإجابات (2.7075) والانحراف المعياري العام (0.7882)، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- هل تختلف ممارسة المراجعة في الجزائر عن الممارسة وفق معايير المراجعة الدولية.
- إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية.

- معايير مراجعة الحسابات هي الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر ولدى مراجعوا الحسابات.
- تعتبر معايير المراجعة الدولية الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مراجعوا الحسابات.

الخلاصة

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة أكاديميين ومختصين في هذا المجال والإجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 20، تم التوصل إلى جملة نتائج ساهمت في شكل كبير في مدى أهمية معايير المراجعة الدولية بالنسبة للمهنيين، ومن أهمها :

- باعتبار معايير المراجعة الدولية الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر؛
- تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع أداء العمل المهني وذلك من خلال تطبيق لهاته المعايير ولو جزئيا.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية

تمهيد:

إن معايير المراجعة الدولية بشكلها التي أصدرها مجمع المحاسبين الأمريكيين تتصف بالعمومية في معانيها، ولذلك فإنها تمثل الإطار العام الذي يوضح الأساسيات التي يجب أن تتوفر في المراجع وفي خطوات العمل الميداني وفي تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وإن تعرض هذه المعايير للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفاصيل قد جعل لها قبولاً عاماً على المستوى الدولي؛

ويتم تطبيق معايير المراجعة الدولية للمراجعة عند مراجعة البيانات المالية وعند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالمياً. من هذا المنطلق، وبناء عليه قسم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية؛

المبحث الثاني: عرض معايير المراجعة الدولية.

المبحث الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية

تعتبر معايير المراجعة الدولية من المقومات الأساسية لمهنة المراجعة، بشرط أن تكون دقيقة وواضحة، فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب.

ولإثارة هذه المحاور، قسمنا هذا المبحث إلى خمسة مطالب: يتضمن الأول مفهوم معايير المراجعة الدولية ونشأتها، والثاني يلخص أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية وأما الثالث عن كيفية صدور هذه المعايير.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة معايير المراجعة الدولية.

تعتبر معايير المراجعة الدولية بمثابة مفاهيم أساسية للمراجعة يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من أن مستوى أدائه المهني يتفق مع مستويات الأداء التي تلقى قبولاً عاماً بين الأعضاء.

الفرع الأول: مفهوم معايير لمراجعة الدولية.

أولاً: المعنى اللغوي.

وهو عبارة عن نموذج متحقق (أو متصور) لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فيقال: عاير بين المكيالين؛ أن امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما. وعاير المكيال والميزان؛ أي امتحنه لمعرفة صحته¹.

الفرع الثاني: المعنى الاصطلاحي

عرفت على أنها نموذج أو مثال يوضح القواعد العامة لأداء عملية مراجعة الحسابات، موضوع بواسطة المنظمات المهنية أو العرف المهني أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء بحيث يحدد الأهداف ويحدد أساليب تحقيقها، وهي تمثل ما على المراجع إتباعه².

ولقد عرفت معايير المراجعة على أنها قواعد عامة وأنماط يجب أن يحتذي بها المراجع عند أداء عمله ولا يجوز له مخالفتها³.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار الكنوز المعرفية العلمية، الأردن، 2009، ص264.

² نفس المرجع السابق، ص265.

³ محمد الفيومي محمد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص293.

وكما عرفت معايير المراجعة على أنها قواعد أساسية مرشدة للعمل ينبغي على مراجع الحسابات الالتزام بها عند قيامه بأداء عمله حيث تهتم المعايير بقياس دقة أداء أعمال المراجعة، والأهداف التي يجب تحقيقها من عملية المراجعة¹.

الفرع الثاني: نشأة معايير المراجعة الدولية

كانت المحاولات لوضع معايير موحدة دولية قد بدأت مع بداية "القرن العشرين"، حيث عقد المؤتمر الأول في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1904، وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك التاريخ؛ لقد كان الدافع الأساس لوضع معايير المراجعة هو نتيجة للدعاوي المتزايدة التي كان يرفعها المتضررون على المراجعين، منذ أزمة الكساد العالمي خلال الثلاثينيات من القرن العشرين. ومنذ ذلك التاريخ بدأت الدراسات والأبحاث المختلفة في مجالات مهنة مراجعة الحسابات، وتقديم الاقتراحات الخاصة بمعايير متفق عليها للأداء المهني، وكان السبق في هذا المجال للجنة إجراءات مراجعة الحسابات بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فقد أصدرت في عام 1947 كتيب بعنوان توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة مراجعة الحسابات مغزاها العام المتفق عليه ومجالها، وقد اعتمد أعضاء الجمع هذه المقترحات عام 1948، ومنذ ذلك التاريخ أصبح هناك معايير المراجعة متفق عليها².

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير المراجعة المتعارف عليه"³. وفي 7 أكتوبر 1977 تم تأسيس إتحاد المحاسبين الدولي بموجب اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة⁴.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية

سندرج في هذا المطلب الأهمية التي ترمي إليها معايير المراجعة الدولية وأهدافها وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: أهمية معايير المراجعة الدولية

لمعايير المراجعة الدولية فوائد عديدة، بشرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارفا عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري، ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم. وحتى تتحقق لهذه المعايير الفوائد المرجوة منها، فإنه يلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر، وإخضاعها للتحسين

¹ أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 216.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 260.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط 2، مرجع سبق ذكره، ص 75.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 95.

والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة، ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى¹.

ولقد حدد Moonitz سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير المراجعة الدولية ووضعها محل التطبيق والالتزام²:

- وجود مجموعة من المعايير المراجعة الدولية والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة الموجودين في بلدان ثقة مبررة برأي المراجع، وعن طريق إضفاء الثقة في المصدقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكن المراجع من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عليها؛
- إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف تفرض الحصول على تلك العوائد التي تنبع من وجود معايير دولية للمحاسبة عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك بها والالتزام بها؛
- أن المعايير الدولية للمراجعة سوف توفر حوافز إضافية على تحسين وتوسيع مجموعة المعايير الدولية للمحاسبة؛
- أن المعايير الدولية للمراجعة عن طريق إضافة جوانب القوة إلى المعايير الدولية للمحاسبة سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية؛
- أن وجود معايير دولية للمراجعة سوف تساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ولا سيما في المجالات والمناطق التي في طريقها للتطور والتنمية؛
- أن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للمراجعة وتلك المجموعة ستكون ذات فائدة لها؛
- أن المراجعة الفعلية والتي تتسم بالمصدقية تعتبر ضرورية في كافة المجالات التي خلالها يكون هناك فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير)، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصدقية تتعاضد في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية كما أنها تتسم بكثير من الاختلافات سواء في الثقافة النظم الاقتصادية

¹ حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 280، 282.

والسياسية والحدود الجغرافية... إلخ، لذلك فإن المعايير الدولية للمراجعة تعتبر من هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرها في البيئة المحلية.

الفرع الثاني: أهداف معايير المراجعة الدولية

يمكن حصر بعض الأهداف المتوخاة من وضع معايير المراجعة وهذا حسب ما أورده Pascal Simons وذلك فيمايلي¹:

- إن وجود مثل هذه المعايير يكون بمثابة المرشد العام للمراجع أثناء عمله؛
 - تكون مفيدة للجهات المختصة والمعنية في أي نزاع قد يعرض عليها فيما يخص تقصير أو إهمال المراجع؛
 - تعمل على تحديد الكيفية التي يتم بواسطتها ممارسة مهنة المراجعة؛
 - تحدد نوعية العمل الواجب القيام به طرف المراجع؛
 - تحدد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بعملية الفحص.
- وكما يوجد أهداف أخرى لمعايير المراجعة الدولية وتتمثل فيمايلي²:
- أن تكون مرشدا "للقضاء"، وذلك في الحالات التي ينسب فيها "التقصير" أو الإهمال لأحد المراجعين؛
 - أن تكون مرشدا ومعينا للقائمين بالتدريس وللراغبين في دراسة مهنة مراجعة الحسابات؛
 - أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره؛
 - أن تكون أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات مراجعة الحسابات لمختلف الجهات؛
 - أن تكون وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع الحسابات بعد القيام بعملية مراجعة الحسابات.

المطلب الثالث: كيفية صدور معايير المراجعة الدولية

إن أهمية وضع المعايير الدولية للمراجعة لم يكن إلا طريقا لفسح المجال أمام التوحيد الدولي وتسهيل المعاملات وأبعاد كل ما كان له علاقة بالعوائق الدولية في التعاملات، وهذا ما يشمل المراجعة في النطاق الأول الذي تقدمت دراساته مع الدراسات المحاسبية.

¹ كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 15.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 267.

وبسبب التغيرات العالمية و حدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة نشأت الحاجة إلى وضع معايير المراجعة الدولية وتوضع معايير المراجعة الدولية IAS من خلال مناقشات أعضاء دول مختلفة مشتركين في مشروع وضع المعايير المراجعة الدولية، وتصدر معايير المراجعة الدولية بواسطة لجنة ممارسات المراجعة الدولية IAPC المنبثقة عن المجمع المحاسبين الدولي IFAC¹.

الفرع الأول: الهيئات المكلفة بإعداد معايير المراجعة الدولية

أولاً: الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

لقد سبق وجود الاتحاد الدولي للمحاسبين العديد من المنظمات الدولية التي لعبت دوراً أساسياً في وجود هذا الاتحاد بداية من عام 1904م، عندما وجد أول مؤتمر دولي للحسابات بهدف عام هو زيادة تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين من دول مختلفة، ثم جاء المؤتمر الدولي العاشر المنعقد في سبتمبر 1972م، والذي كان ذا مجهود مثمر باتجاه توحيد المعايير بهدف إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب². وفي عام 1977 تم تأسيس المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة ويضم في عضويته 155 عضواً ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب³. وينفذ برنامج عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية⁴:

1. لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة المراجعة (المحاسبة القانونية)

بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

2. لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الإتحاد.

3. لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي

تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

4. لجنة القطاع العام: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته

المحاسبية بما في ذلك:

¹ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، ط1، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص84.

² محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص281.

³ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص110.

⁴ نفس المرجع السابق، ص111.

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي؛
- وضع البرامج لتشجيع البحث التعليمي؛
- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين الأعضاء المنظمات والجهات الأخرى المهمة.

ثانيا: لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس IFAC، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة المراجعة الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة الدولية ابتداء من سنة 1994 أعضاء من 13 دولة. إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات ووصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى ومن ثمة تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لإبداء المنظمات الأعضاء آرائهم ومن ثمة تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الإنجليزية¹.

¹ بن أعمارة منصور، حولي محمد، مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS- IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، جامعة سعد دحلب البلدية الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 9.

الفرع الثاني: إصدار معايير المراجعة الدولية

يراعى عند صدور معايير المراجعة الدولية الآتي¹:

- أنه طالما أن المعايير المراجعة الوطنية تختلف من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير المراجعة الوطنية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام دولياً، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- أن اللجنة عندما تضع معايير المراجعة الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:
- فحص القوائم المالية الربع السنوية؛
- اختبار القوائم المالية؛
- تجميع القوائم المالية؛
- أن معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها؛
- يمكن لمراجع الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير المراجعة الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف المراجعة، ولكن عليه أن يقدم التبريرات لذلك؛
- القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وأن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك؛
- تصدر لجنة ممارسة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمراجع الحسابات في تطبيق معايير المراجعة الدولية من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، هذه الإصدارات لا تحل محل معايير المراجعة الدولية وليس لها نفس سلطة المعايير؛
- عادة تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للمراجعة:
- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها؛

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية -، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص 156، 158.

- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
- تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وأراء الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بصياغة المعيار؛
- بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

المبحث الثاني: عرض معايير المراجعة الدولية

سوف يتم إلقاء الضوء في هذا المبحث على معرفة المجموعة الثانية والمجموعة الثالثة لمعايير المراجعة الدولية وذكر أهم معاييرها وفي المطلب الأخير تم التعرض فيه على هيكل تبويب المعايير .

المطلب الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات

سوف نقوم في هذا المطلب بعرض أهم المعايير المتعلقة بالمجموعة الثانية

الفرع الأول: IAS 200 الهدف والمبادئ التي تحكم مراجعة البيانات المالية

وينص هذا المعيار على أن الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المراجع من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف، وأن المراجعة تتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية، وأن المبادئ الأخلاقية التي تحكم مسؤوليات المراجع المهنية هي:

- الاستقلالية؛
- الكرامة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة؛
- السرية؛
- السلوك المهني والمستوى العلمي والتكنولوجي¹.

الفرع الثاني: IAS 210 شروط التكاليف بالمراجعة

من الواجب اتفاق أطراف عملية المراجعة على شروط التكاليف بهذه العملية في كتاب التكاليف أو في أي صورة مناسبة تمثل شكلاً من أشكال العقود، بقصد مساعدة المراجع في إعداد كتاب التكاليف المتعلق بمراجعة البيانات المالية، وتكمن أهمية كتاب التكاليف في أنه يوثق ويؤكد موافقة المراجع على تعيينه وعلى هدف نطاق المراجعة ومدى مسؤوليات المراجع تجاه الزبون وعلى شكل أية تقارير، وتختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من زبون إلى آخر، إلا أنه عموماً يتضمن مايلي:

- الهدف من عملية المراجعة؛
- مسؤوليات الإدارة حول البيانات المالية؛

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

- الاطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال المراجعة؛
- نطاق عملية المراجعة؛
- شكل التقارير أو وسائل إيصال نتائج المراجعة؛
- حقيقة أن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تكمن في بقاء بعض الأخطاء أو التحريفات غير مكتشفة¹.

الفرع الثالث: IAS 220 رقابة الجودة لأعمال المراجعة

- تضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة المراجعة* تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو الممارسات الوطنية المناسبة، بحيث يتم وضعها على مستويين هما:
- مستوى مكتب المراجعة؛
 - مستوى كل عملية مراجعة على حدا².

الفرع الرابع: IAS 240 مسؤولية المراجع في اعتبار الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية

- ويلقى هذا المعيار الضوء على ضرورة الانتباه والتأكد من مخاطر احتواء البيانات المالية على معلومات جوهرية غير صحيحة ناتجة عن غش أو خطأ³.
- ولقد عرف الغش بأنه الانحرافات المعتمدة، وأن الخطأ غير معتمد وأن الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف الغش والخطأ، وذلك من خلال وضع نظام محاسبي ورقابي يفيان بالغرض وفي حالة اكتشاف أو الشك بوجود الغش والخطأ من قبل المراجع فعليه التوسع في إجراءاته المرجعية وتقديم تقارير للإدارة، لمستعملي البيانات المالية المعتمدين على تقرير المراجع والسلطات المشرفة⁴.

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 183، 184.

* مؤسسة المراجعة تعني إما الشركاء في المؤسسة الذين يقدمون خدمات المراجعة أو المهني المنفرد الذي يقدم هذه الخدمات حسب ملائمة الحالة ويكمن دورها في التأكد من أن كافة أعمال المراجعة تمت حسب المعايير المراجعة الدولية.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره؛ ص 42.

³ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 177.

⁴ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

المطلب الثاني: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

الفرع الأول: IAS 300 التخطيط لمراجعة البيانات المالية

إذ على المراجع التخطيط عملية المراجعة لكي يتم إنجاز المراجعة بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات المراجعة المتوقعة وتوقيتها ومداهها، ويخطط المراجع لتأدية عملية المراجعة بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويساعد التخطيط الملائم لعملية المراجعة المراجع على:

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وإن المشاكل المحتملة قد شخّصت، وأن العمل يتم إنجازها بسرعة؛
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين؛
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعين الآخرين والخبراء؛
- الحصول على أدلة مراجعة كافية؛
- تجنب سوء تفاهم العميل¹.

الفرع الثاني: IAS 315 فهم المؤسسة وبيئتها وتقييم مخاطر البيانات الخاصة بالمادية

- يجب على المراجع الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية بما يكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الأخطاء وبما يكفي لتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة وذلك من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر التالية:
- استفسارات من الإدارة آخريين داخل المؤسسة أو من المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة أو خبراء التقييم؛
 - الإجراءات التحليلية؛
 - الملاحظة والتفتيش؛
 - ملاحظة الأنشطة وعمليات المؤسسة؛
 - فحص المستندات والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية؛
 - قراءة التقارير التي تعدّها الإدارة؛
 - زيارة لمقر المؤسسة ومرافق المصنع؛

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 242.

- متابعة أية تغيرات في المعلومات الخاصة بالمؤسسة وبيئتها التي حصل عليها المراجع في فترات سابقة؛
- مناقشة فريق العمل بحساسية البيانات المالية للمؤسسة لأخطاء الجوهرية (تبادل المعلومات)؛
- فهم طبيعة المؤسسة (عملياتها، ملكيتها؛ أنواع الاستثمارات، كيفية التحويل، ...)
- فهم أهداف وإستراتيجيات المؤسسة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك التي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛
- فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بالمراجعة¹.

الفرع الثالث: IAS 320 الأهمية النسبية في المراجعة

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة، وبالتالي فإن الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة².

ومن الممكن أن يتغير تقدير المراجع لمدى الأهمية النسبية في بداية التخطيط لعملية المراجعة عنه في نهايته أو أثناءه، وذلك نتيجة تغير الظروف أو تغير معرفة المراجع بعمل المؤسسة بسبب عملية المراجعة³.

الفرع الرابع: IAS 402 اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية⁴

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بإنجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب)، وفي هذه الحالة فإن بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية لعميل، وقد تؤثر على هيكل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به.

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 193.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة الجزء الأول، جامعة عين شمس، مصر، 2004، ص 677.

³ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 194.

⁴ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة الجزء الثاني، جامعة عين شمس، مصر، 2004، ص 205، 207.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية

بالتالي على المراجع تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية المراجعة، وذلك بمراعاة:

- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية؛
- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية؛
- تأكيدات القوائم المالية الهامة، والتي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية والمخاطر الملازمة المرتبطة بالتأكدات؛
- مدى تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية؛
- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية؛
- قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية

ولقد أصدرت لجنة ممارسات المراجعة الدولية مجموعة من المعايير في فترات زمنية متتابة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الإتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطها بمراحل عملية المراجعة ونعرض فيما يلي هيكل تبويب المعايير.

الجدول (02-03) معايير المراجعة الدولية

التبويب	المجموعة الأولى: المجموعة وعنوان المعيار
199-1	أمور تمهيدية
120	الإطار الدولي لعمليات التأكيد
299-200	المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات Responsibilities
200	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية
210	شروط التكليف بالمراجعة
220	رقابة الجودة لأعمال المراجعة
220(المعدل)	رقابة الجودة لتدقيق المعلومات المالية التاريخية
230	التوثيق
240	مسؤولية المراجع في اعتبار الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية
260	الاتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة
499-300	المجموعة الثالثة: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
300	التخطيط لمراجعة البيانات المالية
315	فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر البيانات الخاصة بالمادية

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية

320	الأهمية النسبية في المراجعة
330	إجراءات المراجع في الاستجابة للمخاطر المقيمة
402	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
599-500	المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات Evidence
500	أدلة الإثبات
501	أدلة الإثبات - اعتبارات إضافية لبنود محددة
505	المصادقات الخارجية
510	التكاليف بمراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	المعاينة في المراجعة وإجراءات الاختبارات - الانتقائية الأخرى
540	مراجعة التقديرات المحاسبية
545	تدقيق قياسات و إفصاحات القيمة العادلة
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	استمرارية المنشأة
580	إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل)
699-600	المجموعة السادسة: الاستفادة من عمل آخرين Usingwork Of Others
600	الاستفادة من عمل مراجع آخر
610	مراعاة عمل المراجعة الداخلية
620	الاستفادة من عمل الخبير
799-700	المجموعة السابعة: نتائج المراجعة وتقاريرها Audit Conclusion and Reporting
700	تقرير المراجع حول البيانات المالية
700(المعدل)	تقرير المراجع المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض التام
701	التعديلات على تقرير المراجع المستقل
710	الأرقام المقارنة
720	المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة
899-800	المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة Specialized Areas
800	تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة
1100-1000	المجموعة العاشرة: البيانات الدولية لمهنة المراجعة
1000	إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف
1004	العلاقة بين المشرفين على المصارف والمراجعين الخارجيين
1005	اعتبارات خاصة عند مراجعة المنشآت الصغيرة
1006	مراجعة البيانات المالية للبنوك
1010	اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية
1012	تدقيق الأدوات المالية المشتقة
1013	التجارة الإلكترونية - الأثر في تدقيق البيانات المالية
1014	تقديم التقارير من قبل المراجعين حول الامتثال للمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية

المعايير الدولية لعمليات المراجعة	2699-2000
عمليات مراجعة البيانات المالية	2400
المعايير الدولية لعمليات التأكيد	3699-3000
تنطبق على جميع عمليات التأكيد	3399-3000
عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية	3000(المعدل)
المعايير المحددة موضوع البحث	3699-3400
فحص المعلومات المالية المستقبلية	3400
الخدمات ذات العلاقة	4699-4000
عمليات أداء الإجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية	4400
عمليات إعداد المعلومات المالية	4410

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2009.

الخلاصة:

معايير المراجعة الدولية عبارة عن مرجع لوضع القوانين والأنظمة والإجراءات موضوعة من قبل الدول أو الجمعيات المهنية أو الهيئة المخولة لقياس نوعية العمل المنجز من طرف المراجع، وإن وجود مثل هذه المعايير من أجل الحفاظ على قياس موحد لعمل مراجع المستقل المحايد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة المراجعة الثقة والكرامة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، هذه المعايير تعبر عن مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم.

الفطرس

الصفحة	الفهرس
(أ- د)	المقدمة العامة.....
1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات ومراجع الحسابات في الجزائر.....
2	تمهيد الفصل.....
3	المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة.....
3	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة وتعريفها.....
8	المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها.....
10	المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة.....
13	المطلب الرابع: معايير المراجعة وأنواعها.....
19	المبحث الثاني: أساسيات حول مراجع الحسابات في الجزائر.....
19	المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر.....
21	المطلب الثاني: تعريف مراجع الحسابات.....
22	المطلب الثالث: شروط الالتحاق بمهنة مراجع الحسابات.....
23	المبحث الثالث: الإطار القانوني لمراجع الحسابات في الجزائر.....
23	المطلب الأول: تعيين وموانع التعيين مراجع الحسابات.....
24	المطلب الثاني: حقوق وواجبات مراجع الحسابات.....
26	المطلب الثالث: مسؤوليات وأتعاب مراجع الحسابات.....
27	المطلب الرابع: مهام وإنهاء مهام مراجع الحسابات.....
29	خلاصة.....
30	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية.....
31	تمهيد الفصل.....
32	المبحث الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية.....
32	المطلب الأول: مفهوم ونشأة معايير المراجعة الدولية.....
33	المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية.....
35	المطلب الثالث: كيفية صدور معايير المراجعة الدولية.....
40	المبحث الثاني: عرض معايير المراجعة الدولية.....
40	المطلب الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات.....
42	المطلب الثاني: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.....
44	المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية.....
47	الخلاصة.....
48	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية(عرض وتحليل الاستبيان).....
49	تمهيد الفصل.....
50	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.....

50	المطلب الأول: بيانات الدراسة.....
50	المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.....
53	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية.....
53	المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.....
56	المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي.....
62	الخلاصة.....
64	الخاتمة.....
67	قائمة المراجع.....

01. تمهيد:

تلعب المراجعة دورا هاما في تحقيق تقدم ونمو كل من الوحدات الاقتصادية والمجتمع لما تضفيه من ثقة المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون الوحدة، ولتحقيق هذه الثقة يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص مؤهل وعلى درجة عالية من الخبرة والكفاءة التي تمكنه من جمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تساعد على تكوين رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة والتقييم، وحتى تزداد ثقة المجتمع في مهنة المراجعة لابد وأن يقوم بهذه العملية أشخاص يتمتعون بالإستقلالية والموضوعية، فاستقلالية المراجع هي حجر الزاوية في إضفاء الثقة في المعلومات وبالتالي هي التي تخلق الطلب على خدمات المراجعة؛

ومن ناحية أخرى يجب على أن يكون مراجع الحسابات على دراية بالعديد من الإصدارات المهنية الحديثة والتي تناولت بعض المجالات غير التقليدية لمراجعة الحسابات؛

وتعتبر معايير المراجعة الدولية من المقومات الأساسية لمهنة المراجعة، بشرط أن تكون دقيقة وواضحة وأن تصاغ في شكل مبادئ عامة يتفق عليها بين أعضاء المنظمة المهنية، وتصدر هذه المعايير عادة عن طريق التشريع أو من قبل المنظمة المهنية، بحيث تكون ملزمة للجميع ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة؛

02. الإشكالية:

ومما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر عند أدائهم لمهامهم بمعايير المراجعة الدولية؟
ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة وأهميتها؟
- من هو مراجع الحسابات؟
- ما المقصود بمعايير المراجعة الدولية، وأين تكمن أهدافها؟
- هل تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع مستوى العمل المهني للمراجع؟ .

03. الفرضيات

- يمكن تعريفها أنها عملية فحص انتقادي وهي أداة مستقلة تتصف بالحيادية، وتكمن أهميتها في إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية ؛
- مراجع الحسابات هو عبارة عن شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية لإبداء رأيه الفني المحايد؛

- معايير المراجعة الدولية هي عبارة عن قواعد أساسية يجب على المراجع أن يحتذي بها، وتكمن أهميتها بأنها مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها؛

- نعم تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع مستوى العمل المهني للمراجع.

04. أسباب اختيار الموضوع :

وتم اختيار الموضوع للدوافع الذاتية والموضوعية التالية:

الدوافع الذاتية: وتتمثل في

- الاهتمام الشخصي بالموضوع وهذا نظرا لارتباطه بمجال التخصص؛

- الرغبة في الاطلاع والميول في دراسة معايير المراجعة الدولية؛

- قلة الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع.

الدوافع الموضوعية: وتتمثل في

- محاولة الإسهام في إثراء هذا المجال من الدراسة؛

- مدى تلاؤمه مع التخصص.

05. أهمية الموضوع:

وتعود إلى معرفة التطور التاريخي لمهنة مراجعة وكذا معايير المراجعة الدولية التي تقوم بتوحيد مهنة مراجع الحسابات على النطاق الدولي عن طريق تحديد نوعية العمل الواجب القيام به عن طريق تطبيق هاته المعايير.

06. أهداف الموضوع:

والهدف من اختيار الموضوع هو اكتساب معارف جديدة وكذا التعمق في مهنة مراجع الحسابات وكذا معايير المراجعة الدولية ومعرفة العراقيل التي قد تمس مراجعي الحسابات عند التزامهم بهذه المعايير.

07. الدراسات السابقة:

■ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة

(حالة الجزائر) ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدينة،

2008.

وتدور الإشكالية البحث حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر.

قسم الباحث الموضوع إلى ثلاثة فصول، فكان الأول كمدخل مفاهيمي للمراجعة، أما الثاني لمعايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية مع مقارنة مع الإثنين، أما الثالث فتناول فيه إسقاط للمعايير العامة على المعايير الدولية.

أما بالنسبة إلى ما توصل إليه الباحث فهو يتمثل في أن نجاح المراجع في تأدية الرجوع إلى آرائه الفنية المحايدة، يتوقف على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة، وهذا بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

■ مريم لودية، آفاق تطوير مراجعة الحسابات في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية(دراسة حالة: شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م الوادي)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د، جامعة الوادي، 2012.

وتدور إشكالية البحث حول إمكانية توافق معايير مراجعة الحسابات في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

قسمت الباحثة الموضوع إلى أربعة فصول، فكان الأول عن عموميات حول المراجعة، أما الثاني الإجراءات(الجوانب) العلمية لمراجعة الحسابات، أما الثالث فتناول دراسة مقارنة لمراجعة الحسابات في الجزائر مع معايير الدولية، أما فيما يخص الأخير فهي عبارة عن دراسة حالة شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م. أما بالنسبة إلى ما توصلت إليه الباحثة فهو يتمثل في أن هناك بعض الجوانب كانت تقف أمام تطبيق تلك المعايير الدولية من خلال عدم توفر الجو الملائم لهذا التطبيق.

08. الإطار الزمني والمكاني:

في الإطار الزمني قد شملت هذه الدراسة أهم المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة على مستوى الجزائر وكذا على الصعيد الدولي، أما في الإطار المكاني تعلقت هذه الدراسة بالجزائر، كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان، والذي مس عينة من ذوي الاختصاص.

09. المنهج المستخدم:

في هذه الدراسة أعتمد على المنهج الوصفي التحليلي ، ذلك لأنه المنهج المناسب في الدراسة والذي يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد وكذا القيام بتحليل والتفسير بشكل علمي منظم؛ وكذا على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي لكل من المراجعة ومراجع الحسابات في الفصل الأول.

10. صعوبات الدراسة:

ويمكن حصرها في:

- النقص الكبير في المراجع التي ترتبط مباشرة بشخص مراجع الحسابات، بل جل الكتب المتوفرة تتطرق للمراجعة بصفة عامة؛
- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع؛
- ضيق الوقت في التوسع في هذا الموضوع.

11. تقسيمات الموضوع:

للإجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته والوصول إلى إبراز أهميته وتحقيق لأهدافه تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث ضم فصلين نظريين والفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية.

الفصل الأول: تناول الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات في الجزائر وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول مدخل إلى المراجعة، والثاني أساسيات حول مراجع الحسابات في الجزائر، أما المبحث الثالث فهو الإطار القانوني لمراجع الحسابات في الجزائر.

الفصل الثاني: بعنوان الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول ماهية معايير المراجعة الدولية، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض معايير المراجعة الدولية.

الفصل الثالث: تناول دراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان) وتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة، والثاني نتائج الدراسة الميدانية.

وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

المقدمة

ملاحق

الملحق 02

الملحق 01

مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية

-دراسة ميدانية-

تناولت هذه الدراسة بالتحليل والمناقشة التي تبين مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، حيث تم التطرق للمراجعة من خلال عرض سريع لنشأتها ومفهومها وتبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها ومختلف الخطوات العملية لإنجازها وكذا على المراجع الحسابات من خلال القوانين والمراسيم، التعرف على معايير المراجعة الدولية من خلال نشأتها ومعرفة أهميتها.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الثانوية والأولية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 30 فردا، وبعد حصر وتجميع البيانات وتفريغها وتحليلها باستخدام برنامج Excel 2007 و SPSS 20. الكلمات المفتاحية:

المراجعة، مراجع الحسابات، معايير المراجعة الدولية.

Abstract

The commitment of Auditors in Algeria International Auditing Standards
-field study-

Dealt with this study, analysis and discussion that shows the commitment of Auditors in Algeria international auditing standards, where it was reviewed by a quick review of the origins and the concept and demonstrate its importance and its objectives and principles and the various practical steps to be completed, as well as the auditor of accounts through laws and decrees to address, identify the international auditing standards During its inception and know its importance.

I have been using descriptive analytical approach in conducting the study through the collection of data from secondary and primary sources and obtained through the distribution of questionnaires to a sample of the study population's 30 members, and after the inventory and data collection and discharged and analyzed using the program Excel 2007 And SPSS 20 .

Key words:

Auditing, Auditor, international auditing standards.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر

بمعايير المراجعة الدولية

دراسة ميدانية -

تحت إشراف الأستاذ:

بلقاسم بن خليفة

إعداد الطالبة

كوثر مياسي

لجنة المناقشة

أستاذ مساعد أ

أستاذ مساعد أ

أستاذ محاضر أ

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

بغداد بنين

بلقاسم بن خليفة

الأزهر عزه

السنة الجامعية: 2015/2014

إهداء

في البداية أشكر الله عز و جل على كل النعم التي أنعمني بها و على كل النجاحات التي توصلت إليها.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾ { الإسراء 22-23 }

إلى التي حملتني وهنا وبكت من أجلي في صمت إلى التي أهدتها الحياة التعب والحرمان، فأهدتني الدفء والحنان إلى التي خصها الله بالشرف الرفيع والعز المنيع، إلى التي يورقها الخوف من فشلي، إلى التي ضحت وفتحت لي أبواب النجاح وكانت بدعائها في الليل والنهار سر نجاحي، إلى التي تحمل أحلى الكلمات في الوجود، إلى التي أرجو أن أكون قد نلت رضاها، إليك يا أغلى شيء في الوجود، وإلى التي رافقتني دعواتها دائما إلى التي لو أفيت عمري لأرضيها لما وفيت حقها، إلى التي تشجعني، وكانت العين التي تحرصني وكانت أول قلب يخفق لنجاحي، إليك أمي العزيزة حفظك الله.

إلى من شق طريق نجاحي إلى رمز العطاء، إلى من تعب وضحي من أجل وصولي إلى هذه المرحلة إلى الذي علمني معنى التعب والشقاء وضحى من أجلي، إلى الذي سهل لي طريق العلم والمعرفة وعلمني الصبر والثبات، إلى من كان عرق جبينه منير دربي، إلى من ساندني وكان شمعة تحترق لتضيء طريقي إلى من أكن له كل مشاعر التقدير والاحترام والعرفان إلى من كافح وناضل من أجل نجاحي، إلى الذي كان نجاحي له قبل أن يكون لي إليك أبي العزيز حفظك الله.
إلى من تطمئن نفسي بوجودهم أخواني وإخوتي خوله وخزانيه ونجيب ومحمد نبيل وعلي.

إلى أختي زكية وزوجها المولدي وابنيهما محمد البشير وعبد الغني وإلى أخي المولدي وزوجته حنان وإلى أخي السعيد وزوجته مروة وإلى الكتكوت الصغير أيمن.

إلى جميع أقاربي عماتي وعمي وإلى خالتي وأخوالي.

كما أتقدم بالشكر والإخلاص للأستاذ الفاضل الذي نصحنا وتعب معنا بن خليفة بلقاسم.

وكما لا أنسى رفيقائي في المشوار الجامعي وخاصة فيروز ولندة

كما أتقدم بأسمى عبارات الامتنان وأروع كلمات التقدير إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل

شكر وعرفان

قال تعالى >> ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي أن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين << سورة النمل الآية 19 .

الحمد لله خالق الكون ومبدع الإنسان والصلاة والسلام على خير الأنام الذي بعث بالرحمة والسلام، وعلى آله الأخيار.

قال صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتوجه بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الفاضل بن خليفة بلقاسم الذي أشرف على هذه الدراسة ولم ييخل عليا بالمعلومات والتوجيهات التي كانت لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل، كما أوحى فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة.

كما نتقدم بالشكر إلى الأخ الفاضل مياسي السعيد الذي لا أنس تعبته معي في إنجاز هذا العمل.

فلهم منا جميعاً خالص الشكر والامتنان وأسمى عبارات التقدير والاحترام.

الجدول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	التطور التاريخي للمراجعة	4
(02-01)	أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	16
(03-02)	معايير المراجعة الدولية	44
(04-03)	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	51
(05-03)	مجالات الإجابة على أسئلة استبيان وأوزانه	52
(06-03)	معامل ألفا كرونباخ	52
(07-03)	توزيع العينة حسب الجنس	53
(08-03)	توزيع العينة حسب العمر	54
(09-03)	توزيع العينة حسب المؤهل	54
(10-03)	توزيع العينة حسب الوظيفة	55
(11-03)	توزيع العينة حسب الخبرة	56
(12 -03)	معايير تحديد الاتجاه	56
(13-03)	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول	57
(14-03)	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني	58
(15-03)	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث	60

الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	ملخص لتعريف المراجعة	(01-01)
53	توزيع العينة حسب متغير الجنس	(02-03)
54	توزيع العينة حسب متغير العمر	(03-03)
54	توزيع العينة حسب متغير المؤهل	(04-03)
55	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	(05-03)
56	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	(06-03)

قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة الأجنبية	الدلالة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المتعارف عليها
GAAP	Generally Accepted Auditing Principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
IAPC	International Auditing Public Corporation	لجنة ممارسة المراجعة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAS	International Accounting Standards	معايير المراجعة الدولية

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب باللغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء، الأردن، 2005.
2. أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007.
3. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
5. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
6. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
7. توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط1، دار ومكتبة الكندي، الأردن، 2014.
8. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، ط1، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
9. حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول المراجعة نظرياً، ط1، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003.
10. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2009.
11. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2008.
12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، ط4، دار وائل، الأردن، 2007.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط2، دار وائل، الأردن، 2004.
14. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية، الأردن، 2009.
15. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
16. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة الجزء الأول، جامعة عين شمس، مصر، 2004.
17. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة الجزء الثاني، جامعة عين شمس، مصر، 2004.
18. عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2000.
19. غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة، الأردن، 2009.
20. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
21. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
22. محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.
23. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
24. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

25. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية -، الدار الجامعية، مصر، 2002.
26. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، ط1، دار الكنوز المعرفية العلمية، عمان، 2009.
27. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014.
28. مولود ديدان، القانون التجاري (القانون في متناول وخدمة الجميع)، دار بلقيس، الجزائر، 2006.
29. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل، الأردن، 2006.
30. وليم توماس، أمروسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريخ، السعودية، 2006.

المذكرات

31. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، شهادة دكتوراه، جامعة سطيف الجزائر، 2012.
32. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتسجيل مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، شهادة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2011.
33. كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.

الجرائد الرسمية:

34. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخ في 01 مارس 1980، العدد 43.
35. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخ في 29 يونيو 2010، العدد 42.
36. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخ في 27 يناير 2011، العدد 07.

ملتقيات:

36. بن أعمارة منصور، حولي محمد، مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية ، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS- IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية:

37. Alain Burlaud, Comptabilité et audit (Manuel & applications), éditions foucher, 2007.
38. KHELASSI REDA, L'AUDIT INTERNE-AUDI OPERATIONNEL, Houma éditions, Alger, 2007.

قائمة المراجع

جدول التكرارات

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	26	86.7	86.7	86.7
Valid أنثى	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 30 سنة	3	10.0	10.0	10.0
من 30 إلى 40 سنة	21	70.0	70.0	80.0
Valid من 40 إلى أقل من 50 سنة	2	6.7	6.7	86.7
أكثر من 50 سنة	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	9	30.0	30.0	30.0
ماجستير	15	50.0	50.0	80.0
Valid دكتوراه	4	13.3	13.3	93.3
شهادة مهنية	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أستاذ جامعي	13	43.3	43.3	43.3
خبير محاسب	1	3.3	3.3	46.7
Valid محافظ الحسابات	14	46.7	46.7	93.3
محاسب معتمد	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الخيرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات	5	16.7	16.7	16.7
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	19	63.3	63.3	80.0
Valid من 10 إلى أقل من 15 سنة	2	6.7	6.7	86.7
أكثر من 15 سنة	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المحور الأول: الجزائر ومراجعة الدولية

س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
Valid محايد	10	33.3	33.3	46.7
موافق	16	53.3	53.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	1	3.3	3.3	3.3
Valid موافق	29	96.7	96.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
Valid محايد	5	16.7	16.7	20.0
موافق	24	80.0	80.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المحور الثاني: معايير المراجعة الدولية

ع1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
Valid موافق	29	96.7	96.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	5	16.7	16.7	16.7
Valid موافق	25	83.3	83.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
Valid محايد	9	30.0	30.0	36.7
موافق	19	63.3	63.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	6	20.0	20.0	20.0
Valid موافق	24	80.0	80.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
Valid محايد	4	13.3	13.3	20.0
موافق	24	80.0	80.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
Valid محايد	7	23.3	23.3	30.0
موافق	21	70.0	70.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	8	26.7	26.7	26.7
Valid محايد	18	60.0	60.0	86.7
موافق	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المحور الثالث: مراجع الحسابات في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية

ص1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	10.0	10.0	10.0
Valid محايد	7	23.3	23.3	33.3
موافق	20	66.7	66.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ص2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
Valid محايد	2	6.7	6.7	13.3
موافق	26	86.7	86.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

3ص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	5	16.7	16.7	16.7
Valid موافق	25	83.3	83.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

4ص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
Valid محايد	3	10.0	10.0	23.3
موافق	23	76.7	76.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Reliability

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

الجزء الأول :

	الجنس	العمر	المؤهل	الوظيفة	الخبرة
N Valid	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0
Mean	1.1333	2.1667	1.9667	2.1667	2.1667
Std. Deviation	.34575	.87428	.85029	1.08543	.87428

Statistics

	س1	س2	س3
N Valid	30	30	30
Missing	0	0	0
Mean	2.40	2.97	2.77
Std. Deviation	.724	.183	.504

Statistics

	ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7
N Valid	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.93	2.83	2.57	2.80	2.73	2.63	1.87
Std. Deviation	.365	.379	.626	.407	.583	.615	.629

		Statistics			
		1ص	2ص	3ص	4ص
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
	Mean	2.57	2.80	2.83	2.63
	Std. Deviation	.679	.551	.379	.718

المتوسط العام للمحاور

Statistics

		F1	F2	F3
N	Valid	30	30	30
	Missing	1	1	0
Mean		2.7111	2.6221	2.7075
Std. Deviation		0.3244	0.5903	0.7882

معامل ألفا كرونباخ

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.700	14