



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية علوم الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

دور لجان المراجعة في تفعيل أداء محافظ الحسابات

تحت إشراف:

أ.د. بالقاسم بن خليفه

إعداد:

رشيد عدوكه

عبد العزيز بن عمر

علي زين

لجنة التقييم:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
فاتح سردوك	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	رئيساً
بالقاسم بن خليفه	أستاذ محاضر	جامعة الوادي	مشرفاً ومقرراً
رياض زلاسي	أستاذ محاضر	جامعة الوادي	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2024/2023



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية علوم الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

دور لجان المراجعة في تفعيل أداء محافظ الحسابات

تحت إشراف:

أ.د. بالقاسم بن خليفه

إعداد:

رشيد عدوكه

عبد العزيز بن عمر

علي زين

لجنة التقييم:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
فاتح سردوك	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	رئيساً
بالقاسم بن خليفه	أستاذ محاضر	جامعة الوادي	مشرفاً ومقرراً
رياض زلاسي	أستاذ محاضر	جامعة الوادي	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ

سورة المجادلة الآية (11)



إهداء

الى أمي وأبي

الى عائلتي الصغيرة

الى أساتذتي

الى زملائي

الى الشموع التي تحترق لتضيء الآخرين

رشيد

إهداء

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على هذا الواجب ووفقنا لإنجاز
هذا العمل.

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه
وبالوالدين إحسانا" ...

إلى الوالدين الحبيين أطل الله عمرهما

أبي الذي وهب لي الصلاح والثبات الذي أحاطني برعايته ودعمه رمز الصبر والكرامة
أطل الله في عمره

أمي التي علمتني الصبر والمثابرة والتحدي وشجعتني على الدراسة دوما دعمها لي رمز
المحبة والإعزاز حفظها الله

إلى أحلى هدية منحها لي الله وأغلى ما أملك في الوجود أخوتي حفظهم الله
إلى نور المحبة زوجتي العزيزة وإلى أولادي: رтил، يوسف، رامي، أحمد حفظهم الله
إلى أصدقاء الدراسة وأساتذتنا الأفاضل وإلى جميع الأهل والأقارب والأحباب

صغيرا وكبيرا أطل الله عمرهما

فمن نسيه قلبي لن ينساه قلبي أبدا.

عبد العزيز

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى واله وصحبه ومن وفى وبعد
أهدي ثمرت هذا الجهد إلى من سعيت دوماً لنيل رضاها، الوالدين الكريمين، أمي وأبي الأعزاء على قلبي اطلال الله في
عمرهما ونفعني بصالح دعاهما امين.
والى الزوجة الكريمة وإلى من حلت بركة وجودهم في حياتي، ومن ملأت ضحكاتهم الجميلة قلبي، اولادي الاعزاء: *عبد
الرحمان *عبد البديع * ريتال * اناييس حفصهم الله وبارك لي فيهم.
والى كل اخوتي واخواتي.
وكما يشرفني ان اهدي هذا العمل العلمي المتواضع الى جميع الاساتذة والدكاترة الكرام واخص بالذكر:
الاستاذ الدكتور: سالمي محمد الدينوري الذي كان دائما يلح عليا لاستكمال شهادة الماستر كباقي زملائي
الاستاذ الدكتور المشرف: بن خليفة بالقاسم صاحب البسمة والخلق العالي والتوجيه السديد.
الاستاذ الدكتور: زين يونس ابن العم الذي لم يخل عليا بالمساعدة والتشجيع المادي والمعنوي.
الدكتور: الحاج احمد فوزي الذي كان له عليا فضل كبير في تحفيزي على الدراسة.
الدكتور: سعيد عمار صديق الطفولة والتخرج في شهادة ليسانس سنة 2001 صاحب العزيمة والاجتهاد قدم لي الكثير.
والى جميع الزملاء والأصدقاء والاحباب.
وجاز الله عنا الجميع خير الجزاء.

علي

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه

ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد..

أولاً وآخرًا الحمد والشكر الله عز وجل على فضله وكرمه ان مدنا بالعون والتوفيق لإتمام هذا العمل

اعترافا بالفضل وتقديرًا للجميل توجه بأسمى معاني التقدير والاحترام والشكر الجزيل الى الأستاذ

الفاضل الدكتور بالقاسم بن خليفه الذي تحمل عناء الاشراف بالتوجيه والنصائح القيمة خلال فترة

انجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل كذلك الى كافة الاساتذة والدكاترة الذين قدموا لنا يد المساعدة، خلال هذه

الفترة، وفي مقدمتهم الأستاذ الدكتور سامي محمد الدينوري والأستاذ الدكتور حميداتو صالح اللذان لم

يخلا علينا بنصائحهما وتوجيهاتهما القيمة.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الأساتذة والدكاترة الفضلاء كل واحد باسمه على تفضلهم

بقبول مناقشة مذكرتنا.

والى كل من ساعدنا من قريب او من بعيد في اتمام هذا العمل وجازاهم الله عنا خير الجزاء.

رشيد، عبد العزيز، علي

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

جاء هدف هذه الدراسة من خلال استعراض أهمية لجان المراجعة وتحليل واختبار مدى مساهمتها في دعم وتعزيز استقلال محافظ الحسابات عن طريق توفير المناخ المناسب لأداء واجبه على أكمل وجه وحمايته من أي ضغوط من جانب إدارة الشركة، ولتحقيق هذه الرسالة أعدنا استبيان وزع على عينة من محافظي الحسابات المزاويلين لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات وأساتذة جامعيين في الاختصاص وبعض المواقع المختصة بالمحاسبة والمراجعة على النت، وقد تضمن الإستبيان الأنشطة التي يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تدعيم استقلال محافظ الحسابات.

الكلمات المفتاحية: لجان المراجعة، استقلالية محافظ الحسابات، مجلس الادارة، عملية المراجعة، تقرير لجنة المراجعة.

Abstract:

The goal of this study was to review the importance of audit committees and analyze and test the extent of their contribution to supporting and enhancing the independence of the bookkeeper by providing the appropriate climate to perform his duty to the fullest extent and protecting him from any pressure from the company's management. To achieve this message, we developed a questionnaire that was distributed to a sample of bookkeepers practicing the profession of accounting and auditing, university professors in the field, and some websites specialized in accounting and auditing on the Internet. The questionnaire included the activities that the audit committee can practice and contribute to strengthening the independence of the bookkeeper.

Keywords: audit committees, independence of the auditor, board of directors, audit process, audit committee report.

الفهارس

فهرس المحتويات

VI	إهداء
IX	شكر وتقدير
VI	ملخص الدراسة
VIII	فهرس المحتويات
X	فهرس الجداول
XI	فهرس الأشكال
XII	مقدمة
الفصل الأول: الجانب النظري للمراجعة ومحافظ الحسابات في الجزائر.	
8	تمهيد:
9	المبحث الأول: عموميات حول للمراجعة
9	المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها التاريخي
11	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة
14	المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة
18	المطلب الرابع: أنواع المراجعة.
21	المبحث الثاني: مدخل حول محافظ الحسابات في الجزائر
22	المطلب الأول: التطور التاريخي لمحافظة الحسابات في الجزائر
28	المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات
29	المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
33	المطلب الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
35	المطلب الخامس: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
40	المطلب السادس: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

الفصل الثاني: لجان المراجعة	
44	تمهيد:
45	المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة.
45	المطلب الأول: تعريف وتطور لجان المراجعة.
52	المطلب الثاني: أهداف لجان المراجعة.
56	المبحث الثاني: تكوين لجان المراجعة ومسؤولياتها.
56	المطلب الأول: تكوين لجان المراجعة وأسباب نشأتها وإطار تنظيمها.
66	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومقومات فعاليتها.
80	خلاصة الفصل:
الفصل الثالث: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	
82	المبحث الأول: منهجية الدراسة - عرض الإستبيان -
82	المطلب الأول: مراحل إعداد الإستبيان والأساليب الإحصائية المعتمدة
85	المطلب الثاني: دراسة ثبات وصدق الاستبيان.
87	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان
87	المطلب الأول: تحليل الإجابات
92	المطلب الثاني: تحليل واختبار الفرضيات
100	الخاتمة
104	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي لمراجعة الحسابات	23
02	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر	37
03	يوضح الفرق بين المسؤوليات لمحافظ الحسابات	40
04	درجات اختبار ليكرت	83
05	قيمة الوسط المرجح ودرجات الرضا لعينة الدراسة	84
06	نتائج اختبار ثبات الاستبيان	85
07	معامل الثبات لمحاول الدراسة	86
08	توزيع عينة الدراسة حسب متغير حسب الفئة العمرية.	87
09	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	88
10	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	89
11	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	90
12	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	91
13	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لاستبيان دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات.	92
14	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الاول	93
15	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الثاني	94
16	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الثالث	96
17	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الرابع	97
18	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الخامس	98

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
87	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية	01
88	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	02
89	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.	03
90	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	04
91	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	05

مقدمة

لقد ظهرت في العالم الغربي مؤخرا انخيارات مالية مفاجئة وحادة في بعض الأحيان، نتجت بسبب فشل بعض الشركات بالتقيد بالأعراف وأساليب الضبط لعملياتها، وكان لهذه الانخيارات انعكاسات سلبية على الحياة التجارية والمالية في البلد الذي حصلت فيه، كما كان لهذه الانخيارات نتائج سلبية أيضا على الهيئات الإدارية في هذه الشركات وأعضاء مجالس إدارتها من حيث تحميلهم مباشرة المسؤولية الشخصية لفشل مؤسساتهم.

كما أفرزت الأزمات والمتغيرات الاقتصادية المعاصرة التي يموج بها العالم، كثيرا من القضايا، والتي باتت موضع اهتمام دولي متنامي، ومن أبرز تلك القضايا انخيار العديد من الشركات العالمية الكبرى، وأهمها شركة انرون Enron الأمريكية، وشركة ورلدكوم World Com، والتي هزت الاقتصاد الأمريكي بشدة وما نجم عنها من خسارة المساهمين لأموالهم، ولم تكن فضيحة هذه الشركات آخر الفضائح، والتي أعقبها تداعيات عديدة في سوق المال، تجلت في الفساد المحاسبي والإداري، وضعف آليات الرقابة على أنشطة المؤسسات المالية.

كل ذلك أدى إلى ظهور لجان المراجعة في الشركات، لمساعدة مجالس الإدارة على الالتزام والوفاء بمسؤوليتها الإشرافية، وكذلك لدعم استقلال محافظ الحسابات وتحديد أعباءه ومراجعة القوائم المالية والتقارير للتأكد من جودة المعلومات الواردة بها.

وتعتبر لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، والمملكة المتحدة، وأستراليا، وغيرها من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها، نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي، والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلال عملية المراجعة، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل الشركات المساهمة العاملة بها.

وباعتبار أن لجان المراجعة تعتبر قناة اتصال بين الإدارة والمراجعين، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى توفير وزيادة فرص احتمال تنفيذ إدارة المنظمة للاقتراحات الملائمة التي يقدمها المراجع وما يستتبعه ذلك من تحسين جودة الأداء المهني.

ولقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة، لغرض زيادة مصداقية، وموثوقية، القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا، للقيام بمهامها المنوطة بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية محافظ الحسابات، فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.

1- إشكالية الدراسة:

مما سبق يمكن اعتماد الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم لجان المراجعة في تفعيل أداء محافظ الحسابات؟
انطلاقاً من هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات التالية:

2-الأسئلة الفرعية:

انطلاقاً من هذا السياق يمكن طرح التساؤلات التالية:

- ما المقصود بلجان المراجعة؟
- كيف يتم اختيار أعضاء لجنة المراجعة؟
- ما هو دور لجنة المراجعة في اختيار محافظ الحسابات؟
- هل تؤثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وتعزيز استقلاليته؟
- هل تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات؟
- هل افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات؟

3-فرضيات الدراسة:

وللإجابة على هذه لأسئلة نطرح هذه الفرضيات:

- إن اختيار أعضاء لجنة المراجعة لا يكون بواسطة مجلس الإدارة وقد يكونوا من خارج الشركة ولديهم خبرات تأهلهم لذلك مما يزيد من استقلالية محافظ الحسابات.
- يؤدي قيام لجنة المراجعة باختيار محافظ الحسابات وتحديد أتعابه وعزله الى التقليل من ضغط الإدارة عليه في حالة اصداره تقرير متحفظ.
- تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مع محافظ الحسابات بدون حضور إدارة الشركة مما يزيد من استقلالية محافظ الحسابات.
- يراعى تغيير أعضاء لجنة المراجعة في نهاية كل مدة محددة مع عدم إعطاء أي ضمانات للتجديد التلقائي لضمان كفاءة وفعالية أداء اللجنة مما يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات.
- قيام لجنة المراجعة بنشر تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في رفع جودة تقرير محافظ الحسابات.

4-أهداف الدراسة:

يمكن حصر أهداف الدراسة فيما يلي:

- القاء الضوء على المهام الرئيسية للجان المراجعة في المؤسسات.
- التعرف على دور لجنة المراجعة في اختيار وتعيين وعزل محافظ الحسابات.

-مدى التزام مجلس الادارة بتوصيات واقتراحات لجنة المراجعة التي تدعم استقلالية محافظ الحسابات.

5-أهمية الدراسة:

أن مهمة لجان المراجعة في تعزيز مصداقية تقرير محافظ الحسابات من بين المواضيع الأكثر اهتماما من طرف مستخدمي القوائم المالية للكيان الاقتصادي، الملاك والمساهمين في المشروع، وكل من له علاقة به حيث أن هذه القوائم هي مقدمات لمعلومات مالية ومحاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم المالية، وبالتالي فان دور لجان المراجعة في تفعيل أداء محافظ الحسابات تؤثر على جودة ومصداقية التقارير المقدمة للمستفيدين.

6-مبررات اختيار الموضوع:

أسباب اختيار موضوع دراسة " دور لجان المراجعة في تفعيل أداء محافظ الحسابات " لأسباب عدة يمكن حصرها في:

أ-الأسباب الموضوعية:

-تزايد أهمية وضرورة انشاء لجان المراجعة في المؤسسات من أجل الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات.
-تسليط الضوء على عمل لجان المراجعة باعتبار أن عملهم مهم بالنسبة لمجلس الادارة وأصحاب المصالح.

ب-الأسباب الذاتية:

-الرغبة في اثراء المعلومات حول لجان المراجعة وعلاقتها بمحافظ الحسابات.
-الميول الشخصي في معالجة الدراسة وارتباطها بالتخصص.

7-حدود الدراسة:

تكتفي هذه الدراسة في تناول لجان المراجعة كإحدى الآليات والوسائل التي تؤدي الى تدعيم استقلال محافظ الحسابات.

8-المنهج المتبع:

سنعتمد في الدراسة على المنهج الوصفي باعتباره الأقرب إلى سرد كل الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات ودور لجان المراجعة في تفعيل أدائه وأيضا المنهج الاحصائي عن طريق تطوير استبيان نيين كل ما يتعلق بدور لجان المراجعة في اختيار ومتابعة محافظ الحسابات.

9-الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى:

محمد جلاب: دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات "دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية". 2016/2015 مذكرة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس.

تناولت هذه الدراسة لجان المراجعة ودورها في تفعيل حوكمة الشركات باعتبار أنه تم اعتمادها لإيجاد الحلول لمشاكل الشركات والأسواق، وهذا نتيجة للاهتزازات والإفلاس الذي عرفته العديد من الشركات في العالم، بسبب عدم احترام أخلاقيات المهنة، ولقد تطرقت الدراسة إلى الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات وعلاقتها بلجان المراجعة. وتمكن الباحث من خلال الدراسة من التوصل إلى النتائج التالية:

أن لجان المراجعة تساهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال الخصائص التي تتوفر فيها، كما يمكنها ذلك من تحقيق النشاطات التي تقوم بها والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، وتوصل أيضا إلى أنه لا يوجد في البنك نظام حوكمة فعال ولا يوجد إطار قانوني فعال لحوكمة الشركات، وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة تدعيم استقلالية اللجنة وزيادة أعضائها واجتماعاتها بشكل يؤدي إلى تفعيل نظام الحوكمة في البنوك.

الدراسة الثانية:

دارسة (حمدان ومشتهى، 2010) بعنوان "علاقة خصائص لجنة التدقيق بنوع تقرير مدقق الحسابات". هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين إمكانية تسلم الشركة لتقرير مراجعة نظيف وخصائص لجنة المراجعة في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة عمان مستفيدا من دليل الحوكمة المؤسسية الصادر عن هيئة الأوراق المالية الأردنية من شركات القطاع الصناعي خلال الفترة 2001-2006 وقد تم تحليل بيانات الدراسة من خلال نموذج الانحدار المتعدد، وأظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي لكل من حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضاء اللجنة على تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

الدراسة الثالثة:

(دارسة السعودي 2007) بعنوان: "العوامل المؤثرة في قرار اختيار وتغيير المدقق الخارجي في الشركات المساهمة الأردنية من وجهة نظر لجان التدقيق" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في قرارات لجان التدقيق عند اختيارها أو تغييرها للمحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة الأردنية والتطورات التي تنشأ عن حدوث هذا النوع من التغيير حيث صممت استبانة مكونة من 35 فقرة موجهة إلى رؤساء وأعضاء لجان

التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وعددهم 344 يعملون جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية التي أفصحت عن وجود لجان مراجعة فيها.

وتتلخص نتائجها في:

أ- أن للجان التدقيق دورا فاعلا في تنفيذ المهمات المطلوبة منها من قبل مجلس الإدارة بالجزء الذي يخص اختيار أو تغيير المحاسب القانوني وذلك اعتمادا على النتائج المنطقية المبنية على إجابات لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ب- تركز لجان التدقيق في عملية انتقائها للمحاسب القانوني مواكبته للتطورات العلمية الجديدة وليس على الاعتماد على الخبرة الطويلة في مجال التدقيق في مكاتب التدقيق.

ج- بينت الدراسة على أن الصلاحيات الممنوحة للجنة التدقيق التي تتمثل في سهولة وصولها واتصالها مع المحاسبين القانونيين وعقد اجتماعات منفصلة عن الإدارة من العوامل التي تؤثر في قرار اختيار أو تغيير المحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

د- أظهرت الدراسة أن وجود استقلالية لدي المحاسبين القانونيين تمكنهم من التدقيق الأمثل للشركات المساهمة العامة الأردنية، وضمان الحماية للمستثمرين، وذلك ينعكس إيجابا على استقلالية لجان التدقيق.

10- صعوبات الدراسة:

- هناك عدة صعوبات، لكن لم تكن في الجانب النظري، نظرا لوجود عدة مواضيع وكتب لها علاقة بالبحث، منها ما هو موجود بالمكتبة الجامعية من كتب ومذكرات وكذا المجالات الرسمية عبر النت، إضافة إلى الملتقيات العلمية أما الصعوبات التي واجهتنا في الجانب التطبيقي فكانت في عدم وجود قوانين وتنظيمات تلزم المؤسسات بضرورة انشاء لجان المراجعة.

11- هيكل الدراسة:

تبعاً للأهداف المرجوة من الدراسة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات التي تم طرحها، فقد تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وخاتمة وثلاثة فصول حسب المنهجية التالية:

- الفصل الأول: الجانب النظري للمراجعة ومحافظ الحسابات في الجزائر والذي قسمناه الى مبحثين وهما
كما يلي:

- المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
- المبحث الثاني: مدخل حول محافظ الحسابات في الجزائر
- الفصل الثاني: مدخل الى لجان المراجعة وقسم بدوره الى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة
- المبحث الثاني: تكوين لجان المراجعة ومسؤولياتها
- الفصل الثالث: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وقسم أيضا الى مبحثين وهما:
 - المبحث الأول: منهجية الدراسة – عرض الإستبيان-
 - المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان

الفصل الأول

الجانب النظري للمراجعة ومحافظ

الحسابات في الجزائر.

تمهيد

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

المبحث الثاني: مدخل حول محافظ الحسابات في الجزائر.

تمهيد:

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

وكأي علم من العلوم فالتدقيق يقوم على مجموعة من الخصائص والمبادئ التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه محافظ الحسابات أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها. بغية شرح هذه المفاهيم، تم تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين كما يلي:

يتناول المبحث الأول عموميات حول المراجعة بدءا من التطور التاريخي لها ومفهومها وأهدافها وأهميتها ومبادئ وفروض المراجعة، وكذلك أنواع ومعايير المراجعة. يتعرض المبحث الثاني إلى ماهية محافظ الحسابات في الجزائر بدءا بتطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وتعريفه وشروط ممارسة المهنة وحقوقه وواجباته وكذلك مهام ومسؤوليات والتعيين وموانعه وإنهاء مهام محافظ الحسابات.

المبحث الاول: عموميات حول للمراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ماهي عليه الان كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها، الامر الذي زاد من صعوبة مراقبة تسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية.

المطلب الاول: تعريف المراجعة وتطورها التاريخي

أولا: تعريف المراجعة

تعددت تعريف المراجعة نظرا لتعدد زوايا معالجتها ولكنها تشترك في الاهداف وسنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة.

عرفت المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الاطراف المعنية".¹

وعرفت الجمعية المحاسبية الامريكية...المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الاطراف المعنية".² والتدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني.³

والمراجعة أيضا: "هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".⁴

كما أنها: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام للقواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 19

² محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 09.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2004 ص. 20.

⁴ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص 11.

الموجودات والوضع المالية ونتائج المؤسسة.¹ إن عرض مراحل تطور المراجعة وفق التقسيم الموالي سيكشف بدون شك الاسباب الكامنة وراء مختلف التغيرات التي توالى عبر العصور، ويبين أهم السمات التي تميز كل مرحلة.

ثانيا: التطور التاريخي للمراجعة

I: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م

إن التدقيق قديم قدم الانسان في صراعه مع الطبيعة وقد جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم.

فالتدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والاختفاء، بالتالي صحتها، فكلمة "AUDIT" التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع.²

II: الفترة ما بين 1500م-1850م

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعللى ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الاخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.³

III: الفترة ما بين 1850م-1950م

أصبح المجال مفتوحا حتى تبرز كمهنة لا يستهان بها، وقد ساعد ذلك ظهور القوانين، وقد عزز ذلك بظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات ففي نهاية هذه الفترة أصبح المدققون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية كدليل إضافي على دقة العمليات. أما بالنسبة للأهداف الرئيسية للتدقيق يمكن اختصارها في النقاط التالية:

¹ يونسى طريق، دحماني يوسري، دور المراجعة الداخلية في مراقبة حسابات الخزينة، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015 ص 8.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 6.

³ أمينة معمر، دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013-2014 ص 10.

- اكتشاف الغش والخطأ.
- إكتشاف ومنع الاخطاء الفنية.
- اكتشاف الاخطاء في المبادئ المحاسبية.

IV . الفترة من 1950م إلى يومنا هذا.

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الاحصائية في التدقيق.

كما أصبح الهدف الاساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحيد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للشركة والنتائج المسجلة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة

اولا: أهمية المراجعة.

تعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الاموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من المراجعة نذكر:

1-مسيرو المؤسسات: يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الاهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

2-المساهمون ومالك المؤسسة: يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

-قدرة تسيير المسؤولين الاستغلال الجيد والامثل للأموال المستثمرة قبل

-الالتزام بقرارات جديدة؛

-الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الاقل الحد من انتشارها.

3-الدائنون والموردون: إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة

ومتعامليلها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو إتجاهها.¹

¹ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص. 22

4-العاملين: من المهم للعاملين الاطمئنان إلى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالي وذلك من أجل الاطمئنان على نصيبهم في الارباح، واستمرار تواجدهم بالعمل نتيجة كفاءتهم التي تؤدي إلى استمرار النشاط الاقتصادي للوحدة أو المنظمة.

5 -الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الاجل، وماذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

6-البنوك ومؤسسات الاقراض الاخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ الشركات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الاخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة الشركات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة.¹

7-الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها الشركات في العديد من الاغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة. وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

-يساعد في وضع القرارات الادارية السليمة؛

-يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛ -يساعد مدققي الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى الشركات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسهم للحصول على رأس المال.²

ثانيا: أهداف المراجعة.

التطور في أهداف المراجعة صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها، في السابق عندما كانت شركات الاعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطا كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المراجع يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الاطراف الاخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الادارة للمؤسسة.

¹ أمينة معمر، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة

وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011 ص 10-11.

1- الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الاصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا. حيث إن المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2- الملكية والمديونية: تعمل المراجعة من خلال التأكد إن كل عناصر الاصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، وبذلك تعمل على تأكيد صدق حقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3- الشمول أو الكمال: بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الاحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة إلى الشمولية، ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة إلى ضرورة تقييم الاحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق احتلاك التثبيتات أو تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الاتي: ¹

-تقليل فرص ارتكاب الاخطاء والغش.

-الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

-ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- العرض والافصاح: تسعى الاطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الاخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم والمبادئ المحاسبية.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص - ص 16-17

إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6-إبداء رأي في: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي في محاييد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام لها، لذلك ينبغي على هذه الاخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

-التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.

-مراقبة عناصر الأصول.

-مراقبة عناصر الخصوم.

-التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

-التأكد من التسجيل السليم لكل الاعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.

-محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والمؤسسة ككل.

-تقييم الاهداف والخطط.

-تقييم الهيكل التنظيمي¹.

المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة

أولاً: مبادئ المراجعة

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم عملية التدقيق، ومراجعة الحسابات تقوم على عدة مبادئ وهذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية المراجعة وهي:

1 -المبادئ المرتبطة بمركز الفحص والتحقق:

تتمثل هذه المبادئ في مايلي:

أ- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يقصد بهذا المبدأ المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.

¹ الدكتور فاتح سردوك، محاضرات مقياس المراجعة المحاسبية والمالية، 2022/2021، ص 29.28.27.26

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: وحسب هذا المبدأ فإن الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المنشأة سواء الرئيسية أو الفرعية، إضافة إلى مختلف التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم والتقارير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والاستناد إلى العدد الكافي من أدلة وقرائن الإثبات التي تدعم أري المراجع وتأييده، خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبيا.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية، نظار لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مراجع الحسابات عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والخوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

أ- مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير، يعتبر مبدأ الاتصال من أهم مبادئ ركن التقرير نظرا لأن تقارير مراجع الحسابات تعتبر الاتصال الوحيد بين مراجع الحسابات والمساهمين.

ب- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف المنشأة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها. ينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والدفاتر والسجلات.

ج- مبدأ الإنصاف: حسب هذا المبدأ فإنه يجب أن تكون محتويات وعناصر تقرير مراجع الحسابات منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمنشأة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.

د- مبدأ السببية: ينص مبدأ السببية على أنه يجب أن يشتمل تقرير مراجع الحسابات على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به، وأن توضع الاقتراحات وفقا لجملة من الأسباب الموضوعية.

بصفة عامة فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المبادئ العامة للمراجعة، وأكد على أن يلتزم بها المراجع أثناء أدائه لمهامه وهي:

- الاستقلالية - الأمانة - الموضوعية - الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة - السرية - السلوك المهني - المعايير الفنية.

ثانيا: فروض المراجعة

يدعم الممارسة العملية للمراجعة أساسا نظريا يقوم على مجموعة من الفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها. يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتتمثل فروض المراجعة فيما يلي:

1- قابلية البيانات للفحص:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصادقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملائمة المعلومات
- قابلية الفحص
- عدم التحيز في التسجيل
- قابلية القياس الكمي

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والادارة:

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والادارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمدته بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.¹

¹ مرزاق آمال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،

جامعة بسكرة، 2003، ص. 5-6

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير مادية:

إن هذه الفرضية تساعد المراجع في تحديد مجال المراجعة وعدم توسيع اختباره باقتصاره على الأخطاء المادية فقط، كما أنها لا تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء غير المادية، ذلك لأن مسؤوليته محدودة بالأخطاء المادية فقط، لكن هذا ال يعني أن الأخطاء غير المادية والتي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته، خاصة إذا كانت عملية الفحص غير كافية، لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المراجع عند قيامه بمهمته.¹

4-وجود نظام كاف وسليم للرقابة الداخلية:

ضمانا لحسن سير العمل داخل المنشأة تم وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان سير السياسات الإدارية وفقا للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي، ومن وسائله تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات.²

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذا يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.³

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل:

تستمد هذه الفرضية من أحد المبادئ المحاسبية الذي هو "استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل" وإذا اتضح لمراجع الحسابات أن مسيري المؤسسة يديرونها بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية سليم فيفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح.

7-مراجع الحسابات يقوم فقط بإبداء الرأي على البيانات المالية:

يفترض في المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة بإبداء رأيه فقط عن مدى صحة القوائم المالية وسالمتها وصدقها، بتطبيقه للمبادئ المحاسبية.

¹ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص. 28

² حسين محمد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014، ص 8.

³ مرزاق آمال، مرجع سبق ذكره، ص. 6

8- فرض التزامات على مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه:

وهذا يعني أن الالتزامات التي يكلف بها مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه والعمل الذي طلب منه، فالالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات المراجعة المتعارف عليها¹.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة.

1- من حيث القائم بعملية المراجعة

وتنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى نوعين أساسيين هما: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية².

أ- المراجعة الداخلية:

هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد بداخل المؤسسة، ولها حرية الحكم والاستقلالية في التصرف، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

أما عن الاهداف الاساسية والتي تسهر عليها المراجعة الداخلية فهي تتمثل في:

* التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية؛

* التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛

* انسجام العمليات واحترامها للقوانين؛

* فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ب - المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.

من حيث حتمية المراجعة:

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض الشركات، كشركة المساهمة وعدم

إلزاميتها لشركات أخرى وسنميز نوعين من المراجعة هي:

¹ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² نفس المرجع السابق، ص 30-31.

أ- **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، أي تتميز بوجود عنصر الإلزام والجبر ويمكن الجزاء على المخالفين لا حكامها، وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا للقواعد والنصوص الاجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الاحكام القانونية.

ب- المراجعة الاختيارية:

في حقيقة الامر إن مراجعة الحسابات الاختيارية يرجع قرار القيام بها إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المصلحة فيه، وبناء على ذلك فان عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الاشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة.

2- من حيث نطاق المراجعة:

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو التالي:¹

أ- **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي في محايد.

ب- **المراجعة الجزئية:** تعتبر المراجعة الجزئية من بين الانواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود، كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وتبعاً لما سبق أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

* وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة

* إبراء ذمة المراجع من القصور والاهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه.

3- من حيث مدى الفحص أو جمع الاختبارات:

وتنقسم إلى نوعين هما:

أ- **المراجعة الشاملة:** وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ ان هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي إستخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

ب- **المراجعة الاختبارية:** في هذا النوع يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل حيث يقوم بإختبار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات المجتمع التي تم إختيار

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص. 30

هذا الجزء منها، ونجده خاصة عند القيام بمراجعة المؤسسات ذات الحجم الكبير وذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة والتي تصعب فيها المراجعة الشاملة.¹

5- من حيث توقيت عملية المراجعة

هناك نوعان من المراجعة من حيث توقيت عمليتهما وهي: المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة.

1- **المراجعة النهائية:** في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله واقتفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة اسم "مراجعة الميزانية"²

2- **المراجعة المستمرة:** هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف، على المؤسسة كما يسهل ويسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وانتظام العمل بالنسبة للمراجع والتقليل من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجع.

فبمقتضى قانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته 35 التي تنص على أنه:

"يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يتطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها..."

فهذه المادة تنص على أن عمل المراجع والذي هو محافظ الحسابات يقوم بعمله بصفة مستمرة.

¹ يونسى طريق، دحماني يوسري، مرجع سبق ذكره، ص. 206

² شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص - ص. 22-22

المبحث الثاني: مدخل حول محافظ الحسابات في الجزائر

لقد شهد العالم تطورا كبيرا في المجال الإقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية، الاجتماعية والإقتصادية التي شهدتها خلال القرن الماضي، فكانت هذه التحولات مباشرة على المحيط الإقتصادي والاجتماعي، للمؤسسات الإقتصادية، ونتيجة لهذه التحولات عرفت البيئة المحيطة بالمؤسسة تغيرات هائلة ارتسمت في الحاجات المتزايدة والمتعددة لأفراد هذا المحيط وللمؤسسة لإلتخاذ القرارات السليمة، لتحقيق ذلك استوجب التكيف والتأقلم مع هذه المتغيرات، فعرفت المؤسسات تطورات كبيرة من حيث شكلها وطبيعة نشاطات وأساليب تسييرها، فظهر هناك أنواع مختلفة للمؤسسات من شركات مساهمة إلى شركات متعددة الجنسيات وشركات إفتراضية، وظهر كذلك سياسات مختلفة للمؤسسات من توسع وإندماج ولقد ترتب على هذا التنوع في حجم المؤسسات إلى ظهور ما يسمى " بالملكية الغائبة " أي انفصال رؤوس الأموال عن إدارة وتسيير الشركات، الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة الملحة لنوع من الرقابة للحفاظ على أموال المالكين من جهة، وإضفاء نوع من الثقة مع مختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة.

من هنا جاءت فكرة البحث عن أداة بديلة تكون خارجة عن الأجهزة الداخلية للشركة وتخضع إلى تنظيم آخر يضمن لها تلك الإستقلالية في المراقبة، فكان ميلاد مهنة محافظة الحسابات ثمرة جهد طويل من رجالات القضاء والفقهاء على حد سواء.

وسعيا إلى تحقيق الغاية المرجوة من هذا الجهاز الرقابي، حرص المشرع على التنظيم المحكم لمهنة محافظ الحسابات من خلال جملة النصوص القانونية المنظمة لها، وعليه كان أول قانون قام بتنظيم مهنة محافظ الحسابات هو الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم والمتضمن القانون التجاري¹، مع الإشارة إلى أن هذا القانون تضمن بعض المواد التي تنظم مهنة وعمل مندوب الحسابات داخل بعض أنواع الشركات التجارية بصفة خاصة، وهي شركات المساهمة والتوصية بالأسهم.

وبقيت مهنة محافظ الحسابات منظمة في القانون التجاري المعدل والمتمم، ليتدارك فيما بعد المشرع الأهمية التي تحتلها مهنة محافظة الحسابات في حياة الشركات والهيئات على إختلاف أنواعها وتشكيلاتها وحتى نشاطها، ليفرد لها أول قانون مخصص ينظم هذه المهنة من جميع النواحي والجوانب هو القانون رقم 91-08²، حيث تضمنت المواد الخاصة بمهنة مندوب الحسابات كإيفيات تعيين المندوب ومن يحق لهم ممارسة هذه المهنة وسلم

¹ الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل

1993، ج ر 27، الصادرة في 27 أبريل 1993.

² القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 20 الصادرة بتاريخ الفاتح مايو 1991.

أتعاب هذا الجهاز وعزله، والمهام التي يقوم بها إضافة إلى حقوقه وإلتزاماته، كما تبع هذا القانون جملة من المراسيم التنفيذية والقرارات والمقررات المفسرة والموضحة للمواد القانونية المبهمة والمعقدة، وفي أحيان أخرى حتى المبينة الكيفيات تطبيق بعض المواد في بعض أنواع الشركات.

وأخذ هذا القانون في التطبيق والسريان على مهنة محافظ الحسابات إلى أن عاد المشرع من جديد وقام بإعادة تنظيم هذه المهنة كلياً وبصفة جذرية بواسطة قانون آخر ألغى سابقه، وذلك من خلال القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق هو الآخر بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹.

وتتلور أهمية هذا المبحث من خلال الدور الفعال والمهم الذي يقوم به محافظ الحسابات في الإقتصاد من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه على أعمال الشركات التي يجبرها القانون على تعيين محافظ الحسابات، والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية، ونظراً لذلك نجد مهنة محافظ الحسابات قد أحاطتها جل التشريعات والقوانين في العديد من الدول، سواء من حيث الممارسة الميدانية أو من حيث المسؤوليات التي تقع على عاتق من يمارسها.

وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من جميع جوانبها، بداية من ممارسة المهنة وتعيينه لدى الهيئة أو المنشأة التي يراقبها إلى غاية نهاية عمله بها، ومحاولة إظهار دوره في هذه الأخيرة، والوقوف على أسباب قيام المسؤولية تجاه محافظ الحسابات والآثار المترتبة عليها.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحافظة الحسابات في الجزائر

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي شكل منظم إلا بعد إختراع الأرقام وإختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا إن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ إن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق لتلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فالمراجعة ترجع إلى حكومات قدماء مصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المراجع في ذلك الوقت يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر

¹ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها، ذلك مستورد جدول تميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة كالاتي¹:

جدول رقم (01): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاينة السارقين على إختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة البنوك، المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990 إلى يومنا هذا	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: سارة ميسي، مرجع سبق ذكره ، ص 04.

لقد مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعدة مراحل نوجزها في الآتي:

* مرحلة الأولى من 1969 إلى 1980:

بقيت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعد الإستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969 إلى أن صدر المرسوم رقم 69 - 107 المؤرخ 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 الذي جاء بمهنة لأول مرة في الجزائر حيث جاءت المادة 39 من هذا القانون على أن يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مراجعين للحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي

¹ سارة ميسي، مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

الدكتوراه، تبسة، 2018-2019، ص 03

والتجاري وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حسابات وتحليل حالة أصولها وخصومها.¹

ولقد حددت مهام وإلتزامات المراجعين الخارجيين فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1973/11/01 حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل: المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية المختلطة،² وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة:

- مراقبون عامون للمالية - مراقبوا المالية - مفتشون ماليون - موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية.

واعتبر محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه كالآتي:

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات مالية وإقتصادية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة.

- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشفات التقديرية للمؤسسة.

- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الإنعكاسات الإقتصادية.³

* مرحلة الثانية من 1980 إلى 1988:

أبرز ما كان فيها إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الذي نتج عنه إرتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وضعف التحكم في النظام المحاسبي، كان على لمشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلافات التي تفرزها أساليب المتبناة في 1980/03/01 حيث ألغى هذا القانون المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وضمها المرسوم رقم 70-173 المذكور أعلاه الخاص.

- صدر القانون 50-08 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظم هذه المهنة تتمثل في مجلس محاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وضمها المرسوم 70-173 المذكور أعلاه الخاص بمحافظه الحسابات، حيث نصت المادة 05 من قانون 80-

¹ شريقي عمر (2012، 2011) التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراة، سطيف، جامعة سطيف 1، صفحة 114

² صديقي مسعود (2004) نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية (أطروحة دكتوراة) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، صفحة 245.

³ آمال بن يخلف (2002، 2001) المراجعة الخارجية في الجزائر (شهادة الماجستير) كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، صفحة 30.

05 على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وإنتظامها ونزاهتها¹.

* المرحلة الثالثة من 1988 إلى 1990:

اتخذت محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى آخر من خلال إعادة تنظيم مهامها ومبادئها الأساسية وذلك بعد صدور قانون 88 - 01 المؤرخ في 12/01/1988 متضمن قانون توجيه مؤسسات العمومية الإقتصادية، حيث حرر هذا القانون مؤسسات العمومية الإقتصادية من جميع العوائق الإدارية والبيروقراطية التي كانت تتخبط فيها في الماضي، أن إعادة تنظيم لمهنة مراقبه تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الإعتبار للمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.

وقد تم تخصيص مهنة محافظ الحسابات بمهمتين جديدتين:

- ممارسة هذه المهنة من طرف المهنيين مستقلين للمراجعة القانونية.

- عدم التدخل في التسيير.

إن إعادة الإعتبار لمهنة محافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة التدابير القانونية في تنظيم وتأطير المهنة، تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وقد ضم المهن 3 في نظام واحد².

* المرحلة الرابعة من 1990 إلى 1999:

وفي بعد صدرت مجموعة من النصوص التشريعية والقانونية نظام للضبط المهنة محافظة الحسابات منها أهمها:

- قانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد لدى المؤسسات التجارية بما فيها مؤسسة رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري.
- مرسوم تنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين المحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضبط اختصاصه وقواعد عمله.

- القرار المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأسباب التي تمنح المحافظين الحسابات عن المهام العادية لهم محدد من تعرف القانون وسن شروط وأسس منها

¹ زينب عون (2015، 2014) (الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة (شهادة ماستر) كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، صفحة 21-22.

² تطورات مهنة محافظ الحسابات وفقا لتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة التدقيق (شهادة ماستر) (2014 - 2015) وائل عبد اللاوي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الوادي جامعة الشهيد حمة لخضر، صفحة 23.

عدد الساعات المخصصة لمحافظة في إطار المهام العادية كما حددت كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناء على تقديم بيانات أتعاب.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري مراكز البحث العلمي والتنمية هيئات الضمان الاجتماعي المؤسسة العمومية الغير مستقلة ويتم تعيين محافظة الحسابات من بين مسجلين في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- مؤرخ في 1999/03/24 يتطلب الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميادين المحاسبي والمالي، هو الذي يحول الحق في ممارسة مهنة محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد والتي حددها اللجنة الخاصة، وكل التدريبات المهنية يتم تنظيمها الإحتراف بها وفق الطرق التي يحددها مجلس النقابة الوطنية ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ماورد في هذا المقرر.

إن هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات في الجزائر، وكيفية تعيين محافظ الحسابات والإجازات وشهادات وتحديد أتعابهم، وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، ويمكن قول أن هذه المرحلة أعطت الأبعاد الحقيقية للمهنة محافظة الحسابات والصورة الشاملة لها¹.

* المرحلة الخامسة من 1999 إلى 2010 إلى يومنا هذا:

صدرت عدة قوانين وقرارات أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والذي تعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقلها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمحافظة الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ولعل هذه القرارات والقوانين أهمها مايلي:

القانون 01-10 مؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: حيث حدد هذا القانون شروط لممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد²، والذي جاء كمسيرة لتبني الجزائر عديد الإصلاحات المتعلقة بالحيط الإقتصادي، وتجدر الإشارة إلى أن القانون 01-10 الذي ألغى عمل بقانون 08-91 جاء بعدد التغييرات منها ما يلي:

إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، وإنشاء اللجان التالية:

¹ الأهر عزة (2018-12-14) التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الجزائر بين التحديات والطموح، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية . الصفحات 3-4

² الجريدة الرسمية (2010-06-29) القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد (الجمهورية الجزائرية) -

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية.

- الواجبات المهنية.

- لجنة الإعتماد.

- لجنة التكوين.

كما تم إنشاء الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتظم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

كما تم الفصل بين المهام الثلاثة بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:

* المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

* الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

* المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن أجل تفسير وشرح محتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع لمجموعة من المراسيم التنفيذية وهي:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27/01/2011 ويحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة

الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 ويتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16/02/2011 والمحدد لكيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ

الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم في حالة الاختلاف¹.

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة

من مهنة الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين².

¹ فايز سايح (2011) مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي

المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية ISA- IFRS، البلدة جامعة سعد دحلب، صفحة 5.

² القانون 10-01 (2013)، المتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات،

والمحاسبين المعتمدين، العدد رقم 03، الجزائر الجريدة الرسمية، صفحة 1.

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالشركات وخصوصا شركات المساهمة نظرا للمهمة التي أوكلها له القانون وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد والاستقلالية التامة حول النتائج المتوصل إليها. توجد لمحافظ الحسابات عدة مصطلحات كمراقب الحسابات، مفوض المراقبة، قاضي التقييم، مراجع الحسابات، أو المراجع الخارجي أو المدقق الخارجي وسنحاول تقديم بعض التعاريف له كما يأتي:

-التعريف الأول: عرفه القانون رقم 10-01 المؤرخ في رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال المادة 22 منه على أنه: " يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " كما هو معلوم فقد إستعمل المشرع الجزائري مصطلح مندوب الحسابات في القانون التجاري والقانون المنظم للمهنة الملغى، ومصطلح محافظ الحسابات في القانون المنظم للمهنة 10-01 الجديد.

-التعريف الثاني: إن محافظ الحسابات في حقيقة الأمر خبير وحكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى إنتظام الدفاتر والسجلات وصحة ما تحتويه من بيانات ودقة تعبير ما تتضمنه القوائم المالية، الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يبدي رأيه في كل ما يعرض عليه من مشاكل وكل ما يستشار فيه من موضوعات مهنية¹.

-التعريف الشامل: ويعرف مهنة محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول أمام، كما يمكنه من مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها مندوب الحسابات، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات².

ونظرا لأهمية محافظ الحسابات في الحياة الإقتصادية فقد رسم المشرع الأطر القانونية لنشاطه. ومن خلال ذلك سنطرق في المطلب الثالث إلى شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات، أما المطلب الرابع إلى حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

¹ إبراهيم علي عشموي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوني مصر للطباعة، مصر، بدون سنة نشر، ص 46.

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2008، ص 28.

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

تعتبر عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من الأمور الفنية والمهنية في نفس الوقت، التي لا تسمح لأي شخص بممارستها وإمتهاؤها وذلك نظرا لصعوبتها وتعقيداتها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فهي ذات أهمية بالغة لأن باقي الأعمال ترتكز عليها وتتخذها كمرجع لإتخاذ قرار معين أو فرض شيء ما، لذلك كان أول شرط وضعه المشرع في حق محافظ الحسابات هو أن يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني لمحافظي الحسابات¹.

والنظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات عندنا في الجزائر يسري عليه أحكام القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية إلى جانب نصوص قانونية أخرى نذكرها من مناقشتنا لنظامه القانوني². سنحاول في هذا المطلب تبيان الشروط التي يخضع إليها الشخص الطبيعي (الفرع الأول)، والشروط التي يخضع إليها الشخص المعنوي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الشروط التي يخضع إليها الشخص الطبيعي

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات مهنة ذات مسؤولية كبيرة حيث تتعلق بدراية حول تقنيات المحاسبة والمالية، والمراكز المالية للشركات فهي تتطلب كفاءة مهنية كبيرة وخبرة ميدانية تسمح للشخص الممارس لهذه المهنة بمراجعة موازنات وحسابات الشركة لذلك أوجب المشرع أن تتوفر فيه عدة شروط ذكرتها المادة 08 من القانون 10-01 لكن لم ينص على شرط السن الذي كان معمول به قبل صدور قانون 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث السابق ذكره، والذي كان منصوص عليه في الأمر 71-82¹ المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب حيث جاء في نص المادة 10 منه، على أنه: " لكي يرخص المحاسبون والخبراء المحاسبون بممارسة مهنتهم يلزم أن يكونوا مستكملين الـ 25 عاما على الأقل ما يلاحظ من خلال قراءتنا لنص هذه المادة أن المشرع الجزائري لم يتطرق لهذا الشرط بموجب القانونين 91-08² و 10-01 ولعل الإستغناء على مثل هذا الشرط يعود إلى إنعدام الفائدة من النص عيه مادام أن أغلب طلبات التسجيل في جدول المصنف الوطني لخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية

¹ الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، جريدة رسمية رقم 107 مؤرخة في 30 ديسمبر 1971.

² هذا القانون الذي نص بمقتضى المادة 70 منه على إلغاء أحكام الأمر 71-82 علما أن في ظل الأمر 71-82 كانت تمارس مهام محافظ الحسابات من طرف المحاسبين والخبراء المرخصين وذلك طبقا لنص المادة 6 من هذا الأمر.

لمحافظي الحسابات أو جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يكون من طرف مرشحين متحصلين على مستوى علمي معين وهذا لا يتحقق غالبا إلا في أشخاص يفوق سنهم الخامسة والعشرون عاما¹.

أولاً: شرط الجنسية

إن المشرع الجزائري شأنه شأن العديد من الدول الأخرى إشتراط أن تتوفر في طالب التسجيل والإعتماد الجنسية الجزائرية وهذا من أجل حماية هذه المهنة الحرة ذات التأثير على الإقتصاد الوطني ولقد ورد هذا الشرط في نص المادة 08 من القانون الساري المفعول 10-01 المنظم للمهن الثلاثة.

والملاحظ أن المشرع الجزائري لم يرخص للأجانب ممارسة هذه المهن المحاسبية في الجزائر بموجب هذا القانون الساري المفعول، على غرار القوانين السابقة الأمر 71-82 والقانون 91-08 وعلى غرار المشرع الفرنسي الذي نص على مبدأ المعاملة بالمثل حيث سمح للأجانب بممارسة مهنة محافظ الحسابات في فرنسا على شرط السماح للفرنسيين بمزاولة هذه المهنة في البلد الذي ينتمون إليه².

ثانياً: شرط الكفاءة المهنية

وتتمثل الكفاءة المهنية في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد إتساعاً مع مرور الزمن، يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات، وإلا فكيف يمكنه إذا إنعدم فيه هذا العنصر، أن يحمي المساهمين والغير وكيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقه أثناء القيام بالمهمة؟ وكيف يحافظ على إستقلالية تجاه مختلف الأطراف ويراقب أفراداً قد يكونوا أكفأ منه؟³

وفي ظل القانون 10-01 الساري المفعول نجد أن المشرع الجزائري إشتراط لممارس مهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها حسب

المادة 08 الصنف (ب) حيث تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في الصنفين (أ) و(ب) من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم⁴.

¹ دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر س.ج 2001/2002،

² أنظر: دحموش فايزة، المرجع نفسه، ص 34 بتصرف.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، مرجع منشور، ب ط، ص 26

⁴ المادة 08 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث

ثالثا: شروط السيرة والسلوك الحسن

إن السيرة والسلوك الحسن من الشروط الأساسية والبدئية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات، وبجميع الحقوق المدنية والسياسية وألا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به، وكذا حالات المنع والتنافي مع المهنة التي نصت عليها المواد 64 إلى 74 من القانون 10-101¹.

رابعا: شرط الإعتماد وأداء اليمين

إن أول شرط وضعه المشرع فيما يخص محافظ الحسابات حتى يقوم بمهامه الرقابية لدى الشركات هو الإعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، وهذا ما جاءت به المادة 07 من القانون رقم 10-101 المشار إليه سابقا، وترسل طلبات الإعتماد بصفة محافظ حسابات أو تودع مقابل وصل إستلام لدى المجلس الوطني للمحاسبة للبحث فيه بواسطة لجنة الإعتماد²، هذه الأخيرة تقوم بتقدير الإجازات والشهادات التي تسمح لكل طالب إعتماد بالتسجيل في صنف مهني معين ثم مطابقة هذه الطلبات للشروط والأحكام القانونية المنظمة للمهنة، وفي حالة رفض طلب الإعتماد أو قبوله يبلغ صاحب الطلب في مهلة لا تتجاوز 04 أشهر من طرف مجلس المحاسبة، أما بالنسبة لأداء اليمين، فقد نصت عليه المادة 06 من القانون المنظم للمهنة³ هذا ولم تحدد الأحكام الراهنة ولا السابقة طريقة تأدية اليمين ما إذا كانت تتم كناية و/أو شفاهة، غير أنه يمكن إستخلاص موقف المشرع من خلال المادة السابقة، ومقارنة مع باقي المهن الأخرى، إذ يتم تأدية اليمين في كل الحالات أمام الهيئات المختصة القضائية شفاهة وبالحضور الشخصي للمترشح⁴.

خامسا: شرط التسجيل

حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه يجب عليه أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية أو المصنف الوطني أو المنظمة الوطنية بعد إكتسابه للإعتماد وأداء اليمين حسب ما جاء في المادة 06 من القانون 10-101، بشرط

¹ دحموش فايزة، مرجع سابق، ص 35 بتصرف

² أنظر المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 والمتضمن تحديد تشكيلة المجلس وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر عدد 07 الصادر بتاريخ 02 فبراير 2011، حيث جاءت هذه المادة بتعداد المهام التي تتولاها لجنة الإعتماد.

³ علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، س ج : 2016/2017، ص.ص 19-20.

⁴ أنظر: فنينخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في القانون تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، النشر 2011/2012، ص.ص 39-40.

أن يكون له عنوان مهني خاص كي يتمكن من التسجيل في الجداول، حسب المادة 10 من القانون المشار إليه أعلاه.

وفي هذا السياق ذكرت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 بأنه يجب على المترشح للمهنة سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا أن يرفق ملف طلب التسجيل في الجدول بنسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي¹.

وقد بينت المادة 07 من المرسوم التنفيذي 11-30 المتعلق بشروط وكيفيات الإعتماد الوثائق التي يلزم الأشخاص الطبيعيون المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات بالتسجيل في الجدول إرسالها إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، وبذلك يسجل المترشح في الجدول وتمنح له البطاقة المهنية التي تحدد اللقب والإسم والمهنة أو المهن المرخص له بممارستها (المادة 08) من المرسوم التنفيذي 11-30 سابق الذكر.²

الفرع الثاني: الشروط التي تخضع لها الشخص المعنوي

على غرار نظيره الفرنسي أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة محافضي الحسابات للشركات وهذا بعد أن تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة والتي جاءت في المادة 12 الفقرة 01 من القانون 10-01 السابق ذكره، وعلى غرار القانون 91-08 الملغى ومن بين الشروط:

— أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية³ وهذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنصوص عليها في المواد 6 و 7 من القانون الإطار⁴.

نظم المشرع هذه الشروط من خلال المواد: 46 إلى 58 من القانون 10-01 في الفصل السابع شركات الخبرة المحاسبية ومحافضة الحسابات والمحاسبة.

ولقد نصت المادة 46 من القانون 10-01 السابق ذكره بأنه يمكن لمحافضي الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم.

¹ المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبراء المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، عدد 07 مؤرخة في 01 فبراير 2011.

² أنظر: بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2010/2011، ص. ص 38-39.

³ المادة 48 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن.

⁴ طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مقال منشور في مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جوان 2013، ص 41.

ويتم تأهيلها¹ كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى "شركات محافظة الحسابات"².

وبعد إستفتاء جميع الشروط تسجل الشركة المترشحة في الجدول وتمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها (م 08 من المرسوم التنفيذي 11-30).

وبعد الإنتهاء من كافة الترتيبات الخاصة بالشروط وطلبات الإعتماد والتسجيل في الجدول سواء من طرف الأشخاص الطبيعيين أم المعنويين، يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة بتحديد قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية (المادة 04/09 من القانون 10-01)، ويعتبر جميع محافظي الحسابات الذين كانوا معتمدين في ظل القانون الملغى معتمدين تلقائيا عند تاريخ نشر القانون 10-01 طبقا النص المادة 82 من هذا القانون³.

المطلب الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

أولا: حقوق محافظ الحسابات

ومن أجل الممارسة الجيدة لمهامه، يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال قانون 10/01 منها:

* الإطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة كما أن لهم الإطلاع على محاضر مجالس الإدارة والجمعية العمومية وأن يشرفوا على تنفيذ قانون الشركة وما يتطلبه قانون الشركة.

* يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات في كل سدا سي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

* حق له في أن يطلب كافة التوضيحات من القائمين بالإدارة أو التابعين للإدارة.

* يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة في مقر الشركة الحصول على المعلومات المتعلقة بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة بها.

* حق حضور محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

¹ المادة 48 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث.

² أنظر: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص. 39-40.

³ أنظر: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 41.

- * حق الإستقالة دون التخلص من إلتزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبقا مدته 3 أشهر، ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة حق التقاضي المهني مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهامه.
- * حق في أن يسهل له الدخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته.
- * حق في أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته.
- * يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد¹.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

- تقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من الواجبات أو الإلتزامات الضرورية لإنجاز عمله بشكل جيد، وهي:
- * يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالفحص الدقيق للسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها، بغرض التأكد من صحتها وسلامتها وكشف الأخطاء الموجود بها.
- * يجب عليه فحص ومراقبة حسابات قائمة المركز المالي للتحقق من أداة تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والإلتزامات.
- * محافظ الحسابات ملزم بالسهر على تقديم التوصيات والإقتراحات الملائمة لمعالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة.
- * ضرورة قيامه بالتحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق مختلف القوانين واللوائح والأنظمة واللوائح والأنظمة المعمول بها بطريقة سليمة.
- * ضرورة التزامه وتقيده بقواعد قانون المهنة وآدابها وسلوكها في كل مايتعلق بعمله مع تقيده أيضا بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق، لأن مخالفته هذه المعايير تعرضه لمساءلة قانونية أو مهنية من قبل أعضاء المهنة.
- * يجب على محافظ الحسابات الإلتزام بالشفافية في أداء مهامه، وذكر كافة الحقائق في التقارير التي يقدمها للمساهمين، ولكل من يهمه الأمر من أصحاب المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة.

¹ الجريدة الرسمية (29-06-2010) القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد (الجمهورية الجزائرية) -

(العدد 42) الجزائر: المطبعة الرسمية، صفحة 8

* يجب على محافظ الحسابات الإلتزام بالسرية في أداء المهام وعدم إفشاء وإخراج الأسرار المهنية للغير إلا في بعض الحالات المسموح بها قانوناً¹.

المطلب الخامس: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

لقد قسمنا هذا المطلب إلى جزئين الجزء الأول مهام محافظ الحسابات والجزء الثاني مسؤوليات محافظ الحسابات.

الجزء الأول: مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23، 24، 25 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي: يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية حسب القانون 01/10:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماماً 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 المشتركين.

- يبدي رأيه في شكل تقدير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المديرين.

- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعه، أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ويترب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الإقتضاء.

- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

- تقرير خاص حول الرقابة الداخلية.

¹ خالد بعاشي (2020 / 2021) مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (أطروحة دكتوراه)، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس : جامعة جيلالي اليابس، صفحة 73.

- تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار¹.
- التحقق من المصادقية والإنسجام مع الحسابات السنوية للمعلومات المعطاة في تقرير التسيير المقدم من طرف المسيرين للمساهمين، الشركاء أو الأعضاء.
- تقدير شروط الإتفاقية بين المؤسسة محل المراجعة والمؤسسات أو الأجهزة التابعة لها أو مع المؤسسات التي يكون فيها للمتصرفين الإداريين ومسيري هذه مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- تقديم الإشارة إلى المسيرين وإلى الجمعية العامة أو إلى الجهاز المداول ذو الصلاحية، عن كل نقص من شأنه إعاقـة إستمرارية إستغلال المؤسسة والتي تمكن من معرفتها².

الجزء الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

يقدم محافظ الحسابات رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة فإذا هو مسؤول عن كل ما يحتويه هذا التقرير الذي أعده، وهناك ثلاث أنواع للمسؤوليات:

1 - المسؤولية التأديبية:

وفقا لمادة 63 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها، وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها في:

* الإنذار

* التوبيخ

* التوقيف المؤقت لمدة ستة أشهر

* الشطب من الجدول

الى أن يحتفظ محافظ الحسابات بحق الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، ولما كانت المسؤولية التأديبية لها علاقة بشرف المهنة ونزاهتها وسمعتها، قام المشرع الجزائري بسن المرسوم التنفيذي 13-

¹ الجريدة الرسمية (2010-06-29) القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد (الجمهورية الجزائرية) -

(العدد 42) الجزائر : المطبعة الرسمية، صفحة 7

² بوجال (2017 / 2018) أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات (أطروحة دكتوراة)، كلية علوم

الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة : جامعة محمد خيضر، صفحة 255.

01 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم ووظائفهم وكذا العقوبات التي تقابلها¹.

2- المسؤولية الجنائية:

وما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤولية المدنية والتأديبية اللتان يخضع لهما محافظ الحسابات الخارجي في الجزائر، هو أن هذا الأخير لا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات التي تنص على: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير امن بغير المتعلق بمهن قانون "، كما اقر المشرع الجزائري المسؤولية الجزائية له في القانون 10-01 الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، في نص المادة 62 منه: " يتحمل محافظ المسؤولية الجزائية أو الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية، وباختلاف الجرائم الممكن ارتكابها في الشركات، تختلف وضعية محافظ الحسابات، إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيه².

ويمكن توضيح العقوبات الجزائية التي يتعرض لها محافظ الحسابات نظير إخلاله بالمهنة

جدول رقم (02): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر³

المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية
الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظة الحسابات	المادة 73 من القانون 01-10	من 6 أشهر إلى سنة واحدة	من 500.000 إلى 2000.000 دج
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير لصحيحة التي وردت في تقارير المقدمة لجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في إكتتاب المساهمين	المادة 825 من القانون التجاري	من 06 أشهر إلى عامين	200.000 دج إلى 500.000 دج
الممارسة العمدية وقبول الإحتفاظ بوظائف محافظ	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين إلى 06 أشهر	من 20.000 دج إلى 500.000 دج

¹ محمد حوي (2017) مسؤولية مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، المجلد 7، مجلة رؤى الاقتصادية، صفحة 341.

² الجريدة الرسمية (2010-06-29) القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد (الجمهورية الجزائرية) - (العدد 42) الجزائر : المطبعة الرسمية، صفحة 10

³ خالد بعاشي (2020 / 2021) مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (أطروحة دكتوراة)، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس : جامعة جيلالي اليابس، الصفحات 75 - 76.

			الحسابات بالرغم من عدم ملائمة القانونية
من 20.000 دج إلى 500.000 دج	من سنة إلى 5 سنوات	المادة 830 من القانون التجاري	تعتمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية
من 500 دج إلى 5000 دج	من شهر إلى 06 أشهر	المادة 301 من القانون التجاري المادة 830 من قانون العقوبات	إفشاء السر المهني

3-المسؤولية المدنية:

تعرف بأنها الإلتزام بتعويض الضرر وهي نوعان: المسؤولية العقدية تقوم على أساس التقصير بالإلتزام العقدي والمسؤولية التقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالإلتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الإلتزام بعدم إضرار بالغير¹.

فالمسؤولية المدنية تصدر عن الشخص الذي يخل بالتزاماته قانونية إلى إلحاق ضرر بشخص آخر، وتعرف أيضا أنها: " الإلتزام بتعويض الضرر الذي يسببه إخلال المدين بالتزامه "... فمضمونها إذن هو التزام المسؤول بتعويض الأضرار التي تلحق الغير، فهي مسؤولية قانونية لأنها ترتب أثرا محددا هو الإلتزام بالتعويض، الذي يكفل تنفيذه بالجزاء القانوني، وهي مسؤولية مدنية لأنها تهدف إلى رفع الضرر الذي يلحق الغير، وذلك عن طريق إزالته أو إصلاحه أو منح مبلغا من النقود تعويضا عنه².

¹ أنظر: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 112

² عبد القادر قرموش (2020 / 2021) المسؤولية المدنية، المغرب : جامعة سيدي محمد بن عبد الله فاس، صفحة 11.

ويجب تتوافر أركان المسؤولية المدنية للمحافظ الحسابات ويشترط توافر:

-وجود خطأ صادرا منه أو ينوب عنه.

-حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ

-وجود رابطة بين الخطأ والضرر.

-أن مبدأ محافظ الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية ملزم ومقيد بتوفير الوسائل دون النتائج، فإن عميله لكي

يحملة المسؤولية المدنية يجب أن يثبت:

-إما الخطأ العمدي من محافظ الحسابات

-إما التقصير من محافظ الحسابات

-وفيما يخص الضرر فإنه يجب أن يكون: -أكيدا -ومباشرا -وفيه تعدي على حق المكتسب.

-إن الضرر في الغالب هو خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير.

-كما يجب على المتضرر أن يثبت العلاقة السببية بين الخطأ والضرر هذه العلاقة تنشأ عندما يكون تنفيذ

الإجتهادات العادية سوف يمنع وقوع الضرر... فمثلا نقص الرقابات اللازمة لمحافظ الحسابات هي أصل الضرر

المحتمل من طرف الموردين لم يجد عقودهم مع الشركة بسبب وضعيتهم المالية¹.

-المسؤولية المدنية تنقسم إلى قسمين:

-المسؤولية العقدية: الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المحافظ بعميله ويترتب عليه مساءلة عن إخلاله

بشروط العقد بسبب الخطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بمصالح العميل.

-المسؤولية التقصيرية: وهي المسؤولية تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين والتي تضررت مصالحهم بسبب

اعتمادهم على تقريره.

-ولتحقيق المسؤولية سواء كانت عقدية أو تقصيرية، لابد أن تتوفر شروط التالية: -الخطأ -الضرر -العلاقة

السببية بين الضرر والخطأ².

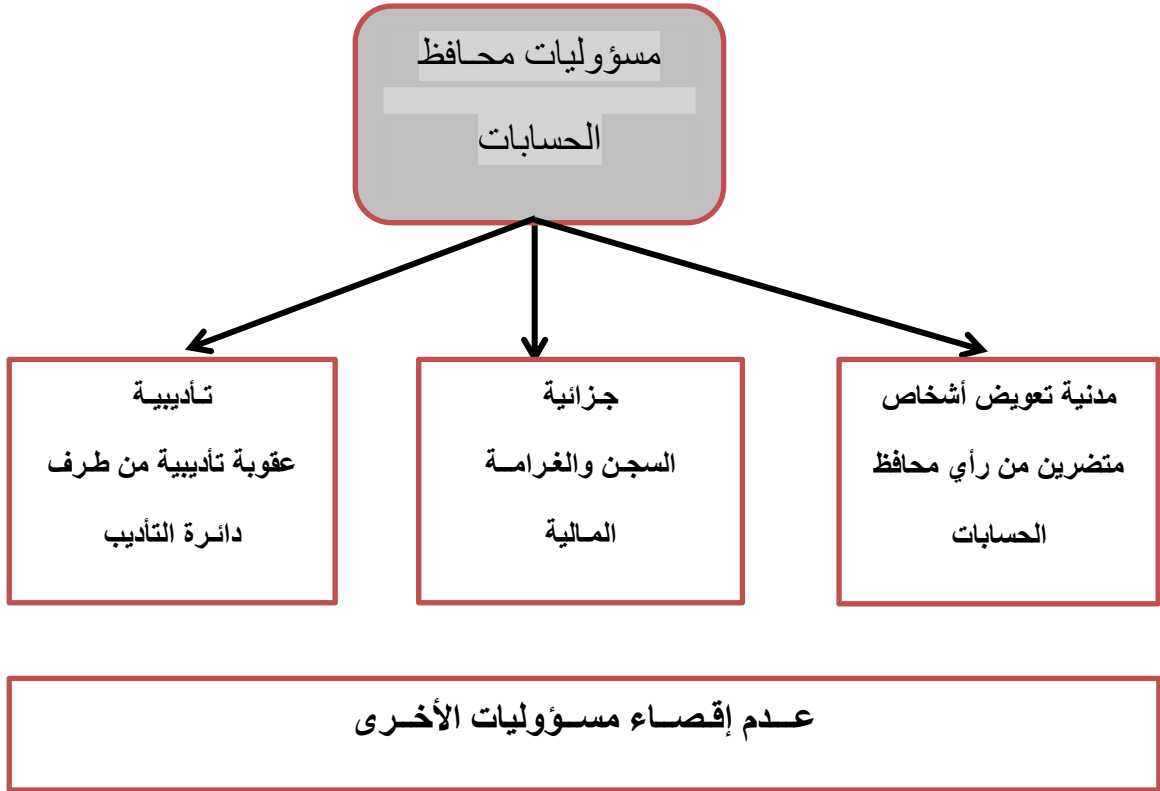
ومنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان

نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه.

¹ عمر شريقي (2012) مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1، صفحة 96.

² عبيد سرحان عاهد (2007) دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الإستمرارية لدى شركات المساهمة في فلسطين (شهادة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، غزة: جامعة الإسلامية، صفحة 38.

جدول رقم (03) يوضح الفرق بين المسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطلبة وفق قانون 10-01

المطلب السادس: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

أولاً: تعيين محافظ الحسابات

1 - التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات:

يتم تعيين محافظ الحسابات في هذه الحالة في إطار الشروط التالية:

* تعين الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبو الحسابات الأولون في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة.

* يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط، وذلك خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات. * دفتر الشروط: فصل المرسوم التنفيذي 11-32 مضمون دفتر الشروط الواجب إعداده من أجل تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

* رسالة قبول العهدة: يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية " 08 " أيام بعد تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه.

2 - التعيين من طرف رئيس المحكمة:

إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويمكن تقديم هذا الطلب من طرف كل معني في الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار وذلك عن طريق السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

3 - التعيين من طرف أحد المساهمين:

يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ الحسابات ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظي الحسابات.

4 - المدة العهدة:

تحدد عهدة محافظ الحسابات في إطار مهمة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين، وتنتهي مهامه بعد إجتماع الجمعية العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة¹.

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات

يمنع محافظ الحسابات من:

1 - القيام مهنيا بمراقبة حساب الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

2 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة.

3 - قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

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

5 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة غير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

6 - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من إنهاء عهده.

-زيادة على حالات تنافي والموانع المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لايمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث السنوات الأخيرة كمحافظي الحسابات لدى الشركة أو الهيئة.

¹ مجلة الواحات للبحوث والدراسات، naa علي بن يحي، ورميلة لعمور (2020)، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق

المجلد 13، جامعة غرداية، صفحة 106.

-توسيع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

-يمنع لخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

-إذا استقدمت الشركة أو الهيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن يكونوا تابعين لنفس السلطة أو لاتربطهم أية مصلحة ولا يكونوا منتسبين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

-إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إعفائه من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه وتمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة المهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

-يمنح الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

-كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

-تطبيق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة¹.

من خلال ما تم تناوله في هذا المبحث توصلنا إلى مهنة محافظة الحسابات مرت بعدة تطورات تاريخية حتى أصبحت إلى ماهي عليه في يومنا هذا، وإن الهدف الرئيسي لها منها تحقق من صحة وصدق البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة بقصد التحقق من أن المؤسسة تطبق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات السليمة من سنة لأخرى، والهدف من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأي فني محايد حول تلك القوائم المالية ومدى صدقها وحتى يقوم محافظ الحسابات بمهامه على أكمل وجه ومصادقية تامة، وبما أنه هو الشخص الرئيسي الموكل له بإعداد التقرير ويشترط في محافظ الحسابات أن يكون يتمتع بإستقلالية تامة ومحايد، وذو كفاءة وخبرة مهنية وعلمية، مع ضرورة إحترامه لمعايير وقواعد المتعارف عليها مما يسهل عليه القيام بمهامه حتى يتمكن من إقناع الأطراف ذات مصلحة بوضعية المؤسسة وكما يترتب على محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه العديد من الإلتزامات التي يؤدي إنتهاكها إلى مسؤوليات تقع على عاتقه وقد تكلفه حرته.

¹ المواد من 64 إلى 70، القانون رقم 10-01، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص.ص 10-11

الفصل الثاني

لجان المراجعة

تمهيد

المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة.

المبحث الثاني: تكوين لجان المراجعة.

المبحث الثالث: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومقومات فعاليتها.

خلاصة الفصل

تمهيد:

تعمل معظم الهيئات والمنظمات التي تختص في مجال المراجعة والمحاسبة والمالية الى تحسين المراجعة، سواء من حيث إجراءات ومعايير تنفيذ المراجعة والرقابة عليها أو طرق عرض نتائجها، ومن وسائل تطويرها هي إيجاد لجان مراجعة تعمل على مساعدة مجلس إدارة المؤسسة وتسهيل عمل المراجع الخارجي وهيئة الرقابة الداخلية وخلق حلقة وصل بينهم، الذي يؤدي الى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في النتائج المتحصل عليها.

اعتمادا على هذه اللجان يمكن القول أن الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة هدفهم على المدى الطويل أن تتم المراجعة بكل مصداقية وشفافية وموضوعية من أجل اتخاذ قرارات صحيحة مبنية على معلومات سليمة. وللخوض في هذا الجانب قمنا بتقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة.

المبحث الثاني: تكوين لجان المراجعة.

المبحث الثالث: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومقومات فعاليتها.

المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة.

سنتطرق من خلال هذا الجزء إلى نشأة لجان المراجعة وكيف بدأ ظهورها وظروف نشأتها في العديد من الدول، والأسباب التي ساعدت على تكوينها بالإضافة إلى المفاهيم التي تحدد الإطار العام للجان المراجعة، كما سنتطرق إلى أهميتها في المؤسسة بالنسبة لإدارة المؤسسة والأطراف التي تتعامل معها.

المطلب الأول: تعريف وتطور لجان المراجعة.

1-تعريف لجان المراجعة:

تعددت التعاريف التي تطرقت إلى لجنة المراجعة، حيث عرفت أنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من الأعضاء الذين لا يقومون بأعمال تنفيذية في المؤسسة، الذين تتوفر لديهم الكفاءة والخبرة والمهارات اللازمة، وتمثل وظيفتها الأساسية في الوفاء بمسؤولياتها اتجاه مستخدمي التقارير والقوائم المالية، وتدعيم عمل المراجعين الخارجيين والداخليين بالشكل الذي يضمن الجودة في مخرجات النظام المحاسبي والمالي¹.

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين 1992 (CICA) Canadian Institute of Chartered Accountants لجنة المراجعة بأنها " لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة".

وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، ونطاق ونتائج المراجعة، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر. كما أن لجنة المراجعة تمثل لجنة تابعة لمجلس الإدارة، وتعتبر أداة يعتمد عليها في أداء الشركة وتسيير نشاطها، تتمثل مهامها في مساعدة المدراء التنفيذيين في القيام بواجباتهم، كما تلعب دور كبير في تقوية دور المدراء غير التنفيذيين، كما تعمل على تعزيز الثقة والمصادقية في التقارير المالية المعدة، وهذا من خلال تدعيم استقلال وحياد المراجع الخارجي والداخلي، وتقديم توصيات من شأنها تحسين أعمال المراجعة، كما أنها تعمل على إيجاد الآليات للمساهمين للرقابة على أعمال الإدارة.²

¹ عبد الحكيم محمد مصلي، د. صالح ميلود خلاط، دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، المجلة الجامعة. العدد السادس عشر، المجلد الأول، ليبيا، 2014، ص 158

² عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، ص (179-218) 2008، ص 193.

فيما عرفت أيضا بأنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على أعضاء غير تنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، وتتمثل مسؤولياتها في مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومراجعة أعماله والتأكد من التزامه بالأسس والمعايير المتعارف عليها والتأكد من مصداقية تقريره، وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية للشركة.¹ في حين عرف Chris Mallin لجنة المراجعة بأنها "لجنة عضويتها تشمل مديريين غير تنفيذيين تتمثل صلاحياتهم في تقييم الرقابة على أداء مجلس الإدارة، والتأكد من القرارات التي تم الاتفاق على تنفيذها ثم اتخاذها بموافقة الأغلبية، وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، والفصل في المهام والمسؤوليات الملقة على عاتق كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية".²

تتمثل لجنة المراجعة في أنها لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين من أصحاب الكفاءة والخبرة في مجال المحاسبة والمالية، وتجتمع معظم لجان المراجعة كل ثلاثة أشهر، وتعمل على تقديم تقرير منفصل عن التقرير السنوي، يعتبر بمثابة وسيلة اتصال مباشر مع المساهمين في الشركة، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمساءلة والتأكد من الالتزام بإجراءات إعداد التقارير المالية.³

وعرفها المجلس الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنها "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية".

ومن خلال ما سبق نرى أن أغلب الباحثين تصب مفاهيمهم الخاصة بلجان المراجعة في نفس المعنى والمفهوم من خلال اشتراكهم في نفس الخصائص الخاصة بها، والأهداف التي أنشئت من أجلها بالإضافة إلى دورها في مساعدة مجلس الإدارة، ومن خلال هذا نستنتج أن لجان المراجعة تسير في إطار موحد ومحددة بنفس المعايير والمقاييس.

¹ محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، جامعة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 6، العدد 21، 2016/08/01، ص 32

² محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ عناني عبدالله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، النشر 2017/06/11، جامعة سكيكدة، ص 243.

من خلال التعاريف المختلفة التي تطرقت إلى لجان المراجعة يتاح لنا أن هذه اللجان تهدف إلى دعم كفاءة وفعالية عملية المراجعة في المؤسسات، حيث أنها تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه والوفاء بالتزاماتها اتجاه الأطراف المستفيدة وبالتالي التقليل من المهام الملقة عليه، كما تسعى إلى تطبيق مسعى إدارة المؤسسة في تطبيق معايير المراجعة وهذا لإخلاء مسؤولياتها وضمان مصداقية التقارير المالية، كما تقوم بدور كبير في مساعدة المراجعين في القيام بمهامهم وتوفير الجو المناسب للعمل وهذا للوصول لتقديم نتائج موثوقة وصادقة، وبالتالي يمكن القول إن لجان المراجعة تمثل إحدى أهم الآليات والأساليب الحديثة التي أصبح يعتمد عليها في دعم وظيفة المراجعة في المؤسسات. ويمكن القول إن لجان المراجعة تمثل إحدى أهم الأجهزة التي تنشأ في المؤسسات من قبل أفراد تتوفر فيهم مجموعة من الخصائص، وهذا تحت رقابة مجلس الإدارة لمساعدته في أداء مهامه، وبالتالي أصبحت من اللجان الضرورية في كل المؤسسات والتي يتم الاعتماد عليها في حل العديد من المشاكل التي تنشأ والتي تؤثر على سير نشاطها وهذا من خلال منحها الصلاحيات التي تمكنها من القيام بذلك.

2- التطور التاريخي للجنة المراجعة.

تشير أغلب البحوث والدراسات إلى أن مفهوم لجان المراجعة وما يترتب عليه من مسؤوليات مر بعدة مراحل وارتبط بعدة أحداث وتعرض إلى تطور كبير منذ ظهوره لأول مرة إلى يومنا هذا، كما تشير إلى أن فكرة إنشاء لجان المراجعة قد ارتبطت في معظم الدول بحدوث حالات إفلاس غير متوقعة في الشركات نتيجة سوء التسيير. كما يعتبر موضوع عدم النزاهة في تسيير الشركات والتلاعب في إدارة الأرباح من أهم العوامل التي ساعدت في ظهور لجان المراجعة، فقدما وحديثاً الشركات بعمليات غش وتلاعب من أجل التأثير على نتائج الأعمال، وقد تزايدت مؤخراً مثل تلك الحالات لدى كبريات الشركات الأمريكية من أجل التأثير على التقارير المالية وذلك عن طريق القيام بعملية تحسين أو صقل للأرباح، والتي أدت إلى سلسلة من الفضائح التي هزت السوق المالي في الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى تأثيرها على الأسواق المالية العالمية الأخرى، وما ترتب على ذلك من أضرار مادية أثرت على مساهمي تلك الشركات والمستثمرين بالإضافة إلى الأضرار الاقتصادية والاجتماعية المتمثلة في فقدان مئات الآلاف من الأشخاص لوظائفهم.

أ- نشأة لجان المراجعة في أمريكا:

ربما تكون الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجاناً للمراجعة، حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية SEC في عام 1972م قراراً بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين، وفي عام 1976م أوصت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان للمراجعة في الشركات المساهمة،

وفي عام 1978 م أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عددا من التوصيات كان أهمها إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة، كما صدر الحقا المعيار رقم 61 الذي حدد العلاقة بين لجنة المراجعة والمحاسب القانوني¹، وستتطرق إلى مراحل والأسباب التي ساعدت على إنشائها كالتالي:

ساهم اغتيال شركة (Company Central Penn) في السبعينيات من القرن الماضي والكشف عن حالات الغش والرشاوى التي تقدمها الشركات المساهمة العامة العاملة في مجال التجارة الخارجية إلى المسؤولين الأجانب، والتي على إثرها تم سن قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة وتقديم توصيات بتشكيل لجان مراجعة في الشركات العامة وذلك لضمان التحكم وتوجيه إدارة الشركات التي يديرها، ومنذ ذلك التاريخ فإن معظم الشركات الأمريكية قامت بتشكيل لجان تدقيق.

ب - نشأة لجان المراجعة في المملكة المتحدة:

يرجع إنشاء لجنة المراجعة في المملكة المتحدة لنفس الأسباب والدوافع التي أدت لتشكيلها في أمريكا، وهذا نتيجة إفلاس الشركات نتيجة التلاعبات في حسابات الشركات وتضليل مستخدمي التقارير المالية، وهذا ما أدى إلى مطالبة المستثمرين والمساهمين بتقارير مالية صادقة غير مضللة ورغبة مجالس إدارة الشركات في تنفيذ سياسات الشركة في ظل رقابة فعالة، حيث نادت عدة جهات في المملكة المتحدة مثل بنك إنجلترا سنة 1978 بإنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة، أما تشكيلها فعليا فيرجع إلى سنة 1997 عندما تم تشكيل لجنة كاد بوري Cadbury والتي أوصت في نهاية عام 1992م بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة خلال السنتين القادمتين²، كما حددت كاد بوري سنة 1992 مهام لجان المراجعة كما يلي³:

- تقديم التوصيات لمجلس الإدارة بشأن تعيين مراجع الحسابات الخارجي وأتعابه واستمراره وفصله.

- فحص القوائم المالية السنوية.

- تدقيق خطة المراجع الخارجي.

- مراجعة نطاق الرقابة الداخلية في الشركة.

- تدقيق برنامج المراجع الداخلي.

- تدقيق أية أمور هامة قد تظهر خلال التدقيق الداخلي.

¹ عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، ص

(179-218) 2008، ص 194

² فاطمة جاسم، ثامر الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 30، أبريل 2012، ص 195.

³ فاطمة جاسم، ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص 196.

ج - نشأة لجان المراجعة في كندا:

لقد صاحب إنشاء لجان المراجعة في كندا الأحداث الكبرى التي أملت بمهنة المحاسبة في كندا والتي تمثلت في إفلاس وانحيار كبرى الشركات في كندا Limited Atlantic و Acceptance Corporation سنة 1965، كما قام معهد المحاسبين القانونيين الكندي CICA سنة 1984 بتشكيل لجنة مكدونالد Macdonald لتبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية، وهذا بعد انحيار اثنين من أكبر البنوك الكندية وهما Bank Northland و Canadian Commercial، وفي سنة 1988 أصدرت لجنة مكدونالد تقريراً أكدت فيه على ضرورة إنشاء لجان مراجعة تهدف إلى تدعيم وتقوية نظام الرقابة الداخلية للشركات¹.

د - نشأة لجان المراجعة في استراليا:

لقد اوصت مجموعة العمل Practice and Working Group on Corporat Conduct عام 1990 بتشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة الأسترالية من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة، ولا بد لهذه اللجان أن تقوم بإعداد دليل مكتوب يحدد الإطار الذي تعمل فيه².

هـ - نشأة لجان المراجعة في الدول العربية:

أما نشأة لجان المراجعة في الدول العربية فقد عرفت اهتماماً كبيراً كغيرها من الدول الغربية، حيث أصدرت العديد من الدول مجموعة من الإصدارات والقوانين التي نصت على ضرورة تشكيل لجان مراجعة في كل من البنوك والشركات، كما أصدرت في مصر العديد من القوانين والتعليمات والنصوص الخاصة بتشكيل لجان المراجعة، فقد أصدر القانون رقم 30 الصادر سنة 2002 الذي أكد على ضرورة أن يكون أعضاء اللجنة من بين أعضاء مجلس الإدارة الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة، كما أصدر قانون البنك المصري رقم 88 سنة 2003 تعليمات خاصة بلجان المراجعة حيث ألزم البنوك بتشكيل لجنة داخلية للمراجعة من ثلاثة أعضاء ينتمون لمجلس الإدارة، يختارهم المجلس من بين أعضائه غير التنفيذيين وأصدر سنة 2008 دليل عمل لجان المراجعة والذي حدد مسؤوليات واختصاصات ومهام اللجنة وكيفية تشكيلها³.

¹ عوض بن سالمه الرحيلي، مرجع سبق ذكره، ص 195.

² فاطمة جاسم، ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص 196.

³ خولة حسين حمدان، لجنة التدقيق: التشكيل، المهام - دراسة مقارنة - مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد /

جامعة واسط، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العدد 19، 2015، ص 09.

وفي الأردن مثلاً أصدر في عام 2000 قانون البنوك الأردني رقم 28 والذي أصبحت بموجبه البنوك ملزمة بتشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين، وفي عام 2004 أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة، حيث ألزمت مجالس الإدارة في الشركات المصدرة تشكيل لجنة مراجعة من ثلاثة أعضاء من بين أعضائها غير التنفيذيين، وحددت مهام وصلاحيات ومسؤوليات لجان المراجعة لتعزيز الإفصاح وتدعيم المصدقية والشفافية في القوائم المالية¹.

وفي المملكة العربية السعودية أصدر القرار الوزاري رقم 903 في عام 1994 الذي تم بموجبه تشكيل لجان المراجعة في المملكة، وتعرض هذا القرار للعديد من الانتقادات نظراً لعدم تلائمه وتماشيه مع بيئة المملكة، ولتدارك النقائص تم تشكيل فريق عمل متخصص من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهذا لإعادة دراسة القرار وإعادة تشكيله وتدارك النقائص فيه، وفي سنة 2003 وافق مجلس إدارتها على القواعد المنظمة المعدلة لعمل لجان المراجعة وكيفيات تشكيلها وصلاحياتها والمهام المخولة لها، كما أصدر المجمع العربي للمحاسبين القانونيين دليل حوكمة الشركة، الذي اشترط فيه أن تكون لجنة مراجعة تابعة للهيكل التنظيمي لكل شركة، وهذا لمتابعة أعمال الإدارة والإشراف والرقابة عليها وتقديم الاقتراحات التي من شأنها زيادة الثقة والمصدقية في البيانات المالية المنشورة².

و - نشأة لجان المراجعة في الجزائر:

أما فيما يخص تشكيل لجان المراجعة في الجزائر فلا تزال تنقص القوانين والتشريعات تنظم عملية تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، وهذا ما أدى بالمؤسسات إلى عدم الاهتمام بتكوينها نظراً لعدم إلزاميتها من قبل القوانين التشريعية، كما أن العديد من الدراسات السابقة انتقدت هذه الثغرة في القوانين الجزائرية وطالبت السلطات المختصة بضرورة سن قوانين وتعليمات تنظم تشكيلها، وهذا نظراً لأهميتها في حل المشاكل التي تعاني منها العديد من المؤسسات الجزائرية.

كما أن القانون التجاري الجزائري لم ينص صراحة على تشكيل لجان المراجعة، إلا أنه يمكن القول بأنه تم الإشارة إليها ضمناً من خلال نصه في المواد الخاصة بإدارة شركات المساهمة وسيرها-المواد من 610 إلى 641- وخاصة المادة 622 التي نصت على أن لمجلس الإدارة كل السلطات للتصرف في كل الظروف باسم الشركة، وبممارسة هذه السلطة في نطاق موضوع الشركة، ومن خلال هذه المادة يمكن القول بأن مجلس الإدارة لديه السلطة لاتخاذ كل الإجراءات التي تصب في مصلحة الشركة ومن بينها إنشاء لجان المراجعة.

¹ فاطمة جاسم، ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص 197

² فاطمة جاسم، ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص 197

شكلت لجان المراجعة أحد المواضيع التي شملتها أمرية الرقابة الداخلية رقم 03-2022 المؤرخ في 2002/11/04 الصادر عن بنك الجزائر-البنك المركزي-والذي أكد في نص المادة رقم 02 تشكيل لجان المراجعة من طرف البنك أو الهيئة المالية المعنية مع التركيز على ضرورة الإفصاح عن تكوينها وطبيعة عملها والشروط التي بموجبها يرتبط المراجعين الخارجيين وجميع الأشخاص المرتبط بالبنك أو الجهة المالية المعنية بأعمالهم معها كما تأمنت أن مهام لجان المراجعة يجب أن تشمل¹:

- فحص وضمان مصداقية المعلومات، وضمان تقييم الطرق المحاسبية المتبعة من طرف البنك أو الهيئة المالية المعنية.

- توفير تقييم لجودة الرقابة الداخلية، وبشكل خاص توافق كل من القياس والرقابة وإدارة المخاطر.

كما تطرق ميثاق الحكم الراشد الصادر سنة 2009 الموجه للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة المؤسسات المساهمة في البورصة الى أن مجلس الادارة يمكنه تشكيل لجان متخصصة تساعد في اتخاذ القرارات، والتي تتمثل مهامها في الشراق على عملية تدقيق الحسابات والمراقبة المالية للمؤسسة واقتراح استراتيجيات المؤسسة واختيار وتحديد مرتبات الإطارات المسيرة، ومجلس الإدارة هو الجهة الوحيدة المخولة لتحديد مدى حاجة المؤسسة لهذه اللجان².

من خلال ما سبق يمكن القول إن أغلب الدول قامت بتشريع القوانين والتنظيمات التي تنظم تشكيل لجان المراجعة وتحدد أسس عملها، ما عدا الجزائر التي لازالت تفتقر إلى القوانين والتنظيمات التي تنظم تشكيل لجان المراجعة، ولقد أصبح تشكيلها ضروريا خاصة بعد صدور قانون رقم 10-01 وبعد الفصائح التي تعرضت إليها بعض البنوك خاصة أن التعلية رقم 03 الصادرة سنة 2002 وميثاق الحكم الراشد لم يجبرا المؤسسات صراحة على تشكيل لجان المراجعة، وهذا لا يعتبر كافيا لتفعيل هذه اللجان في المؤسسات الجزائرية خاصة مع ما قامت به العديد من الدول في العالم في سبيل تفعيل هذه اللجان وتسهيل عملها، وبالتالي لا بد على الجزائر أن تسير أغلب الدول وتقوم بتشريع قوانين وتنظيمات لتفعيل هذه اللجان وهذا في سبيل تطوير مهنة المراجعة في الجزائر، خاصة مع الإصلاحات التي عرفتها النظم المحاسبية وتكييفها مع معايير المحاسبة الدولية وهذا نظرا للعلاقة التكاملية تربط

¹ حواس صالح، حسياني عبد الحميد، لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 28، المجلد 3، 2013، ص 232. حواس صالح، حسياني عبد الحميد، لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 28، المجلد 3، 2013، ص 232.

² ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، صادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2009، ص 39.

المهنتين بالإضافة إلى حاجة الممارسين المهنيين لذلك لتسهيل مهامهم ودورهم بالشكل الذي يؤدي إلى النهوض بمهنة المراجعة في الجزائر.

المطلب الثاني: أهداف لجان المراجعة.

تهدف لجان المراجعة إلى الإشراف على السياسات المحاسبية وفحص الأساليب المتبعة في التسيير والرقابة على التقارير المالية للشركة، كما أنها تلزمها بتطبيق توصياتها وتعليماتها لتصحيح النقائص التي تراها، وبذلك فهي تساعد مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته اتجاه الأطراف المستفيدة، حيث تسمح من خلال توجيهاتها التي تقدمها بتوفير ما يلي¹:

- منح الثقة لمستخدمي القوائم المالية وهذا من خلال أعمال الرقابة والمتابعة التي تقوم بها على أنشطة الإدارة، وهذا ما يؤدي إلى إضفاء المصداقية والشفافية ويؤدي إلى مساءلة مجلس الإدارة تجاه الأطراف المستفيدة.
- الحرص والوقوف على نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات المالية.
- التأكد من كفاءة نظام تسيير المخاطر والكشف عنها وفحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- التأكد من مطابقة العمليات المالية وتصرفات الأشخاص مع اللوائح التنظيمية المعمول بها.
- التنسيق والربط بين أنشطة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.
- الحرص على إيجاد الحلول للقضايا والمسائل والإشكاليات التي تنشئ لأسباب مختلفة من خلال الاعتماد على اللجنة كهيئة تحقيق مستقلة حيادية يتم اللجوء إليها للفصل فيها.
- الاهتمام بسمعة الشركة والحفاظ عليها عن طريق توقيف العالقات والإجراءات غير المرغوب فيها والمشبوه فيها، والتي تؤثر على عالقات المؤسسة مع الغير وبالتالي حفاظ الشركة على سمعتها في السوق سيؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف التي تتعامل معها.
- الوقوف على صحة وسلامة السلوكيات الأخلاقية للأفراد والاهتمام بالقضايا الاجتماعية.
- كما يؤدي تشكيل لجان المراجعة في الشركات إلى تحقيق أهداف أخرى ترتبط بفعالية عملية المراجعة وكيفية تسيير المؤسسة، وتتمثل فيما يلي²:

¹ بوذر مسند محمد، لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الثاني، يناير

2018، ص 123.

² مزمل عوض طه أحمد، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح " دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، مجلد 5، عدد 19، 2016، ص 285.

-دعم مصداقية القوائم المالية السنوية التي تخضع للمراجعة والتأكد من جودة وصحة المعلومات الواردة بها، والتي تمكن الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة من التعرف على الوضعية الحقيقية للمؤسسة وبناءا عليها يتم اتخاذ قرار التعامل معها.

-تعتبر كقناة اتصال بين المراجعين الداخليين والخارجيين أي أنه تعتبر همزة وصل تعمل على تسهيل عملية الاتصال ونقل المعلومات فيما بينهم وهذا ما يجنب المؤسسة المشاكل التي تتعلق بإيصال معلومات خاطئة قد تؤثر على تسييرها.

-مساعدة مجلس إدارة الشركة على الوفاء بمسئوليته القانونية كوكيل عن المساهمين من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من ناحية والمراجعين (الخارجين والداخليين) وهيكل الرقابة الداخلية من ناحية أخرى.

-تعمل على تدعيم نزاهة وفعالية عملية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية، وهذا من خلال تحديد نقاط الضعف والمواطن التي تحتاج لمراجعة دقيقة واقتراح كل التدابير التي من شأنها تحسين النتائج المتوصل اليها.

-تساعد على الاستمرار في الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة وهذا من خلال منح الثقة للأطراف المستفيدة من المؤسسة.

-تعتبر داعم رئيسي للجهود المبذولة لتوظيف إصلاحات الحوكمة التي تسعى العديد من الجهات لفرضها في المؤسسات وهذا نتيجة للمنافع المتوقعة منها.

-تؤدي إلى إعادة بناء الثقة في التقارير المالية.

-تدعيم استقلال المراجع الخارجي وتوفير الحماية له من أي مضايقات أو تهديدات قد تؤدي إلى التأثير على استقلاله وحياده، وهذا من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين سيتم تعيينهم أو عزلهم أو تغييرهم، كما تشارك في تحديد أتعابهم.

-إيجاد حلول وسيطة للخلافات والمشاكل التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وتدعيم استقلال وظيفة المراجعة وتحسين جودتها.

فلجان المراجعة في المؤسسات تهدف إلى فحص ورقابة نشاطاتها وتقديم توصيات وتحسينات في تقاريرها إلى مجلس الإدارة لتصحيح الأخطاء والانحرافات وتجنبها في المستقبل، والذي يقوم بدوره بإسناد سلطات وصلاحيات

لها وتكليفها للقيام بمهام محددة، إلا أنه مهامها تبقى محدودة ومحصورة حيث لا يمكنها اتخاذ أي قرارات نهائية وترجع الخيارات الأخيرة دائماً لمجلس الإدارة في اتخاذ القرارات التي تخص إدارة المؤسسة.¹

كما تسعى لجان المراجعة إلى تدعيم مصداقية وموثوقية القوائم المالية وزيادة ثقة الأطراف المستفيدة من تقرير المراجع وهذا من خلال تدعيم استقلال وظيفة المراجعة عن إدارة المؤسسة، وتوفير للمراجع الخارجي جو خال من الضغوطات السلبية والتي تؤثر على كفاءة أعمال المراجعة وبالتالي التأثير على مصداقية النتائج المتوصل لها وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي.²

وتعتبر لجان المراجعة تطوراً لعملية المراجعة في معناها الواسع، حيث جاءت فكرتها بهدف توفير أداة فنية رقابية تعمل على حماية أصحاب المصالح المشتركة للمؤسسة، وهذا من خلال تقديم ضمانات عن قيام مجلس إدارة المؤسسة بمسؤولياته والتزاماته بكفاءة وفعالية، فلجان المراجعة تقوم بالحرص على توفير بيئة رقابية داخلية فعالة، وذلك من خلال الحرص على استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية وكفاءتها مع تواجد نظام معلومات سليم يضمن جودة التقارير المالية وغير المالية المعدة، كما أن وجود لجنة مراجعة يؤدي إلى تدعيم المركز الاقتصادي للمؤسسة من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة والكافية لتحسين قرارات المجلس في إدارة شئون المؤسسة فهي تعتبر قناة اتصال رسمية بين أعضاء المجلس التنفيذي وغير التنفيذيين مما يحد من مشكلة عدم تناسق المعلومات داخل المجلس وتخفيض تكاليف الوكالة وما يتبعه من إحكام سيطرة المجلس على المؤسسة، وبالتالي رفع الجودة الشاملة للمؤسسة.³

ومن خلال ما سبق يتاح أن الهدف من إنشاء لجان المراجعة له عدة أبعاد، حيث يسعى مجلس الإدارة من خلالها لتقليل الضغط عليه وفرض رقابة مستقلة على عملية المراجعة التي تتم على مستوى المؤسسة، بهدف تقديم تقارير سليمة عن وضع المؤسسة الحقيقية، وبالتالي تعمل لجنة المراجعة على تحقيق الغرض الذي انشئت من أجله، وهذا لتكون محل الثقة التي وضعت فيها من قبل مجلس الإدارة، حيث تعمل على مساعدة الأطراف الفاعلة في عملية المراجعة وهذا من خلال توفير لهم الظروف الملائمة لعملهم والحرص على ضمان حقوقهم وقيامهم بكل واجباتهم اتجاه المؤسسة، وبالإضافة إلى ذلك تعمل على مساعدة مجلس الإدارة في أعماله الرقابية التي يقوم بها، والإشراف على كل الجوانب التنظيمية والتسييرية للمؤسسة، وهذا ما سيحقق مزايا تعود بالمنفعة على المؤسسة

¹ مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلبة التجارة

والبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 46، العدد 2، 2009، ص 24.

² نفس المرجع السابق، ص 24.

³ نفس المرجع السابق، ص 24.

والأطراف المستفيدة، وبالتالي تعمل اللجنة على تخفيف الأعمال على مجلس الإدارة والتي قد يؤدي تراكمها إلى إهمال العديد من العناصر التي قد تؤثر على استمرارية المؤسسة.

وتنعكس آثار لجان المراجعة بالشركات على عدة جوانب وتحقق العديد من المزايا يوجزها Dorothy فيما يلي¹:

- توفر لجان المراجعة المصدقية والشفافية في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات، وهذا ما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات مما يؤدي إلى خفض التكاليف والارتقاء بجودة المنتجات وتحسين سمعة المؤسسة وزيادة ثقة الأطراف الخارجية وزيادة الحصة السوقية للمؤسسة.

- كما تساعد لجان المراجعة على زيادة صناديق المؤسسة باعتبارها آلية من آليات الحوكمة، وهذا ما سيؤدي إلى زيادة المدخرات من العملة الصعبة، وتحقيق منافع للاقتصاد الوطني.

- تخفيف حالة عدم التجانس بين إدارات الشركات المتعددة، وزيادة قيمة المعلومات لدى العاملين مما يحقق منافع للموارد البشرية على مستوى المؤسسات وعلى المستوى القومي.

- لجان المراجعة في المؤسسات تعتبر آلية من آليات ترشيد النفقات والوقت وهذا بتحديد المواضيع العامة التي لا بد من مناقشتها والتي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات.

- تحقيق اقتصاديات الرقابة، حيث أن المنافع والفورات الناتجة عن لجان المراجعة تفوق بكثير أعباء بيئة الرقابة بالشركة.

- تعتبر كوسيلة أمان بالنسبة للمتعاملين ببورصة الأوراق المالية وهذا ما يؤدي إلى سرعة تداول الأسهم وارتفاع أسعارها.

- توفير لجان المراجعة لبيئة رقابة وثيقة وهذا ما يؤدي إلى عدم مطالبة البنوك والمقرضين للمؤسسات لمزيد من الضمانات وشروط التمويل.

- أخذ مجلس الإدارة للتوصيات والملاحظات المقدمة من لجان المراجعة بشأن تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وهذا ما يؤدي إلى تحقيق جودة عملية المراجعة وجودة الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع الخارجي.

¹ مجدي محمد سامي، نفس المرجع السابق، ص 25.

المبحث الثاني: تكوين لجان المراجعة ومسؤولياتها.

سنتطرق من خال هذا الجزء إلى الشكليات التي يتم من خلالها تشكيل لجان المراجعة والمعايير التي يتم اعتمادها الاختيار الأعضاء، وهذا من أجل تكوين لجان مراجع تتوفر فيها المواصفات التي حددتها المنظمات والهيئات المهنية، والتي يمكن من خلالها الحكم على كفاءة أعمالها وضمان فعالية اللجنة في القيام بمهامها، كما سنتطرق أيضا إلى الإطار الذي يتم خلاله تنظيم لجان المراجعة في المؤسسات.

المطلب الأول: تكوين لجان المراجعة وأسباب نشأتها وإطار تنظيمها.

1- أسباب نشأتها.

لقد تعددت الأسباب التي أدت إلى اللجوء لتشكيل لجان المراجعة في العديد من الدول، وتعتبر الأسباب الرئيسية التي أدت إلى تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات والشركات المساهمة حالات انهيار المؤسسات الكبرى الناتجة عن عدم قيام المراجعة الخارجية وأنظمة الرقابة الداخلية بالمهام الموكلة إليها على أحسن وجه، بالإضافة إلى ضخامة أعمال هذه المؤسسات مما صعب المهمة على مجلس الإدارة.

ونظرا لتعدد المسؤوليات والمهام الملقاة على عاتق مجلس الإدارة، كان لا بد من البحث عن حلول لتقليل الضغط عليها وهذا ما أدى إلى خلق أجهزة تساعد في القيام بمهامها، وتعد لجنة المراجعة من اللجان التي تؤدي هذا الدور حيث تساعد مجلس الإدارة من خلال الإشراف والرقابة على عملية إعداد التقارير المالية، كما أن الضغوط الممارسة من طرف الإدارة على المراجعين باعتبارها تتحكم في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه مما يؤثر على استقلاله وحياده، وهذا ما أدى إلى ظهور فكرة إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات، وبذلك يمكن القول: أن المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي والإدارة يؤدي إلى دعم استقلال مراجع الحسابات وزيادة جودة عملية المراجعة، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات¹، هذا وقد ساعدت عوامل متعددة في زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة لعل أهمها ما يأتي²:

-تفاقم حالة الغش والتزوير والتلاعبات في حسابات المؤسسات، وما تبعه من الإخفاق المالي للعديد من المؤسسات وهذا ما أدى إلى زيادة الطلب على عملية الرقابة والتأكد من صحة تطبيق المعايير المحاسبية.

¹ حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم

الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 255.

² محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 32، 33.

- حرص مستخدمي القوائم المالية على الحصول على معلومات سليمة وصادقة تعبر حقيقة عن مركزها المالي ووضعيتها المالية، وخاصة أن اللجنة تتكون من أعضاء يتوفر فيهم شرط لكفاءة المالية والمحاسبية ويخصص لهم الوقت الكافي للقيام بذلك، وبالتالي تعد في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

- لحل التناقضات والنزاعات الموجودة بين المراجعين الخارجيين وإدارة المؤسسة خاصة فيما يخص تدعيم والحفاظ على استقلالية المراجع وحياده لإبداء رأيه بمصادقية عن القوائم المالية، من ثم لجنة المراجعة في أي شركة تمثل حماية للمساهمين وتضمن تحقيق استقلال مراجع الحسابات.

- ازدياد الحاجة إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

- حاجة أصحاب المصلحة في المؤسسات إلى آلية إدارية تساهم في الإشراف والرقابة على أداء الإدارة كممثل عنهم خاصة بشأن الأمور الرقابية.

- مواعيد تقديم التقارير المالية والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية مرحلية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد، قد يكون إشراك أعضاء مجلس الإدارة كافة في هذه العملية التي تستغرق وقتا طويلا أمرا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.

- الصراعات والمشاكل التي تحدث مما يؤدي إلى تعارض مصالح أعضاء مجلس الإدارة مع جودة التقارير المالية وهذا ما لا يسمح بتدخل أعضاء مجلس الإدارة ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة. - قد يؤدي أحيانا عدم التجانس ما بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم إلى عدم التناسب في دراسة الأعمال المعقدة خاصة المرتبطة بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة.

2- تكوين لجان المراجعة.

يتم تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات وهذا لتدعيم مجلس الإدارة ودعم وتطوير النظم المحاسبية والرقابية بالاعتماد على مجموعة المعايير والضوابط واللوائح التنظيمية التي تحددها الهيئات المهنية، والتي تحدد شروط إنشائها وصلاحياتها والأهداف التي أنشئت من أجلها.

يتولى أمر تعيين أعضاء لجنة المراجعة مجلس الإدارة حيث يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة من بين الأفراد ذوي الخبرات في المحاسبة والمراجعة والتمويل والصناعة، ويجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن الإدارة ال يقومون بأي عمل تنفيذي¹.

1 - معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة.

في الحقيقة لا توجد معايير محددة وواضحة لاختيار أعضاء لجان المراجعة، كما لا يوجد عدد مثالي لعدد أعضائها، ولكن هناك معايير يتم اعتمادها تختلف من بلد إلى آخر ومن محيط الاقتصادي إلى آخر، كحجم الشركة وطبيعة عملياتها وتعقدتها، حيث ترتبط معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة بدرجة كبيرة بطبيعة المهام المسندة إليها، وتمثلت أهم المعايير التي اتفقت عليها العديد من الدول فيما يلي²:

تمثلت أهم المعايير التي ركزت عليها الإصدارات واللوائح التنظيمية لعمل لجان المراجعة في اختيار أعضاء لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في معيار الاستقلالية عن إدارة المؤسسة، حيث تؤكد هيئة بورصة الأوراق المالية على ضرورة توفر كل شروط الاستقلال في الأعضاء، بحيث يجب أن يتمتعوا بالاستقلال الظاهري والذهني وأن ال تكون هناك علاقة بين أعضاء اللجنة والمدراء التنفيذيين.

وفي بريطانيا، أشار تقرير لجنة القواعد المالية المنظمة للحسابات المالية للشركات إلى أهمية أن يتوفر في عضو لجنة المراجعة معيار الاستقلال عن إدارة الشركة، بحيث لا تكون هناك علاقة عمل ظاهرة بينه وبين إدارة الشركة. كما أشار بنك بريطانيا في توصياته حول معايير اختيار أعباء لجان المراجعة، حيث أكد على ضرورة توفر خبرات كافية يقتنع بها مجلس إدارة الشركة مع ضرورة التأكد من استقلالية عضو اللجنة عن إدارة الشركة، وهذا في الأمور التي ترتبط بعملياتها أو مالياتها أو نظامها.

وتأكيدا لذلك ففي دراسة قامت بها ماتز (M. Metz 1993) لتحديد معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة، أشارت إلى أنه لضمان فعالية لجان المراجعة فإنه يجب أن يتمتع أعضاؤها بالموضوعية وأن يكونوا ذوي خبرة ومعرفة بالتنظيم، القناعة بانتماهم للشركة وأن يؤديوا مهامهم بأمانة وأن ينظروا لها بإيجابية حيث يتم التركيز على العمل وليس الأشخاص.

¹ عمر السر الحسن محمد، بشير بكري عجيب بابكر، دور كفاءة لجان المراجعة في تقليل مخاطر مراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية ' دراسة ميدانية ' مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد 7، 2015، ص 178.

² مسعود دراوسي، ضيف هلال محمد الهادي، مداخله بعنوان فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري "، 6، 7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، ص 13.

حيث تطرقت العديد من المنظمات والهيئات إلى مجموعة من المعايير التي لا بد من اعتمادها عند تشكيل لجان المراجعة وتمثلت أغلبها فيما يلي¹:

- توافر خلفية إدارية: حيث يجب أن يكون معظم أعضاء لجنة المراجعة من المديرين ذوي الخبرة الإدارية العامة، ولديهم دراية بكل الأمور الإدارية في المؤسسة، قد تكون هذه الخلفية ممثلة في أعضاء مجلس الإدارة ومديرين تنفيذيين سابقين في شركات أخرى ومديرين ماليين سابقين ورؤساء أقسام مراجعة داخلية في شركات أخرى ولديهم تجارب سابقة في مؤسسات أخرى.

- المعرفة بكيفية إعداد التقارير المالية: حيث يجب أن تكون اللجنة على دراية بكل معايير وإجراءات وقواعد إعداد القوائم المالية وكيفية تفسيرها، وذلك ألن من المهام الموكلة إلى لجنة المراجعة مراجعة القوائم المالية والتأكد من صحتها وتطابقها مع المعايير المرجعية.

ولضمان استقلالية لجنة المراجعة وفعالية أنشطتها يلزم أن تتوفر عدة صفات أو شروط في أعضائها يمكن تحديدها في الآتي²:

أ- توافر الاستقلال الحقيقي والظاهري لأعضاء لجنة المراجعة.

ب- توافر الخبرات والمهارات والكفاءات في التخصصات التي تحتاجها اللجنة كالمحاسبة والمراجعة والتمويل والاقتصاد والإدارة.

ت- أن يكون لديهم المقدرة العقلية والذهنية التي تمكنهم من تقييم وتحليل أي جزء من العمل المنوط بهم.

ث- المعرفة بالسياسات والمبادئ المحاسبية وطرق إعداد القوائم المالية.

ومن خلال كل التعليمات واللوائح التنظيمية التي صدرت في أغلب الدول يتضح أن أغلبها ركزت على معيار الاستقلالية في أعضاء لجنة المراجعة، وهذا ليكون لأعضاء اللجنة الحرية في اتخاذ القرارات السليمة وللقيام بمهامها بدون ضغوط تؤثر على الأهداف التي أنشئت من أجلها، كما تم التركيز على ضرورة توفر الخبرة المالية والمحاسبية في الأعضاء، وهذا للتمكن من القيام بمهامها بكفاءة وفعالية.

¹ عمر السر الحسن محمد، بشير بكري عجيب بابكر، دور كفاءة لجان المراجعة في تقليل مخاطر مراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية، دراسة ميدانية

مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد 7، 2013، ص 178.

² عبد الحكيم محمد مصلي، د. صالح ميلود خلاط، مرجع سبق ذكره، ص 159.

2 - عضوية اللجنة:

يتم تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة في المؤسسات عادة بالاعتماد على حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وبالاعتماد على مجلس الإدارة وحجم المسؤوليات الملقاة عليها، وتتكون هذه اللجنة من ثلاثة إلى خمسة أو سبعة أعضاء، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا، ويجب ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة أعضاء وهذا لضمان توفر الخبرات والكفاءات في أعضاء اللجنة للاعتماد عليهم، ويكون الأعضاء جميعهم مستقلين عن الإدارة ولديهم الخبرة الملائمة في مجال المحاسبة والمراجعة، ويجب ألا يزيد العدد عن سبعة أعضاء حتى لا يكون هناك تباين واختلاف في الآراء وهذا ما يصعب من عملية اتخاذ القرارات السليمة، كما يشترط أن يكون عددهم فرديا وهذا لحسم عملية اتخاذ القرارات بالتصويت، كما تكون مدة عضوية لجنة المراجعة لمدة لا تقل على ثلاثة سنوات وقد تصل في بعض الحالات إلى سبعة سنوات نظرا لخصوصية نشاط بعض المؤسسات، ويتم تغييرهم وهذا لتعزيز استقال الأعضاء عن إدارة المؤسسة وللإستفادة من خبرات وكفاءات ومهارات جديدة تسمح بتحسين تسيير المؤسسة¹.

وكما يلزم أعضاء اللجنة بعدم قبول أي امتيازات مادية نظير مهامهم في لجنة المراجعة، كما أنها ملزمة بالاجتماع عدة مرات في السنة لمناقشة الأمور التي تدخل في إطار صلاحياتها من مراجعة القوائم المالية سنويا ودوريا، وإيجاد الحلول للمشاكل التي تحدث بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي، كما تقوم بتقديم الاقتراحات الخاصة باختيار المراجعين الخارجيين وتشارك في تحديد أتعابهم، كما تقوم بإعداد تقرير شامل يحتوي على تقارير المراجعين الداخليين والخارجيين وتقرير المستشار القانوني للمنشأة والتقارير المتعلقة بأعمال الفحص التي تم تنفيذها، كما يكون هذا التقرير وفق قواعد محددة لشكل ومحتويات هذه التقارير².

وفيما يخص تشكيلة اللجنة لا بد على مجلس الإدارة أن يحرص على تعيين الأعضاء من بين الأفراد الموثوق فيهم، والذين لديهم الخبرة والكفاءة اللازمة بالمستوى الذي يسمح لهم بالوفاء بمسؤولياتهم، أما فيما يخص الاجتماعات فيمكن اختيار أعضاء اللجنة المعنيين حسب البرنامج المسطر لأعمال اللجنة والأهداف المنتظرة منها، حيث لا يؤثر نقص الأعضاء على أعمالها، بالإضافة إلى تفادي زيادة أعضاء بدون فائدة، أي لا بد أن تتناسب

¹ عبد الحكيم محمد مصلي، د. صالح ميلود خالط، مرجع سبق ذكره. ص 160.

² عمر السر الحسن محمد، بشير بكري عجيب بابكر، دور كفاءة لجان المراجعة في تقليل مخاطر مراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية، دراسة ميدانية مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد 7، 2015، ص 179.

أعمال اللجنة مع عدد أعضائها، كما أنه من المستحسن اختيار الأعضاء حسب طبيعة المهام المسندة إلى اللجنة وهذا باختيار خبرات وكفاءات تتلاءم وتتكافأ مع الأعمال المسندة إليهم.

1- إطار تنظيم لجان المراجعة.

يتضمن إطار تنظيم لجان المراجعة كيفية برمجة اجتماعات اللجنة وما هي التقارير التي يتم إعدادها من خلال التصريح بها في المؤسسات، وفي الأخير الطرق التي يتم اللجوء إليها لتقييم أعمال اللجنة ومكافأة أعضائها ويشمل الإطار الذي يحكم لجان المراجعة ما يلي:

1 - اجتماعات لجنة المراجعة:

تجتمع لجان المراجعة عدة مرات في السنة تبعا لعدة معايير مرتبطة بظروف كل مؤسسة، حيث يعتبر تكرار اجتماعات اللجنة بصفة دورية دليلا على قيام اللجنة بدورها الرقابي بشكل فعال في المؤسسة، ويشترط على لجان المراجعة أن تجتمع على الأقل أربعة مرات في السنة، حيث أنه تخصص هذه الاجتماعات لدراسة المواضيع التالية¹: أ - اجتماع لتحديد برنامج أعمال اللجنة، ودراسة خطة المراجعة الداخلية وخطة المراجعة السنوية، ويكون بعد الانعقاد السنوي للجمعية العامة للمساهمين.

ب - اجتماع لدراسة وقراءة النتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي، ومراجعة القوائم المالية السنوية ويكون قبل انعقاد مجلس الإدارة المخصص للموافقة على التقرير السنوي.

ت - اجتماع خلال السنة أو في نهاية السنة لفحص ومناقشة مشاكل التقرير المالي والنقائص المدرجة فيه، ومتابعة مدى تطبيق التوصيات المقدمة للمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

ث - اجتماع يخصص للإعداد والتحضير للاجتماع السنوي الخاص بالجمعية العامة للمساهمين.

ونرى من خلال ما سبق أنه من الأحسن أن تنعقد هذه الاجتماعات في كل مرة تكون هناك ضرورة لذلك، وهذا لتفادي تراكم الأعمال والنشاطات، حيث قد يؤدي تراكم الأعمال إلى إهمال بعض العناصر المهمة في المؤسسة، وهذا ما يؤثر على أداءها وبالتالي يصعب إيجاد حلول للمشاكل فور وقوعها وعليه لا تترتب أي فائدة من انعقادها، بالإضافة إلى أهمية إعداد برنامج لهذه الاجتماعات تحدد فيه الأعمال التي يقوم بها ويتم الإعداد المسبق لها.

¹ عبد الحكيم محمد مصلي، د. صالح ميلود خالط، مرجع سبق ذكره. ص 160

2- تقرير لجان المراجعة:

ينبغي أن ترفع لجنة المراجعة تقارير بشكل دوري على فترات ربع سنوية وسنوية لمجلس الإدارة، تتضمن معلومات تفصيلية عن تشكيل اجتماعات ومسؤوليات وسلطات وتوصيات اللجنة وإقرار مكتوب منها بأنها نفذت مهامها وأعمالها، الأمر الذي يساعد أعضاء المجلس أن يكونوا على دراية تامة بكل الأمور قبل إصدار القرار النهائي في التقرير السنوي الأخير، ولا يوجد قواعد محددة بخصوص شكل ومحتويات تقرير اللجنة، ويفضل نشر هذا التقرير مثل باقي التقارير التي يتم نشرها للمساهمين حيث أن ذلك يؤدي إلى تحسين جودة ونزاهة التقارير المالية، ويدعم الاتصال بين اللجنة والمساهمين¹، حيث يتضمن هذا التقرير ما يأتي²:

- مراجعة التقارير المالية السنوية.

- التشاور بينها وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي بخصوص عملية إعداد القوائم المالية.

- التأكيدات التي توضح أن المراجع الخارجي قد التزم بجميع معايير المراجعة وذلك عند أدائه لعملية المراجعة.

- التأكيد أن القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المتاحة لديهم وأن الشركة لا

تقوم بإخفاء أي معلومات.

- التأكد أن القوائم المالية تم إعدادها وفق للسياسات والطرق المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة.

3- الإفصاح عن تشكيل لجنة المراجعة:

أصبحت العديد من المنظمات والهيئات المهنية تشترط ضرورة الإفصاح عن تشكيل لجان المراجعة بالمؤسسات، وكل المعلومات المرتبطة بها من عدد أعضائها ومهامها، حيث أن يتأمن الإفصاح عن عقد اللجنة الذي يحدد مسؤوليات اللجنة وواجباتها، كما يحدد طبيعة العلاقة بينها وبين كل من إدارة المؤسسة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ويجب أن يكون العقد موثقاً من مجلس الإدارة، كما أنها ملزمة بإصدار تقرير سنوي تفصح فيه عن نتائج أعمالها والنشاطات التي قامت بها خلال السنة وينشر هذا التقرير ضمن التقارير السنوية، وهذا ما يساهم في تحسين مصداقية ونزاهة التقارير ويؤكد التزام المراجعين الداخليين والخارجيين بمسؤولياتهم، ويؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في التقارير المالية، هذا وتضمن تقرير المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة

¹ أنس عبد الله محمد الأمين، أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص 90.

² حسين أحمد دحلوح، مرجع سبق ذكره، ص 262.

1993 اقتراحات تلزم الشركات المسجلة أسهمها لدى هيئة تداول الأوراق المالية بأن تصدر لجنة المراجعة تقريراً يتضمن مسؤولياتها وكيفية تنفيذها¹.

4 - عقد لجنة المراجعة:

من أجل زيادة فاعلية لجنة المراجعة في الوفاء بمسؤولياتها والقيام بمهامها فيما يخص الرقابة على إعداد القوائم المالية، يجب أن تقوم بكتابة عقد يسمى عقد لجنة المراجعة يوضح أساسيات اللجنة والقواعد التي تنظمها ويحدد علاقاتها مع الأطراف الأخرى، ويجب أن يكون هذا العقد موثقاً ومصادقاً عليه من قبل مجلس الإدارة، كما يجب أن يحدد للجنة المراجعة مسؤولياتها التي تتناسب مع طبيعة الظروف التي تعيشها الشركة وفي نفس الوقت يجب على أعضاء اللجنة مراجعة هذه المسؤوليات سنوياً لتحديد ما إذا كانت هناك أهمية للتغيير في هذه المسؤوليات بما يتناسب وطبيعة الظروف التي قد تطرأ على الشركة².

5 - سلطة لجان المراجعة.

رغم أن مسؤوليات لجان المراجعة تخضع لإشراف ومتابعة مجلس الإدارة إلا أن لجان المراجعة تتمتع بسلطة اتخاذ قرارات مهمة للغاية، ويمكن تقسيم هذه السلطة إلى عدة أنواع تتمثل فيما يلي³:

- سلطة رسمية: وتكون هذه السلطة ناتجة عن تفويضات مجلس الإدارة بشكل رسمي للجنة المراجعة.
- سلطة ناتجة عن الاستقلال: وتكون هذه السلطة ناتجة من قدرة لجان المراجعة على اتخاذ القرارات بصفة مستقلة.
- سلطة الحصول على المعلومات: وهي ناتجة من قدرة لجان المراجعة في الحصول على المعلومات المناسبة في الوقت المناسب.
- سلطة الخبرة: وترتبط هذه السلطة بالمام ومعرفة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة التي ترتبط بمهامها مثل مجال المحاسبة ومجال المراجعة ومجال الإدارة المالية والتمويل.
- سلطة التوجيه: وهي الناتجة من قدرة أعضاء لجان المراجعة على الإشراف والمتابعة وقيادة وتوجيه الآخرين.
- سلطة الإدارة: وهي الناتجة من قدرة لجان المراجعة على الاستمرار وتنفيذ المهام الموكلة إليها بكفاءة وفاعلية.

¹ حسين أحمد دحلوح، مرجع سبق ذكره، ص 262.

² أنس عبد الله محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 90.

³ - نفس المرجع السابق، ص 88.

6-ميثاق لجنة المراجعة:

يكتسب عمل لجنة المراجعة أهمية كبيرة، وهذا العمل لا يجب أن يدخل ضمن اختصاصات رئيس مجلس الإدارة، لذلك فإن لجنة المراجعة في حاجة إلى دستور رسمي لتمكينها من الوفاء بدورها بشكل فعال، ويمكن أن يحتوي هذا الميثاق على ما يلي¹:

- سلطة الحصول على المعلومات: وهي ناتجة من قدرة لجان المراجعة في الحصول على المعلومات المناسبة في الوقت المناسب.

- سلطة الخبرة: وترتبط هذه السلطة بإلمام ومعرفة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة التي ترتبط بمهامها مثل مجال المحاسبة ومجال المراجعة ومجال الإدارة المالية والتمويل.

- سلطة التوجيه: وهي الناتجة من قدرة أعضاء لجان المراجعة على الإشراف والمتابعة وقيادة وتوجيه الآخرين.

- سلطة الإدارة: وهي الناتجة من قدرة لجان المراجعة على الاستمرار وتنفيذ المهام الموكلة إليها بكفاءة وفاعلية.

7-ميثاق لجنة المراجعة:

يكتسب عمل لجنة المراجعة أهمية كبيرة، وهذا العمل لا يجب أن يدخل ضمن اختصاصات رئيس مجلس الإدارة، لذلك فإن لجنة المراجعة في حاجة إلى دستور رسمي لتمكينها من الوفاء بدورها بشكل فعال، ويمكن أن يحتوي هذا الميثاق على ما يلي²:

* الدور الأساسي:

تقوم لجان المراجعة بتقديم تقريرها عن طريق مجلس الإدارة، حيث يلعب المجلس دورا في دعم اللجنة للقيام بواجباتها ومسؤولياتها فيما يتعلق بالإشراف والرقابة على الناحية المهنية لمراجعة الحسابات، ونزاهتهم وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومدى اتساق عملهم مع القوانين واللوائح وممارسات التقارير المالية، كما يجب على اللجنة أن تقوم بتقديم تقرير سنوي لمجلس الإدارة عن سلامة نظام الرقابة الداخلية وعمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

¹ انتصار حسين عبد هلالا، لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية، بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة،

جامعة الرباط الوطني، 2016، ص 48، 49

² عناني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 245

*** الكفاءة:**

حيث أنه ينبغي تهيئة لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بالتزاماتها ويتضمن ذلك عملية اختيار أفرادها بناءً على الكفاءات والتدريب وتنمية القدرات والمؤهلات، ولابد من المؤسسة أن تحدد مجموعة من الكفاءات والمؤهلات التي تطبق على كل عضو لجنة مراجعة يتم اختياره.

*** الاجتماعات Meetings:**

لابد على لجنة المراجعة أن تقوم ببرمجة اجتماعاتها أربعة مرات سنوياً على الأقل ولابد من حضور جميع الأعضاء ما لم تكون هناك ظروف استثنائية، كما يجب أن تقدم الوثائق والأوراق التي سيتم مناقشتها إلى الأعضاء مسبقاً قبل الاجتماع، وأن لا يكون الأعضاء أعضاء في مجالس إدارة مؤسسات أخرى حتى لا تؤثر على قدرتهم على المشاركة في الاجتماعات.

*** التقارير Report:**

تقوم لجنة المراجعة بتقديم توصياتها في كل الأمور إلى مجلس الإدارة، وتقوم بتقديم نسخ من محاضرها إلى أعضاء المجلس، وتكون اللجنة غير مجبرة على الاتصال بالمراجع الخارجي والمراجع الداخلي أو أي جهات أخرى.

*** السلطات Authorities:**

يسمح للجنة بالحصول على كل المستندات والوثائق والمعلومات التي تعتبرها مهمة للقيام بمهامها والوفاء بالتزاماتها.

*** التطوير Development :**

يجب أن تضع لجنة المراجعة مقاييس محددة لتطوير وتحسين أدائها، يتم إعدادها من طرف خبير متخصص في ذلك، وتتكفل اللجنة بعد ذلك بإعداد تقرير سنوي تحدد فيه مدى التزامها بهذه المقاييس الموضوعية لتقييم أدائها ولا بد أن يشمل التقرير النتائج المترتبة عن ذلك.

8 - تقييم عمل لجنة المراجعة ومكافأة أعضائها:

ينصح بإجراء عملية تقييم رسمية لفعالية أداء اللجنة بصفة دورية، إلا أنه يمكن إجراء تقييمات إضافية حسب الحاجة خلال العام، وتشمل هذه التقييمات تقييمات ترتبط بفعالية أداء اللجنة وتقييمات ترتبط بأعضاء ورئيس اللجنة.

كما يجب مكافأة أعضاء لجنة المراجعة بشكل مناسب في مقابل خدماتهم التي يقدمونها، وفي مختلف المؤسسات التي يعملون بها، ويتم تحديد واقتراح مبلغ المكافأة التي تقدم لهم عادة من قبل لجنة المكافآت التابعة

لمجلس الإدارة وعرضها على الجمعية العامة لإبداء الرأي واعتمادها والمصادقة عليها، ورغم أن المكافأة يجب أن تكون لتقدير التزام الأعضاء بتخصيص الوقت اللازم لقيامهم بمهامهم وقبولهم القيام بالمسؤوليات الملقاة عليهم وذلك من أجل جذب الكفاءات من المسؤولين والأعضاء الأكفاء وتشجيعهم للقيام بهذه المهام، إلا أنه يجب ألا تكون المكافآت مبالغاً فيها تجنباً لحدوث أية نزاعات أو النظر لعضوية اللجنة كمصدر للدخل¹.

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومقومات فعاليتها.

سنتطرق من خلال هذا الجزء إلى المهام الموكلة إلى لجان المراجعة وهذا تحت إشراف مجلس الإدارة بهدف تقليل العبء عليه، كما سنتطرق إلى المسؤوليات الملقاة على عاتقها وهذا من خلال الإشراف والرقابة على النشاطات التي تقوم بها المؤسسة، وفي الأخير سندرج مقومات لجان المراجعة والتي تمثل مجموعة من الخصائص التي لا بد من توفرها في لجان المراجعة لتحقيق الفعالية المطلوبة.

I- مهام وصلاحيات لجنة المراجعة.

1 - مهام لجنة المراجعة.

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه بكفاءة وفعالية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين، ويعد التحديد الدقيق لمهام لجنة المراجعة من الأمور المفيدة لكل من أعضاء اللجنة والأطراف الأخرى، إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مهامهم، وفي الوقت نفسه إظهار هذه المهام إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة كمجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المهام بين الأطراف المختلفة².

تتولى لجنة المراجعة القيام بالمهام الآتية³:

¹ عناني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 245.

² حسين أحمد دحلوح، عمر أحمد محمد، دور لجان التدقيق في الحد من الخسائر في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2، 2013، ص 472.

³ مجدي وائل الكبيجي، فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال، دراسة تطبيقية على المصارف العامة في فلسطين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، 2015، ص 177.

- مراجعة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات، والتأكد من استيفائه للشروط الخاصة بتعيينه والتأكد من عدم وجود مؤشرات تأثر على استقلاليتة، وعدم وجود أعمال أخرى يقوم تؤثر على استقلاليتة وحياده، باعتبار أنه في حالة وجود اختلالات في ذلك ستتأثر نتائج الأعمال التي تقوم بها اللجنة.
- مناقشة كل أعمال مراجع الحسابات، وهذا بدراسة ملاحظاته واقتراحاته والتحفظات التي سجلها، ومتابعة مدى استجابة إدارة المؤسسة لتعليمات المراجع وتقديم التوصيات التي من شأنها أن تحسن من النقص المكتشفة، حيث أن سلطة الرقابة التي تفرضها اللجنة على أعمال المراجع وتوصياته ستؤدي إلى حرص الإدارة على تنفيذها لتفادي المسائل التي قد تتعرض لها نتيجة لعدم تطبيقها.
- فحص المراسلات والتعاملات التي تتم بين المؤسسة والمراجع الخارجي، وتقييمها واقتراح التعديلات والتوصيات التي من شأنها أن تحسن العلاقة بينهم وتسمح بالحفاظ على حقوق كل الأطراف.
- مراقبة والتأكد من مدى تقيد المؤسسة بأنظمة الهيئة وتعليماتها والقوانين التي تفرضها الهيئات العليا ومدى تطبيقها للتعليمات والقرارات الصادرة في هذا الإطار، حيث تلزم كل المؤسسات بتنفيذها، والتي ينجر على عدم تنفيذها عقوبات تؤدي في بعض الحالات إلى توقيف نشاط المؤسسة.
- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة، وهذا بفحص مختلف الجوانب حسب أهميتها والتي قد يؤدي إهمالها إلى التأثير على صحة هذه التقارير وتقديم التوصيات بشأنها، مع التركيز على ما يأتي:
- o أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.
- o أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات المراجعة أو نتيجة لمقترحات مراجع الحسابات.
- دراسة خطة عمل مراجع الحسابات، والتأكد من أن المؤسسة تقدم له التسهيلات الضرورية للقيام بعمله، وتوفر له الظروف الملائمة التي تسمح له باتخاذ كل الإجراءات اللازمة التمام مهمته.
- فحص إجراءات المراجعة الداخلية التي تم القيام بها، والتأكد من مدى مطابقتها للمعايير والتأكد من مراجعة المراجع الخارجي لهذه الإجراءات، واتخاذ التدابير اللازمة لتصحيحها بالإضافة إلى الاطلاع على تقارير المراجع الداخلي خاصة التي تتعلق بالإفصاح عن المخالفات التي صادفته عند القيام بمهامه.
- تقديم توصيات لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات المراجعة الداخلية وعمل المراجع الداخلي، والتي من شأنها أن تدعم عمله في المؤسسة وتفصح له المجال لمناقشة النقائص التي واجهته أثناء ممارسة مهامه، واقتراح الحلول التي من شأنها أن تسهل له استكمال الإجراءات التي تدخل في إطار وظيفته.

- الحرص على عدم وجود أي تضارب في المصالح بين الأطراف ذي العلاقة، مما قد يؤدي بالشركة إلى إبرام وعقد صفقات وعقود في المشروعات المعنية مع الأطراف المتضاربة في المصالح.
- كما تتكفل اللجنة بدراسة أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة والتي ترتبط بمصالح المؤسسة.
- بالإضافة إلى المهام سابقة الذكر هناك مهام أخرى تطرقت إليها دراسات أخرى تمثلت فيما يلي¹:
- دراسة القوائم المالية المنشورة وفحص القوائم التي لم يتم نشرها بعد.
- دراسة السياسات المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة قبل المصادقة عليها، وأي تغيير قد تحدثه المؤسسة في السياسات التي تتبناها، حيث لا يمكنها العمل بما قبل أخذ رأي لجنة المراجعة.
- تقييم قدرة المؤسسة على إنشاء نظام لتقدير المخاطر التي تتعرض لها، ومدى استجابة المخاطر للإجراءات التي تتبعها إدارة المؤسسة لمواجهة والحد من المخاطر التي تؤثر على استقرار المؤسسة.
- التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية الذي تم تصميمه، واستجابته لمتطلبات المؤسسة واحتوائه على كل الإجراءات اللازمة لسيرها.
- مراقبة العمليات التي تتعرض للغش والتلاعب والاختلاس والأخطاء التي تقع في المؤسسة واتخاذ التدابير والإجراءات التي تحد منها.
- فحص التقارير والملاحظات ودراسة التحفظات التي يقدمها المراجع الخارجي للمؤسسة والجهات الرقابية الخارجية.
- التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- الاستعانة كلما دعت الحاجة بالمراجع الداخلي أو استشاريين مستقلين للقيام بدراسات متخصصة تساعد في تنفيذ مهامها وتحديد أتعابها.

2 -صلاحيات لجنة المراجعة:

- حتى تتمكن اللجنة من القيام بمهامها، والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها من خلال الأعمال التي تقوم بها، فإنها تتمتع بمجموعة من الصلاحيات التي تساعد على ذلك تتمثل فيما يلي:
- تتمتع اللجنة بحق فحص والدخول إلى جميع سجلات المنظمة ووثائقها والاطلاع على كل معلومات المؤسسة وبياناتها وأفرادها ومبادئها، كلما كان ذلك ضروريا للوفاء بالتزاماتها وفقا للأهداف المتفق عليها.

¹ بوذر مسند محمد، لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 2، 2018، ص

- أن تكون لجنة المراجعة قادرة على تجريب ووضع مجموعة من الأحكام المرجعية لتحقيقها وتلقى التقارير الناتجة في سرية.

- أن يكون لها الحق في إجراء اتصالات للحصول على استشارة قانونية، للحصول على معلومات في الجانب القانوني لأي موضوع يكون مبهم وغير مفهوم، وهذا ما يمكنها من اتخاذ قرارات سليمة.

II- مسؤوليات لجان المراجعة.

تعتبر لجان المراجعة من الأجهزة التي تم إنشائها في المؤسسة بهدف تخفيف الضغط على مجلس الإدارة، حيث يسند إليها بعض المهام الرقابية وهذا بهدف حماية مصالح الأطراف التي تربطها علاقة بالمؤسسة، من خلال المتابعة والإشراف على العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، وذلك بهدف تقديم معلومات موثوقة ودقيقة في التقارير التي تعدها المؤسسة حول وضعيتها المالية والتشغيلية.

على الرغم من أن المسؤوليات المحددة للجنة المراجعة قد تختلف من دولة لأخرى وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقد حجم الأعمال، إلا أن المسؤولية الملقاة على عاتق أعضاء لجنة المراجعة تكون كبيرة بسبب أنها تمثل جزءاً مهماً من عملية الإشراف والرقابة، ولها دور حقيقي في المساعدة على الاحتفاظ بثقة المستثمر في البيانات المالية التي يفصح عنها، إذ تكلف لجنة المراجعة بشكل عام بالإشراف على ثلاث مجالات أساسية هي¹:

1 - إعداد التقارير المالية:

- تتكفل لجنة المراجعة بالإشراف والرقابة على عملية إعداد التقارير المالية، حيث يعود إعدادها إلى الإدارة المالية ويعدّها تحديداً المحاسبين، أما لجنة المراجعة فتقوم بفحص كافة القوائم المالية السنوية قبل مصادقة مجلس الإدارة عليها، وقبل نشرها للتأكد من موضوعيتها ومصداقيتها وملاءمتها لمعطيات المؤسسة، وتعمل على تقديمها في الوقت المناسب.

- دراسة أعمال ونتائج المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وفحص الملاحظات والتحفظات الواردة في تقرير المراجع الخارجي أو توصياته المقدمة لتحسين الأداء ونظام الرقابة الداخلية والحرص على تنفيذها.

- تقييم فعالية سياسات الإدارة في التقديرات، والتي تؤثر على القوائم المالية، ومراجعة كافة السياسات المحاسبية المعتمدة وتحديد الآثار المترتبة عن التغيير فيها على القوائم المالية، والتركيز على العمليات الجوهرية والخاصة التي تعد روتينية والتي تكون محل مساءلة أو منازعات.

¹ بشري عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد

-التشاور مع الإدارة والمراجع الخارجي حول القوائم المالية وحل أية خلافات ملموسة قد تنشأ بينهما عند إعداد القوائم المالية.

2 - الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:

-تقييم نجاعة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن التلاعبات والأخطاء والمخالفات، والتأكد من درجة الالتزام بالإجراءات المحددة من قبل النظام ودرجة تقييم المخاطر في كافة المستويات الإدارية.

-التأكد من وجود إجراءات عملية رسمية لتحديد وتقدير والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارة نظام الرقابة الداخلية.

-مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية وخاصة عملية تقييم وإدارة المخاطر الرئيسة، التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للمؤسسة، والسعي لفهم بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة أثناء قيامها بنشاطها، وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر.

3 - عمليات المراجعة الداخلية والخارجية:

-متابعة مدى فاعلية المراجعة الداخلية وإجراءاتها، وتقييمها وتحديد المؤهلات والكفاءات اللازمة في هذا المجال.

-بيان أثر التغيرات الهامة في المبادئ والسياسات المحاسبية على نطاق عملية المراجعة.

-حل المشاكل والصعوبات والخلافات التي تنشأ أثناء ممارسة عملية المراجعة، مع توفير المعلومات المطلوبة وفي الوقت الملائم والتنسيق بين المراجع الخارجي والداخلي والإدارة.

-التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المراجع الخارجي أو عزله، وتحديد أجوره والإسهام بوضع ضوابط حول مشاركته في تقديم خدمات غير تدقيقية.

-استعراض القوائم المالية والموافقة عليها بعد إتمام عملية المراجعة وقبل رفعها لمجلس الإدارة.

-متابعة ملاحظات وتحفظات المراجع الخارجي والتأكد من أخذ توصياته بعين الاعتبار ومعالجتها.

-استعراض نطاق المراجعة التي سيمارسها المراجع الخارجي، والوقت اللازم لها والإجراءات التي سيتم استخدامها وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة بهذا المجال.

وبالإضافة إلى ما سبق هناك دراسات أخرى وضحت أن لجنة المراجعة يمكنها القيام بنشاطات أساسية أخرى مثل¹:

- تقييم الإجراءات التي تضعها الإدارة في تقييم وتحديد مخاطر الاحتيال والحد منها، بما في ذلك التدابير والنشاطات التي تنفذها الإدارة لهذا الغرض، والمصممة للمساعدة في اكتشاف الاحتيال والحد منه.
- الإشراف على الرقابة الداخلية المطبقة على الإدارة عند إعداد التقارير المالية، والبحث عن احتمالات تجاوزات الإدارة أو الاستخدام غير المناسب لتلك الرقابة.
- مقارنة النتائج المالية المتوصل إليها مع نتائج السنوات السابقة أو النتائج المتوقعة وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها.
- تقييم عمليات الإدارة وإجراءاتها وتوثيقها للتقديرات المهمة المستخدمة في عملية إعداد التقارير المالية.
- تقييم مدخل الإدارة فيما يتعلق بتسوية ومعالجة قيود اليومية التي تتم بشكل آلي أو يدوي وعملية إفصال دورة التقارير المالية وتوثيقها للحفاظ عليها.
- وضع برنامج للموظفين للتقرير عن الاحتيال والسلوك غير الأخلاقي ومراقبة سلوكياتهم أثناء أداء مهامهم.
- تقديم رؤى أخرى والتوجيه بشأن تنفيذ أو تعزيز تدابير للحد من الاحتيال أو تقديم اقتراحات جديدة خاصة بتسيير المؤسسة.
- مراقبة الكيفية التي تدار بها أمور الشركة ومدى توافقها مع نظامها الأساسي والتأكد من الالتزام بتطبيق التعليمات والقواعد المتبعة.
- التأكد من حرص الإدارة على أن كل الإجراءات والعمليات التي يقوم بها الموظفون والمراجعون الداخليون والخارجيون تتم وفق المعايير المتعارف عليها، وأن ذلك يؤدي إلى تحسين نوعية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة.
- وبالتالي يمكن القول بأن المسؤولية الأولى والأساسية للجان المراجعة هي توفير الحماية الكاملة للمراجعين الداخليين والخارجيين، وهذا من خلال إبداء رأيها في كل الأمور التي تتعلق بترشيحهم وضمان استقلاليتهم، وهذا ما يسمح لهم بمراجعة أعمالهم والخدمات التي يقدمونها، مما يساعدهم على إبداء الرأي الفني المحايد عن مصداقية وعدالة القوائم المالية، كما أن حرص اللجنة على رقابة السياسات المحاسبية المتبعة ومدى توافقها مع طبيعة نشاط المؤسسة، سيؤدي إلى ردع كل محاولات التلاعب والتحايل التي يلجأ إليها معدي القوائم المالية لإخفاء كل مظاهر

¹ حسين أحمد دحبوح، عمر أحمد محمد، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2، ص 473.

الإخفاق التي ترتبط بتسيير المؤسسة، وبالتالي لابد أن تتكون لجان المراجعة من أعضاء يتمتعون بالخبرة والكفاءة اللازمة والفهم الجيد لمخاطر الأعمال والعمليات وإعداد التقارير والضوابط الرقابية، كما يجب أن تتناسب هذه الخبرات مع حجم المؤسسة المعينون فيها.

III- مقومات فعالية لجان المراجعة:

1- فعالية لجان المراجعة:

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت لمفهوم فعالية لجان المراجعة، حيث أن أغلبية الدراسات والأبحاث استندت في تعريفها على نظريتين مختلفتين، نظرية الوكالة والنظرية التأسيسية، حيث يختلف مفهوم لجنة المراجعة من منظور هذه النظريتين وبالتالي يختلف مفهوم فعالية لجان المراجعة من منظورهم.

1 - مفهومها من منظور نظرية الوكالة:

حسب ما تطرقت إليه نظرية الوكالة، فإنه لضمان فعالية لجنة المراجعة، يجب أن تكون القوائم المالية التي يقوم بإعدادها المسيرين تعبر بصورة كاملة وصادقة ودقيقة عن أداء المؤسسة، وقد تطرقت إليها كالتالي¹:

فعالية لجان المراجعة تسمح بالحصول على قوائم مالية صادقة والتقليل من التلاعبات والأخطاء والتحايل التي يقوم بها المسيرين، حيث تركز العديد من الدراسات الخاصة بنظرية الوكالة على فعالية لجان المراجعة، إذ لاحظت العديد من الدراسات على وجود علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة وجودة التقارير المالية.

وتخلص أغلب الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين وجود لجنة المراجعة وموثوقية البيانات المالية، ومع ذلك يبدو أن مجرد وجود لجنة لا يكفي لضمان موثوقية البيانات المالية في الواقع، حيث تشير نتائج دراسة أجرتها لجنة Treadway (1987) في 119 شركة والتي تم الكشف عن بياناتها المالية المزورة من قبل لجنة الأوراق المالية والبورصات، إلى أن 69% من هذه الشركات لديها بالفعل لجنة المراجعة، وعليه خلصت لجنة تريبداوي إلى أن مجرد وجود لجنة مراجعة لا يعني بالضرورة أن هذه اللجنة فعالة في ممارسة دورها الرقابي.

وبالرجوع إلى هذه المعطيات قام كل من (Parker et Park Abott 2000) بإجراء تعديل على دراسة (Beasley, 1996) التي تتألف من استبدال المتغير الثنائي وجود / غياب لجنة المراجعة، مع متغيرين آخرين مرتبطين باستقلال اللجنة ونشاطها، من خلال هذا التعديل البسيط أظهر هؤلاء المؤلفون فعالية لجنة المراجعة في الحد من الاحتيال وشرحوا فشل (Beasley, 1996) في تحقيق هذه العلاقة من خلال عدم مراعاة خصائص لجنة المراجعة.

¹ Mohamed Ali Zarai et Wided Bettabai, 'Impact de l'efficacité des comités d'audit sur la qualité des bénéfices; Volume 4, numéro 1, 2007, p 5

1-2 مفهومها من منظور نظرية المؤسسة:

تعتمد النظرية المؤسسية على حقيقة أن المنظمة تتكون من عناصر ثقافية واجتماعية ورمزية أشمل من بيئتها التأسيسية (Powell1983 and DiMaggio)، كما تعمل الهيئات الخاصة مثل لجنة المراجعة على خدمة إدارة المؤسسة وهذا بالتصريح بتطابق التوقعات والنتائج للتنظيمات والتشريعات المعمول بها. من هذا المنظور يتم إنشاء لجان المراجعة للاستجابة للتوقعات الاجتماعية من أجل وضع والحفاظ على مؤشرات خارجية للاحترام، ووفقا لهذه النظرية ولضمان فعالية لجنة المراجعة فإنه لا بد من تعزيز الشرعية الخارجية واحترام المنظمة.

وبالاعتماد على نظرية المؤسسة، وحسب العديد من الدراسات فإن دعم لجنة المراجعة يستند إلى حد كبير إلى الرأي حول فعاليتها الفنية، ويعكس أفعال حقيقية بدلا من قرارات تستند على أدلة قوية (Menon and Williams 1994)، (Kalbers and Fogarty 1993).

كما تعتبر الثقة أمر أساسي وضروري حسب هذه النظرية، ولجنة المراجعة الفعالة هي اللجنة التي يمكنها بناء ثقة جميع الأطراف، مثل المديرين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، ووفقا للنظرية المؤسسية، فإن العلاقات القائمة على الثقة تعد بديلا للأداء الفني ويجب أن تكون لدى لجنة المراجعة الفعالة ثقة جميع المهنيين وأن تستخدم كل الطرق لفرض دورها في المؤسسة.

2- مقومات لجان المراجعة.

تمثل مقومات لجان المراجعة مجموعة الخصائص التي يجب أن تتوفر في أعضاء لجنة المراجعة والتي يؤدي أي نقص فيها إلى التأثير على فعالية وكفاءة لجنة المراجعة في المؤسسة.

1-2 استقلال أعضاء لجان المراجعة:

تعتبر استقلالية أعضاء لجنة المراجعة معيار اتفقت عليه أغلب الأبحاث والدراسات، والتي تعتبرها مؤشر ضروري ولا يمكن الاستغناء عليه للحكم على فعالية وكفاءة لجان المراجعة، وهي تعني عدم وجود أي علاقة بين أعضاء اللجنة وإدارة المؤسسة وهذا للقيام بواجباتهم على أحسن وجه.

ولقد استقرت أغلب الآراء على ضرورة أن يكون أعضاء لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين وغير المرتبطين بمجلس الإدارة، والذين لديهم القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، إذ إن قدرة أعضاء لجنة المراجعة على تقييم وتقدير موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى كفاية وملائمة

وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات ترتبط بدرجة الاستقلالية التي يتمتع بها هؤلاء الأعضاء، وهذا ما يؤدي إلى إضفاء الموضوعية والمصداقية على النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري وأداء المؤسسة،

كما أنه لتحقيق الاستقلال التام ينبغي على أعضاء اللجنة الابتعاد عن القيام بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية، وهذا لما لها من تأثير سلبي على الأعمال الموكلة إليهم¹.

هذا وقد وضعت إحدى اللجان الأمريكية مفهوماً محدداً للاستقلال بالنسبة للأعضاء الذين ينضمون إلى لجان المراجعة، حيث أوضحت الشروط التي لا بد أن تتوفر في أعضاء لجنة المراجعة لئلا يتم اعتبارهم مستقلين، إذ لم تكن هناك أي علاقة بينهم وبين إدارة المؤسسة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم، وتم وضع مجموعة من الصور التي يمكن أن تأخذها هذه العلاقة تتمثل فيما يلي²:

- أن لا يكون من موظفي المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها أو التي تتعامل معها.
- أن لا يحصل على أي مكافأة مالية من المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها أو التي تتعامل معها، بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.
- أن لا يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها.
- أن لا يكون مديراً تنفيذياً داخل المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها.
- أن لا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى المؤسسات التي لها علاقات تجارية مع المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها، وفي حال توافر أحد هذه الأمثلة في عضو لجنة المراجعة لا يعد مستقلاً، وفي هذه الحالة ينبغي أن تفصح المؤسسات عن هذه العلاقة، بشرط أن انضمام هذا العضو إلى لجنة المراجعة سوف يعود بمنافع ومزايا من شأنها تسهيل مهامها وفق الشروط المحددة، وتفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤولياتها وواجباتها تجاه المؤسسة.
- ويؤدي توفير الاستقلالية في لجان المراجعة إلى تحقيق مجموعة من المزايا التي تعود بالفائدة على المؤسسة تتمثل فيما يلي³:

- تقييم سياسات وخطط الإدارة ونقدها بشكل موضوعي مما يمكنها من متابعة الإدارة لمدى تطبيقها وتنفيذها وبالتالي مساءلتها في حالة أي تأخر أو تعطل في الانجاز.

- التقليل والحد من العراقيل والصعوبات التي تحد من فاعلية لجان المراجعة.

¹ محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² حسين أحمد دحلوح، مرجع سبق ذكره، ص 259.

³ سامح محمد لطفي سعودي، أثر خصائص جودة لجان المراجعة على تعزيز مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، ص 56.

-قيام اللجنة بمهامها ودورها بحيادية وبدون تحيز وهذا ما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية.

-زيادة ثقة الأطراف الخارجية العامة بالمؤسسة ودعم وتعزيز حوكمة الشركات.

ويعتبر معيار الاستقلالية عن الإدارة التنفيذية من أهم المعايير التي تركز عليها أغلب اللوائح المنظمة لعمل لجنة المراجعة، ويمثل هذا المعيار أحد أهم شروط اختيار أعضاء لجنة المراجعة، حيث أنه من الضروري أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين ظاهريا وحقيقيا عن إدارة المؤسسة بحيث لا يجب أن تكون هناك علاقة بين مجلس إدارة المؤسسة وبين أعضاء اللجنة ومدراء المؤسسة التنفيذيين، وقد أشارت دراسة Klein 2002، إلى أن استقلالية لجان المراجعة تقلل من احتمالية تلاعب الإدارة بالأرباح، كما بينت دراسة (Carcello et al 2000) أن هناك علاقة إيجابية بين لجان المراجعة وأتباع المراجعة، مما يدل على أن استقلالية لجنة المراجعة تؤدي إلى نوعية أفضل للتقرير المالي، بالإضافة إلى ذلك فقد توصلت دراسة (Ali et al 2009) إلى أن المؤسسات التي تتمتع فيها لجان المراجعة بالاستقلالية يكون لديها حاكمية مؤسسية أفضل¹.

ويمكن القول من خلال ما سبق أن استقلالية لجان المراجعة تعتبر من العناصر المهمة، التي بدونها يختل عمل اللجنة ويؤثر على مصداقية وموثوقية الأعمال التي تقوم بها، فبمجرد توفر هذا الركن يمكننا الحكم على نجاحها في أداء المهام الموكلة إليها بحيادية وبفعالية، وبدون أي ضغوط تؤدي إلى حدوث شك في النتائج المتوصل إليها، والتي تقوم الأطراف الخارجية بالاعتماد عليها، حيث أن استقلال اللجنة الحقيقي سيؤدي إلى اكتشاف المخالفات بما بدون تردد، وهذا ما يمثل وسيلة ضغط على الإدارة يؤدي بها للحرص على القيام بمهامها ما تقتضيه التعليمات والقوانين والمعايير التي تعمل بها.

2-2 الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة:

توكل للجنة المراجعة أعمال حساسة وذات أهمية بالغة في المؤسسة، وبالتالي لا بد أن تتوفر في أعضاءها مجموعة من الشروط والمعايير، للتكفل بهذه الأعمال بالشكل الذي يسمح بالاعتماد عليهم في اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتلاعبات وتفعيل نظام الرقابة الداخلية بالشركة².

¹ عناني عبد هلالا، مرجع سبق ذكره، ص 244.

² خملي فريد، أ. شوق فوزي، دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أم بواقي، العدد 02، 2016، ص 61

كما أن تعقد الأدوات المالية الحالية، وتعقد هياكل رأس مال المؤسسات وظهور صناعات جديدة، والتوجه نحو معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية، كلها معا توضح أهمية وجود أعضاء لجنة مراجعة مؤهلين تأهيلا علميا مناسباً، ويمتلكون الخبرة العملية الكافية¹.

حيث أنه من الأمور المتفق عليها أن يكون أعضاء اللجنة من الأشخاص الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة والمعرفة التامة، التي تمكنهم من القيام بالمهام الموكلة إليهم ومسؤولياتهم على أكمل وجه من الرقابة على كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وتحديد درجة الالتزام بإجراءاتها، بالإضافة إلى الإلمام بالأمور المحاسبية والمراجعة والإدارة المالية، وأن يكونوا على معرفة بكيفية إعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط المؤسسة أو المجال التي تعمل فيه، إذ أن تعقد الأدوات المالية الحالية وتعقد هياكل رأس مال الشركات وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية كلها مع توضيح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة².

كما أن عضو لجنة المراجعة يجب أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً وذو خبرة وكفاءة علمية كافية، لأن الاهتمام بالخبرة العلمية تعتبر أحد المعايير التي تحقق فعالية أداء لجنة المراجعة، وأحد العناصر الأساسية التي يتم من خلالها الحكم على أعمال اللجنة، كما أن هناك بعض المشاكل المحاسبية التي يعتمد في حلها على الحكم الشخصي والذي يتأثر بخبرة وكفاءة العو، ولهذا يجب أن يكون من بين أعضاء اللجنة من يتوفر لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والإدارية التي ترتبط بالمؤسسة، كما يجب أن يكون من حملة الشهادات في المجالات التي تمكنهم من تفسير وشرح القوانين واللوائح أو معايير المحاسبة والمراجعة، وكذلك أن تكون أعلاء اللجنة معرفة سابقة بأعمال المؤسسة، وأن تكون لهم عالقات مع خبراء تعتمد عليهم وتستشيرهم في الأمور المبهمة، بالإضافة إلى فهم مناطق الخطر في المؤسسة، ويستحسن أن يكون أعضاء اللجنة ذوو كفاءات وخبرات مختلفة تتوافق مع حجم وطبيعة نشاط المؤسسة³.

ويشير في هذا المجال (al et Dezoort، 2003) إلى أن خبرة أعضاء لجان المراجعة ضرورية لمساعدتهم في التعامل والتفاهم مع المراجعين الخارجيين، مضافاً أن أعضاء لجان المراجعة وخصوصاً الحاصلين على الشهادات المهنية اللازمة، يتفهمون مسؤوليات وواجبات المراجع أكثر من نظرائهم، كما أنه على كل مجالس الإدارة في المؤسسات أن تحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في أعضاء اللجنة، كأن يتوافر لديهم الخبرة

¹ عناني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 245

² محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 35

³ اسماعيل الهادي عبد الله، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 93.

في الشؤون المحاسبية والمالية والمراجعة، والخبرة في الشؤون القانونية للمؤسسة، ويجب أن يكونوا على درجة عالية من تفهم أعمال المؤسسة أو المجال الذي تعمل فيه، إذ أن توافر الخبرة لدى أعضاء

لجنة المراجعة ضروري باعتبار العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها. وفي الولايات المتحدة الأمريكية حدد قانون Oxley – sarbanes بعض المتطلبات والعناصر التي ترتبط بالخبرة والمعرفة والكفاءة والتي يجب أن تتوفر في أعضاء لجنة المراجعة منها على سبيل المثال:

- أن يكون مراجعاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً على شهادة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- لديه خبرة ومعرفة بإجراءات عملية المراجعة وكل الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي.

- لديه دراية بطبيعة المسؤوليات الملقاة على عاتق لجنة المراجعة.

ولقد بينت العديد من الأبحاث والدراسات الخاصة بلجان المراجعة، أن تمتع أعضاء اللجنة بالخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة من شأنه التأثير على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي التحسين من عملية إعداد التقارير المالية وزيادة عملية الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة في الأطراف المستفيدة من التقارير وبالتالي التحسين من سمعة اللجنة والمؤسسة.

وفي المملكة العربية السعودية يشترط فيمن يعين عاطواً باللجنة أن يكون لديه تأهيل علمي ملائم وإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وبطبيعة أعمال المؤسسة، ويتعين أن يكون أحد أعضاء اللجنة حاصلاً على تأهيل جيد كما يأتي¹:

- درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن سنتين، تخفض إلى سنة إذا حصل على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أو أي تأهيل مهني مماثل تعتمد عليه الهيئة.

- درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن خمس سنوات، تخفض إلى ثلاث سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل.

- درجة البكالوريوس في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن سبع سنوات، تخفض إلى خمس سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل.

ومن خلال ما سبق نلاحظ بأن الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة، كغيرها مثل الاستقلالية من العناصر المهمة التي يجب أن تتوفر في الأعضاء، نظراً لحاجة أعمال اللجنة إلى أعضاء تكون لديهم دراية وخبرة في العديد

¹ عناني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 60.

من المجالات خاصة في مجال المحاسبة والمراجعة والمالية ومعرفة بنشاط المؤسسة وطبيعة أعمالها، وهذا ما سيمكنهم من الحكم والتقدير الجيد لمختلف الأعمال والأمور وبالتالي القدرة على اتخاذ القرارات السليمة.

2-3 التحديد الواضح لحقوق اللجنة وواجباتها:

يجب على المؤسسات التي تريد التوفيق في تفعيل دور لجان المراجعة، أن تحدد ما لها وما عليها بالتفصيل بكل وضوح ودقة ودون حدوث تعارض بين عمل اللجنة وأعمال الأجهزة التنفيذية الأخرى بالمؤسسة، وأن يكون لها الحق في الحصول على أي معلومة تساعد في القيام بعملها¹.

وحتى تتمكن اللجنة من القيام بمهامها بأريحية وفعالية، لا بد من تحديد حقوق اللجنة وواجباتها، وهذا للفصل بين مهامها ومهام الأجهزة التنفيذية واللجان الأخرى، لتفادي حصول تعارض بين صلاحياتها وصلاحيات اللجان الأخرى، وذلك ما يسمح لها باتخاذ الإجراءات والقرارات التي تدخل ضمن إطار اختصاصها والتي تخدم المؤسسة، وفي هذا الإطار توصي العديد من اللجان (كلجنة كادبوري) بأن يكون من صلاحيات لجان المراجعة أن تقوم بمراجعة ومناقشة أي أمور ومواضيع تراها مهمة، وأن يكون لها الحق في استشارة أصحاب الخبرة والاستعانة بكل الأطراف الخارجية لحل المشاكل والصعوبات التي تواجهها، وخاصة الأمور القانونية التي ترتبط بعملية إعداد القوائم المالية، وتؤثر على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير، وفي مقابل الحقوق التي تتمتع بها اللجنة لا بد عليها الالتزام بمجموعة من الواجبات تتمثل فيما يلي²:

- يجب على أعضاء اللجنة حضور كل اجتماعات اللجنة والمشاركة في كل نشاطاتها.
- المحافظة على الأسرار المهنية.
- عدم قيام أعضاء اللجنة بأي أعمال تنفيذية في المؤسسة.
- اتسام أعمالها بالصدق والشفافية والموضوعية.
- عدم السماح لأعضائها بالحصول على أي أشياء ذات قيمة من المؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
- عدم قبول أي أعمال أو معاملات تتعارض مع مصلحة المؤسسة.
- بالإضافة الى ما سبق يلتزم أعضاء لجان المراجعة بمجموعة من المبادئ والتي تعتبر من أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن أهم العناصر الأساسية التي لا بد من الالتزام بها والركيزة الأساسية لكل العاملين

¹ عناني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

في مهنة المراجعة والمحاسبة وبالتالي تترتب عليها مسؤوليات أخلاقية مهنية، تتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير المهنية والتي تستوجب الالتزام بها من طرف ممارسي المهنة، والتي تم التطرق إليها من خلال الفصل الأول (السرية، الموضوعية والنزاهة).

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بلجان المراجعة، باعتبارها إحدى الهيئات الاستشارية المهمة في المؤسسات باختلاف أنواعها، والتي سعت مختلف المنظمات والهيئات الدولية التي تهتم بمواضيع المحاسبة والمالية والمراجعة إلى تكوينها، وتحديد المعايير والأسس التي تنظمها، والأطر التي تسير من خلالها، وهذا من خلال توفير لها كل الظروف التي تسمح بتفعيل دورها على أحسن وجه.

حيث تخضع عملية تشكيل هذه اللجان إلى مجموعة من المعايير التي لا بد من احترامها عند تكوينها، وحتى يكون لهذه اللجان دور فعال في المؤسسة لا بد من توفر مجموعة من الخصائص فيها، منها ما يرتبط بأعضائها ومنها ما يرتبط بأعمالها، ومنها ما يرتبط ببرنامج عملها، وهذا ما سيزيد من مصداقية وموثوقية الأعمال التي تقوم بها. كما أن استقلالية وكفاءة أعضاء اللجنة يساعد على دعم عمل المراجعين الداخليين والخارجيين، ويؤدي إلى تسهيل عملهم وبالتالي الرفع من أداءهم، كما تمكن خبرة وكفاءة أعضاء اللجنة المراجع الخارجي من الاعتماد عليهم فيما يخص الأمور المحاسبية والمراجعة، وبالتالي يوفر لها تأكيد معقول عن الأعمال التي يقوم بها.

كما يتضح أن دور لجان المراجعة لم يعد كالسابق يقتصر على مراجعة القوائم المالية وفحصها، ولكنه في ظل تطور المشاكل وتنوعها أصبح لا بد من التركيز على المستقبل وتحديد المخاطر المحتملة، ومحاولة إيجاد الحلول لها حيث أصبح لها دور وقائي بالإضافة إلى دورها الأساسي الرقابي، كما لها دور مهم في ضمان الوصول إلى جودة التقارير وتقليل السلوكيات غير المرغوب فيها، وهذا من خلال الرقابة على كل ممارسات الإدارة وتوفير جو العمل الملائم لكل من المراجع الداخلي والخارجي، من خلال ضمان كل شروط الاستقلالية ومراجعة مدى تطبيق الإدارة لمعايير المحاسبة والمراجعة، للتأكد من مطابقة مخرجات المراجعة للمعايير المنظمة

الفصل الثالث

الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة – عرض الإستبيان –

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان.

المبحث الأول: منهجية الدراسة - عرض الاستبيان -

يتناول الفصل الحالي الدراسة الاستطلاعية ومنهج الدراسة، فمجالها المتضمن العينة، وكما تطرق لأداتي الدراسة (دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات)، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة النتائج.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان والأساليب الإحصائية المعتمدة

أولاً-مراحل اعداد الاستبيان:

1-منهج البحث:

قام الطلبة باعتماد في البحث الحالي على المنهج الوصفي الذي يلاءم طبيعة البحث الحالي، كون هذا المنهج كما يؤكد (مرسي 1994، ص 270) يقوم بوصف ما هو كائن تفسيره ويهتم بتحديد الممارسات الشائعة والسائدة... كما لا يقتصر البحث الوصفي على جمع البيانات وتبويبها، ولكنه يتضمن قدرا من التفسير لهذه البيانات، فمن خلال وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، وبيان العلاقة بين تطبيق تكنولوجيا المعلومات والاتصال على موثوقية المعلومات المحاسبية المالية، وسنحاول في هذا البحث معرفة دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات دراسة ميدانية على محافظ الحسابات ولاية الوادي.

2-مكان البحث:

أجري التطبيق الميداني على محافظي الحسابات ولاية الوادي

3-مجتمع البحث:

تكون مجتمع البحث من مختلف محافظي الحسابات ولاية الوادي

4-تحديد العينة وخصائصها:

تتكون عينة البحث من (40) محافظي الحسابات ولاية الوادي، تم اختيارهم بطريقة عشوائية.

5-أدوات البحث:

لقد تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات لجمع المعلومات والبيانات الخاصة بموضوع الدراسة، ونظرا لطبيعة الموضوع الذي يشمل متغيرين، دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات، وسنتطرق للأدوات بالتفصيل:

5-1-استبيان خصائص الشخصية:

يشمل على معلومات عامة حول أفراد العينة والمتمثلة في الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، التخصص العلمي، الخبرة العملية.

5-2- استبيان دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات:

ارتأينا في دراستنا هذه تعرف على دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات، واعتمدنا استبيان كأداة لجمع البيانات، يهدف تقييم دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات، تم تصميمه من طرف الطلبة وعرضه على الأساتذة المحكمين مع إجراء بعض التعديلات عليه، يتكون من (05) محاور، تتوزع على كالتالي:

✓ المحور الاول: اختيار أعضاء لجنة المراجعة، حيث يتكون من 07 فقرات تحمل رقم من 01 الى 07.

✓ المحور الثاني: دور لجنة المراجعة في اختيار محافظ الحسابات، ويتكون من 07 فقرات تحمل رقم من 08 الى 14.

✓ المحور الثالث: أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وتعزيز استقلاليتها، ويتكون من 05 فقرات تحمل رقم من 15 الى 19.

✓ المحور الرابع: تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يسهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات، ويتكون من 05 فقرات تحمل رقم من 20 الى 24.

✓ المحور الخامس: افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات، ويتكون من 05 فقرات تحمل رقم من 25 الى 29

-طريقة التصحيح

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي التفرع لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات، واعطاء درجات متدرجة من 01 الى 05 في الفقرات، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (04): درجات اختبار ليكرت

الاستجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

وحتى يمكن قياس رضا أفراد العينة حيث تم إعطاء نقاط لهذه الاجابات، وتم تقسيم السلم إلى خمسة مجالات لتحديد درجة الرضا كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (05): قيمة الوسط المرجح ودرجات الرضا لعينة الدراسة.

رقم الاتجاه	الاتجاه العام	الوسط المرجح	درجة الرضا
الاتجاه الأول	غير موافق بشدة	من 1 إلى أقل من 1، 8	ضعيف جدا
الاتجاه الثاني	غير موافق	من 1.80 إلى أقل من 2، 60	ضعيف
الاتجاه الثالث	محايد	من 2، 60 إلى أقل من 3، 40	متوسط
الاتجاه الرابع	موافق	من 3، 40 إلى أقل من 4، 20	عالي
الاتجاه الخامس	موافق بشدة	من 4، 20 إلى 05	عالي جدا

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مقياس ليكرت.

ب / تطبيق الاستبيان:

تم توزيع الاستبيان على (40) محافظ حسابات ولاية الوادي، وقد تم استرجاعها كلها اي بنسبة 100%، وكانت كلها صالحة للتحليل، حيث تم اعتماد طريقة العينة العشوائية في اختيار العينة.

ثانيا: الاساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام برنامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 22) لتفريغ البيانات ومعالجتها واعتمدت من خلاله على الأساليب الإحصائية التالية:

■ **التكرارات:** التكرارات تعني تكرار الأشياء أو الأحداث بشكل متكرر أو متتالي، في العديد من السياقات، يمكن أن تشير التكرارات إلى نمط متكرر يحدث في مجال معين، يُستخدم مصطلح "التكرارات" لوصف العملية التي تتكرر فيها نفس العملية أو القيم بشكل متكرر.

النسب المئوية: تشير إلى النسبة المئوية أو النسبة المئوية التي تستخدم لتمثيل العلاقة بين جزء من الشيء والكل.

■ **المتوسط الحسابي:** وذلك لمعرفة اتجاهات أفراد الدراسة نحو كل مجال والاستبيان.

الانحراف المعياري: للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة نحو كل عبارة أو فقرة

المطلب الثاني: دراسة ثبات وصدق الاستبيان.

قبل البدء في دراسة الاستبيان لا بد من التأكد أنه صالح للتحليل الإحصائي وأن الأسئلة التي تم وضعها تحقق أهداف الدراسة، فقبل المرور إلى برنامج SPSS للتأكد من ذلك، لا بد من دراسة الصدق الظاهري من خلال عرضه على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المتخصصين للتأكد من جودته وملائمته للدراسة.

1- معامل ثبات الاستبيان Test de Fiabilité: يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة¹.

نعتمد على معامل Alpha de Cronbach وهو معامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمه المعامل تكون مساوية، للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، حيث كلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد يكون الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر يكون الثبات منخفضاً.

ومن خلال دراستنا لثبات الاستبيان الكلي تحصلنا على الجدول التالي باستعمال برنامج SPSS 26.

جدول رقم (06): نتائج اختبار ثبات الاستبيان

اختبار الثبات	
عدد الاسئلة	معامل الثبات ألفا كرونباخ
29	0.86

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS26

بالنسبة لمعامل ثبات الاستمارة ألفا كرونباخ فقد قدرت قيمته بـ 0.86 أي (86%)، وبذلك يمكن القول بأن عبارات الاستمارة وأسئلتها متناسقة داخليا بدرجة جيدة، أي أن الاستبيان مستقر وغير متناقض ويعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، ومعامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ومنه معامل الصدق هو $\sqrt{0.86}$ ونجده يساوي 0.9273 أي 92.73 % وهذا ما يدل على قياس وملائمة العبارات للهدف المراد الوصول إليه من خلال الاستبيان.

1- حساب معامل الثبات لمختلف المحاور: سنقيس من خلال الجدول الموالي درجة الثبات لكل محور على حده وهذا لمعرفة مدى استقرار كل محور ولأي درجة يمكن الاعتماد عليه.

¹ الدكتور محمد خالد عكاشة، استخدام نظام في تحليل البيانات الإحصائية SPSS جامعة الأزهر غزة فلسطين، 2002، ص 196.

جدول رقم (07): معامل الثبات لمحاور الدراسة

الرقم	المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
01	المحور الأول اختيار أعضاء لجنة المراجعة	7	0.652	0.807
02	المحور الثاني: دور لجنة المراجعة في اختيار محافظ الحسابات	7	0.738	0.853
03	المحور الثالث: أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وتعزيز استقلاليته.	5	0.705	0.83
04	المحور الرابع: تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يسهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات	5	0.707	0.84
05	المحور الخامس: افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات	5	0.581	0.762

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معاملات الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة تجاوزت المعدل المقبول المقدر بـ 60 % ماعدا المحور رقم 05 والذي تم الاعتماد فيه على معامل الصدق للمحور الذي تجاوز نسبة 75 %، كما أن معدل الصدق لمختلف محاور الدراسة تجاوزت نسبة الدراسة 75 % وهذا ما سيعطينا نتائج صادقة ومعبرة، وبالتالي تتمتع محاور الدراسة بالثبات والصدق الذي يسمح لنا بالاعتماد على إجابات العينة في تحقيق أهداف الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان

المطلب الأول: تحليل الإجابات

المحور الأول: البيانات الشخصية

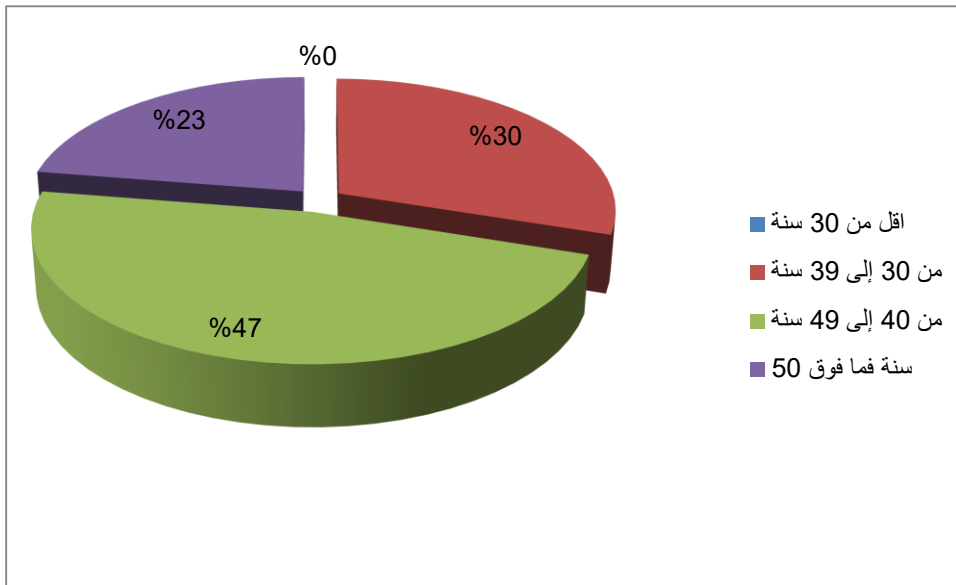
1- حسب الفئة العمرية:

جدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب متغير حسب الفئة العمرية.

النسبة %	التكرارات	الفئة العمرية
00	00	أقل من 30 سنة
30	12	من 30 إلى 39 سنة
47	19	من 40 إلى 49 سنة
23	09	50 سنة فما فوق
%100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS22

الشكل الرقم (01): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية.



نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية، ان أفراد عينة الدراسة يتكونون من فئة العمر من 40 الى 49 سنة المقدر عددهم 19 بنسبة 47% وهي الاعلى من بين الفئات الاخرى، تليها الفئة من 30 الى 39 سنة كان عددهم 12 بنسبة 30%، وفي الاخير كانت الفئة من 50 سنة فما فوق وعددهم 09 بنسبة 23%، فيما كانت الفئة العمرية اقل من 30 سنة منعدمة.

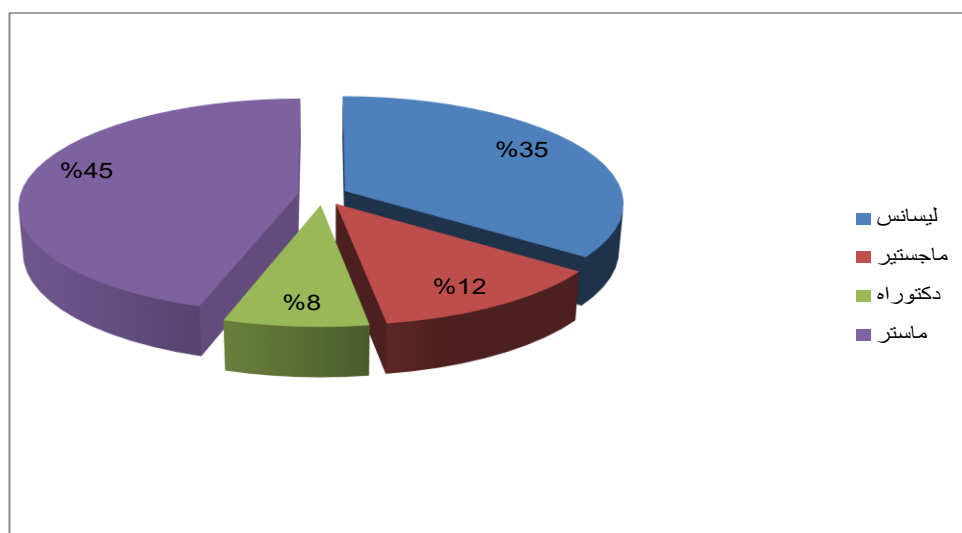
3- حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة %
ليسانس	14	35
ماجستير	05	12
دكتوراه	03	08
ماستر	18	45
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS22

الشكل الرقم (02): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS22

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، ان أفراد عينة الدراسة يتكونون من فئة ماستر عددهم 18 بنسبة 45% وهي الاعلى من بين الفئات الاخرى، تليها الفئة ليسانس وعددهم 14 بنسبة 35%، وفي المرتبة الثالثة كانت الفئة الماجستير وعددهم 05 بنسبة 12%، وفي الاخير كانت فئة الدكتوراه وعددهم 03 بنسبة 8%.

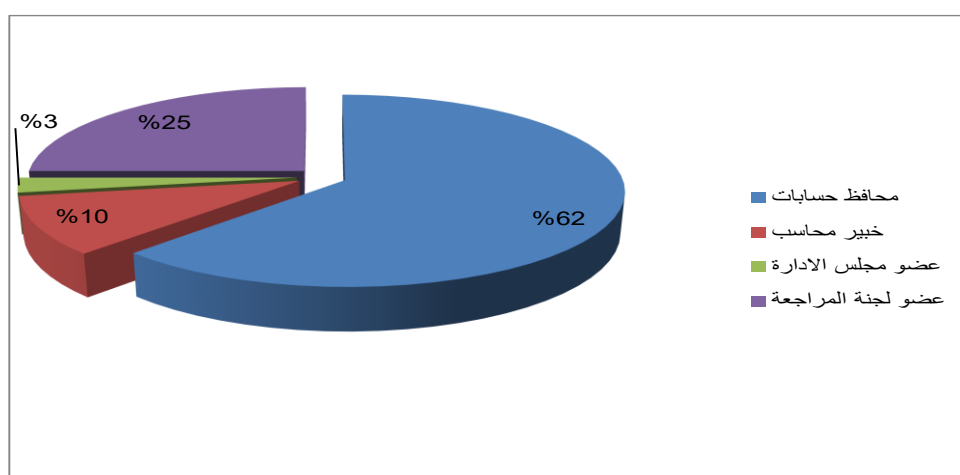
3-حسب الوظيفة:

جدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

النسبة %	التكرارات	الوظيفة
62	25	محافظ حسابات
10	4	خبير محاسب
3	01	عضو مجلس الادارة
25	10	عضو لجنة المراجعة
%100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS22

الشكل الرقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.



نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة، ان أفراد عينة الدراسة يتكونون من فئة محافظ حسابات عددهم 25 بنسبة 62% وهي الاعلى من بين الفئات الاخرى، تليها الفئة عضو لجنة المراجعة وعددهم 10 بنسبة 25%، وفي المرتبة الثالثة كانت الفئة خبير محاسب وعددهم 04 بنسبة 10%، وفي الاخير كانت فئة عضو مجلس الادارة وعددهم 01 بنسبة 3%.

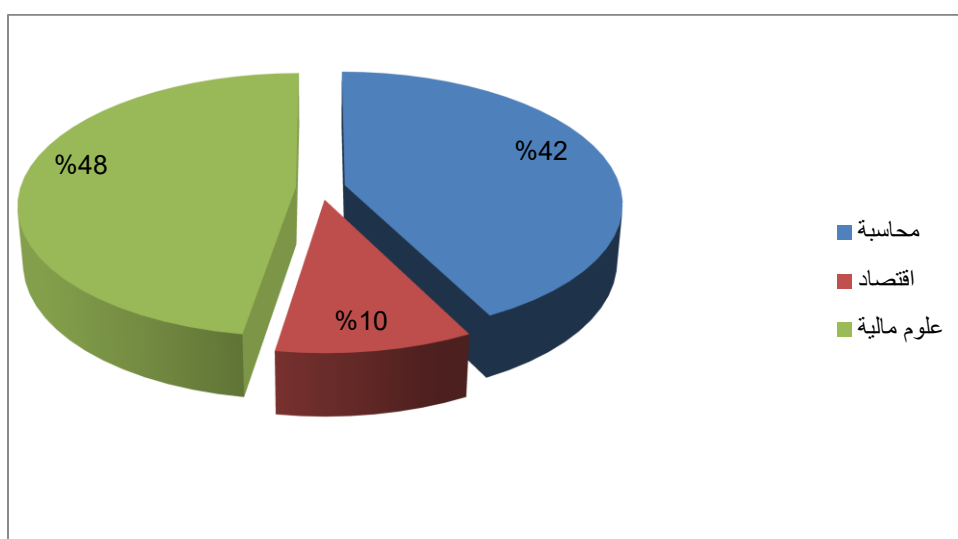
4- حسب التخصص العلمي:

جدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.

النسبة %	التكرارات	الوظيفة
42	17	محاسبة
10	04	اقتصاد
48	19	علوم مالية
%100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS22

الشكل الرقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.



نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي، ان أفراد عينة الدراسة يتكونون من فئة علوم مالية عددهم 19 بنسبة 48% وهي الاعلى من بين الفئات الاخرى، تليها الفئة عضو محاسبة وعددهم 17 بنسبة 42%، وفي الاخير كانت فئة اقتصاد وعددهم 04 بنسبة 10%.

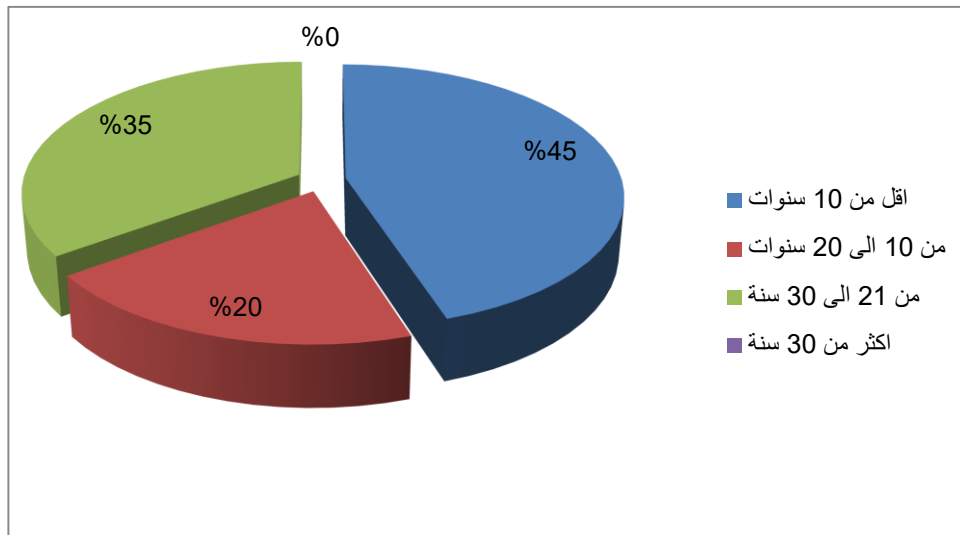
5- حسب الخبرة المهنية:

جدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

النسبة %	التكرارات	الخبرة المهنية
45	18	اقل من 10 سنوات
20	08	من 10 الى 20 سنوات
35	14	من 21 الى 30 سنة
00	00	اكثر من 30 سنة
%100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS22

الشكل الرقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية، حيث ان أفراد عينة الدراسة يتكونون أكثرهم من فئة اقل من 10 سنوات وعددهم 18 بنسبة 45%، يليها الفئة من 21 الى 30 سنة عددهم 14 بنسبة 35%، وفي الاخير كانت الفئة من 10 الى 20 سنة عددهم 08 بنسبة 20%. بينما كانت الفئة اكثر من 30 سنة منعدمة.

المطلب الثاني: تحليل واختبار الفرضيات

بعد تحليل البيانات الأولية من الاستبيان سيتم في هذا المبحث اختبار تساؤلات الدراسة من خلال تبيان مدى تحققها، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

أولاً: عرض وتحليل نتائج الدراسة

عرض وتحليل نتائج الفرضية الأولى: يساهم أعضاء لجنة المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات

ويتم قياسه من خلال اجابات على المحاور الخمس، وعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، ثم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام وجاءت على النحو التالي:

جدول رقم (13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لاستبيان دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ

الحسابات.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور
5	موافق	0.409	4.185	المحور الأول اختيار أعضاء لجنة المراجعة
2	موافق بشدة	0.241	4.278	المحور الثاني: دور لجنة المراجعة في اختيار محافظ الحسابات
1	موافق بشدة	0.439	4.295	المحور الثالث: أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وعزيز استقلاليته.
4	موافق بشدة	0.349	4.265	المحور الرابع: تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات
3	موافق بشدة	0.328	4.275	المحور الخامس: افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في دعم استقلالية حافظ الحسابات
	موافق بشدة	0.170	4.259	استبيان دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام لاستبيان دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات بلغ (4.259) والانحراف المعياري بقدر ب (0.170) وقد كان الاتجاه العام لاستبيان دور لجان المراجعة في تفعيل اداء محافظ الحسابات يقع في المجال (4.20-05) موافق بشدة، حيث كان المتوسط الحسابي محور أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وعزيز استقلاليته (4.295) وهو الاعلى والانحراف معياري (0.439)، يليه محور دور لجنة المراجعة في اختيار محافظ الحسابات بمتوسط حسابي (4.278) والانحراف معياري (0.241)، وكانت في المرتبة الثالثة المحور افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في دعم استقلالية حافظ الحسابات بمتوسط حسابي (4.275) والانحراف معياري (0.328)، يليه محور تغيير

أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات بمتوسط حسابي (4.265) والانحراف معياري (0.349)، وفي المرتبة الأخيرة محور اختيار أعضاء لجنة المراجعة بمتوسط حسابي (4.185) والانحراف معياري (0.409).

■ بناء على اختبار الفرضية يمكن القول: يساهم أعضاء لجنة المراجعة في تفعيل أداء محافظ الحسابات بمستوى عالي جدا

عرض وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الأولى: يساهم اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة واستقلالية المراجع الخارجي.

ويتم قياسه من خلال اجابات على المحور الاول، وعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، ثم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام وجاءت على النحو التالي:

جدول رقم (14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الاول.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
6	موافق	1.230	3.98	يراعى عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة أن يتوفر فيهم صفة الاستقلال عن الإدارة مما يجعل لجنة المراجعة أكثر فعالية في دعم استقلالية محافظ الحسابات في حالة إصداره تقارير متحفظة
7	موافق	0.791	3.88	إن اختيار أعضاء لجنة المراجعة بواسطة مجلس الإدارة قد يزيد من احتمالات فشل اللجنة في توفير الدعم الكافي لاستقلالية محافظ الحسابات
1	موافق بشدة	0.474	4.68	إن اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة أو من شركات لا تنتمي لنفس الصناعة أو بنوك كبرى على سبيل المثال يوفر لها صفة الاستقلال عن الإدارة مما استقلالية محافظ الحسابات
3	موافق بشدة	0.423	4.23	عند تعيين أعضاء لجنة المراجعة يتم مراعاة عدم وجود علاقات مع مجلس الإدارة سواء كانت قرابة أو مالية أو شخصية مما يعزز استقلالية محافظ الحسابات
2	موافق بشدة	0.504	4.45	يتم تشكيل العضوية في لجنة المراجعة من التخصصات المالية وغير المالية مما يجعلها أكثر فاعلية في تقييم أنشطة المراجعة الخارجية وتحقيق التوازن داخل اللجنة مما يدعم من استقلالية محافظ الحسابات
5	موافق	0.00	4.00	يراعى عدم اشراك أعضاء لجنة المراجعة في أي اللجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مما يضمن استقلالها ويعزز استقلالية محافظ الحسابات
4	موافق	0.591	4.10	لا بد من التأكد من استقلالية لجنة المراجعة مرة كل سنة وتحديد الأمور التي تتعارض مع استقلاليتها
موافق		0.409	4.185	محور اختيار أعضاء لجنة المراجعة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام محور مستوى اختيار أعضاء لجنة المراجعة بلغ (4.185) والانحراف المعياري بقدر ب (0.409) وقد كان الاتجاه العام لعبارات محور مستوى استخدام تكنولوجيا المعلومات في بيئة الأعمال الجزائرية يقع في المجال (3.40-4.20) موافق، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرة ان اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة أو من شركات لا تنتمي لنفس الصناعة أو بنوك كبرى على سبيل المثال يوفر لها صفة الاستقلال عن الإدارة مما استقلالية محافظ الحسابات (4.68) وهو الأعلى والانحراف المعياري (0.474)، فيما كانت الفقرة يراعى عدم اشراك أعضاء لجنة المراجعة في أي اللجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مما يضمن استقلالها ويعزز استقلالية محافظ الحسابات في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.00) والانحراف المعياري (0.00).

■ بناء على اختبار الفرضية يمكن القول: يساهم اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة واستقلالية المراجع الخارجي بمستوى عال.

عرض وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الثانية: يساهم قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد إتعابه واستقلالية المراجع الخارجي.

ويتم قياسه من خلال اجابات على المحور الثاني، وعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، ثم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام وجاءت على النحو التالي:

جدول رقم (15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الثاني.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
4	موافق بشدة	0.474	4.33	يعتبر قيام لجنة المراجعة بترشيح محافظ الحسابات الذي سيتم تعيينه أحد الأساليب التي تدعم استقلاليته.
6	موافق	0.480	3.98	يعتبر قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعاب محافظ الحسابات أحد الأساليب التي تدعم استقلاليته
6	موافق	0.480	3.98	يعتبر قيام لجنة المراجعة بتغيير محافظ الحسابات أحد الأساليب التي تدعم استقلاليته.
3	موافق بشدة	0.700	4.35	يؤدي قيام لجنة المراجعة باختيار محافظ الحسابات وتحديد أتعابه وعزله الى التقليل من ضغط الإدارة عليه في حالة اصداره تقرير متحفظ
1	موافق بشدة	0.504	4.55	في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل محافظ الحسابات للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها
2	موافق بشدة	0.504	4.45	في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل محافظ الحسابات للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها

4	موافق بشدة	0.474	4.33	تساهم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير محافظي الحسابات وتحديد أتعابهم وأن الاستغناء عنهم لا يتم نتيجة تمسكهم بوجهات نظر تحالف وجهات نظر الإدارة مما يحافظ على التوازن في العلاقة بين محافظي الحسابات والإدارة ويعزز استقلاليتهم
	موافق بشدة	0.241	4.278	قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد إتعابه واستقلالية المراجع الخارجي.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام محور قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد إتعابه واستقلالية المراجع الخارجي بلغ (4.278) والانحراف المعياري بقدر ب (0.241) وقد كان الاتجاه العام لعبارات محور قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد إتعابه واستقلالية المراجع الخارجي يقع في المجال (05-4.20) موافق بشدة، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرة في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل محافظ الحسابات للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (4.55) وهو الأعلى والانحراف المعياري (0.504)، فيما كانت كل من الفقرة يعتبر قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعاب محافظ الحسابات أحد الأساليب التي تدعم استقلاليتها والفقرة يعتبر قيام لجنة المراجعة بتغيير محافظ الحسابات أحد الأساليب التي تدعم استقلاليتها في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.98) والانحراف المعياري (0.480).

■ بناء على اختبار الفرضية يمكن القول: تساهم لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد إتعابه واستقلالية المراجع الخارجي بمستوى عالي.

– عرض وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الثالثة: يساهم زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وتعزيز الاستقلالية.

ويتم قياسه من خلال اجابات على المحور الثالث، وعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، ثم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام وجاءت على النحو التالي:

جدول رقم (16): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الثالث.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
1	موافق بشدة	0.504	4.55	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مع مراجع الحسابات الخارجي بدون حضور إدارة الشركة وترتيب اللقاءات والمناقشات بصورة مستقلة عن الإدارة العليا مما يزيد من استقلالية محافظ الحسابات
4	موافق	0.917	4.08	تجتمع لجنة المراجعة عند طلب محافظ الحسابات الغرض مناقشة ما تم التوصل إليه من ملاحظات
5	موافق	1.000	3.98	لا تجتمع لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات إلا بعد انتهاء أعمال المراجعة لمناقشة مدى التزامه بالخطة المتفق عليها للمراجعة وأسباب اختلاف أعمال المراجعة الفعلية عن الخطة المقررة
2	موافق بشدة	0.504	4.45	قيام لجنة المراجعة بالاتصال المباشر والمستمر بمحافظ الحسابات بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التي يواجهها أثناء عملية المراجعة يعد من العوامل المؤثرة على استقلاليته بصورة إيجابية
3	موافق بشدة	0.501	4.43	يتم جدولة اجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة بشكل يتوافق مع تقدم عملية المراجعة بما يضمن حداثة المعلومات المقدمة إلى مجلس الإدارة مما يدعم استقلالية محافظ الحسابات
	موافق بشدة	0.439	4.295	زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وتعزيز الاستقلالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام محور زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وتعزيز الاستقلالية بلغ (4.295) والانحراف المعياري بقدر ب (0.439) وقد كان الاتجاه العام لبيانات محور زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وتعزيز الاستقلالية يقع في المجال (4.20-05) موافق بشده، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرة تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مع مراجع الحسابات الخارجي بدون حضور إدارة الشركة وترتيب اللقاءات والمناقشات بصورة مستقلة عن الإدارة العليا مما يزيد من استقلالية محافظ الحسابات (4.45) وهو الأعلى والانحراف معياري (0.504)، فيما كانت الفقرة لا تجتمع لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات إلا بعد انتهاء أعمال المراجعة لمناقشة مدى التزامه بالخطة المتفق عليها للمراجعة وأسباب اختلاف أعمال المراجعة الفعلية عن الخطة المقررة في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.98) والانحراف معياري (1.000).

■ بناء على اختبار الفرضية يمكن القول: تساهم زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع محافظ الحسابات في دعم وتعزيز الاستقلالية بمستوى عالي.

-عرض وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الرابعة: يساهم تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية محافظ الحسابات.

ويتم قياسه من خلال اجابات على المحور الرابع، وعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، ثم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام وجاءت على النحو التالي:

جدول رقم (17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الرابع.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
2	موافق بشدة	0.501	4.43	يتم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلى أخرى ضماناً لحياة أعضاء تلك اللجنة وعدم تبعيتها وانحيازها لإدارة الشركة مما يساهم ذلك في دعم استقلالية محافظ الحسابات.
4	موافق	0.744	4.10	يراعى تغيير أعضاء لجنة المراجعة في نهاية كل مدة محددة مع عدم إعطاء أي ضمانات للتجديد التلقائي لضمان كفاءة وفعالية أداء اللجنة مما يساهم ذلك في دعم استقلالية محافظ الحسابات.
5	موافق	0.920	4.03	عدم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلى أخرى يؤدي إلى الافتقار إلى الخبرات اللازمة لعمل اللجنة مما يخلق صعوبة في أداء عملها بكفاءة وفعالية وخلق الصراعات التنظيمية بين الأعضاء مما يؤثر بشكل سلبي على استقلالية محافظ الحسابات.
3	موافق بشدة	0.423	4.23	تغيير أعضاء لجنة المراجعة يحافظ على الرؤية المتجددة والمستقلة لأعضاء لجنة المراجعة كما يقلل من احتمال قيام علاقات شخصية بين لجنة المراجعة والمديرين مما يدعم استقلالية محافظ الحسابات
1	موافق بشدة	0.504	4.55	القيام بتغيير لجنة المراجعة بصورة مبالغ فيها يقلل من فاعلية اللجنة مما يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات.
موافق بشدة		0.349	4.265	تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام محور تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات بلغ (4.265) والانحراف المعياري بقدر ب (0.349) وقد كان الاتجاه العام لعبارات محور تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات يقع في المجال (05-4.20) موافق بشده، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرة القيام بتغيير لجنة المراجعة بصورة مبالغ فيها يقلل من فاعلية اللجنة مما يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات. (4.45) وهو الاعلى والانحراف معياري (0.504)، فيما كانت الفقرة عدم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلى أخرى يؤدي إلى الافتقار إلى الخبرات اللازمة لعمل اللجنة مما يخلق صعوبة في أداء عملها بكفاءة وفعالية وخلق الصراعات التنظيمية بين الأعضاء مما يؤثر بشكل سلبي على استقلالية محافظ الحسابات في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي (4.03) والانحراف معياري (0.920).

■ بناء على اختبار الفرضية يمكن القول: يساهم تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية محافظ الحسابات بمستوى عالي جدا.

عرض وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الخامسة: يساهم افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة في دعم استقلالية محافظ الحسابات.

ويتم قياسه من خلال اجابات على المحور الخامس، وعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، ثم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام وجاءت على النحو التالي:

جدول رقم (18): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الخامس.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
1	موافق بشدة	0.843	4.35	قيام لجنة المراجعة بنشر تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في رفع جودة تقرير محافظ الحسابات المعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة مما يعزز من استقلالية محافظ الحسابات
4	موافق بشدة	0.439	4.25	يتم نشر تقرير لجنة المراجعة والإفصاح عنه في القوائم المالية لغرض الحد من ضغط الإدارة على محافظ الحسابات مما يدعم من استقلاليته
2	موافق بشدة	0.474	4.33	يغطي تقرير لجنة المراجعة المتعلق بالقوائم المالية المدققة وبأي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة باهتمام من مجلس الإدارة قبل اعتمادها مما يؤثر بشكل ايجابي على استقلالية محافظ الحسابات
5	موافق	0.335	4.13	يغطي تقرير لجنة المراجعة المتعلق بالقوائم المالية المدققة وبأي تغيير في التقديرات المحاسبية باهتمام من مجلس الإدارة قبل اعتمادها مما يؤثر بشكل ايجابي على استقلالية محافظ الحسابات
2	موافق بشدة	0.474	4.33	يساهم نشر تقارير لجنة المراجعة في زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية ويحقق درجة عالية من المصداقية في تقرير محافظ الحسابات مما يعزز من استقلاليته.
	موافق بشدة	0.328	4.275	افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام محور افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات بلغ (4.275) والانحراف المعياري بقدر ب (0.328) وقد كان الاتجاه العام لعبارات محور افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في دعم استقلالية محافظ الحسابات يقع في المجال (4.20-05) موافق بشده، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرة قيام لجنة المراجعة بنشر تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في رفع جودة تقرير محافظ الحسابات المعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة مما يعزز من استقلالية محافظ الحسابات (4.35) وهو الاعلى والانحراف معياري (0.843)، فيما كانت

الفقرة يحظى تقرير لجنة المراجعة المتعلق بالقوائم المالية المدققة وبأي تغيير في التقديرات المحاسبية باهتمام من مجلس الإدارة قبل اعتمادها مما يؤثر بشكل ايجابي على استقلالية محافظ الحسابات في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي (4.13) والانحراف معياري (0.335).

بناء على اختبار الفرضية يمكن القول: يساهم افصح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة في دعم استقلالية محافظ الحسابات بمستوى عالي جدا.

الخاتمة

من خلال موضوعنا حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول إلى أي مدى يمكن إعتبار دور لجان المراجعة فعالاً في تعزيز موثوقية أداء محافظ الحسابات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية من جهة أخرى. حيث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع محافظ الحسابات حيث وجدنا أنها جد ضرورية في توفير وإضفاء الشفافية في القوائم المالية وذلك من خلال الإدلاء بحكم وانتظام وصدق الحسابات السنوية، وإعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة، فقمنا بإبراز الهدف الأساسي للجان المراجعة وهي كالتالي:

- تقديم التوصيات لمجلس الإدارة بشأن تعيين محافظ الحسابات وأتعا به وإستمراره وفصله.

- تدقيق خطة المراجع الخارجي.

- مراجعة نطاق الرقابة الداخلية في الشركة.

- تدقيق برنامج المراجع الداخلي.

- تدقيق أية أمور هامة قد تظهر خلال التدقيق الداخلي.

- فحص القوائم المالية السنوية.

كما إهتمت دراستنا بأهمية لجان المراجعة وتهدف إلى الإشراف على السياسات المحاسبية وفحص الأساليب المتبعة في التسيير والرقابة على التقارير المالية للشركة، كما أنها تلزمها بتطبيق توصياتها وتعليماتها لتصحيح النقائص التي تراها، وبذلك فهي تساعد مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته إتجاه الأطراف المستفيدة.

كما تطرقنا من خلال الجانب النظري إلى كيفية تشكيل لجان المراجعة والشروط التي لابد أن تتوفر في الأعضاء التي تنتسب للجنة المراجعة، وهذا بالنظر للمكانة المهمة التي تكتسبها في المؤسسة، والتي تسعى من خلالها إلى تحقيق الأهداف التي يسعى مجلس الإدارة إليها، وذلك كونها أحد الأدوات الفاعلة في الرقابة على المؤسسة وتحسين أدائها، وذلك باعتبارها تلعب دوراً في مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ التزاماته إتجاه الملاك والأطراف المستفيدة، وهذا لأنها الجهة الوحيدة المخول لها إبداء رأيها فيما يخص كفاءة الأنظمة المتبعة والسياسات المحاسبية المعتمدة وتسمح بتدخلاتها من تحسين كفاءة وأداء المؤسسة وهذا ما يمكنها من تحقيق مكانة مهمة في السوق.

وحتى تتمكن لجنة المراجعة من استيفاء الصلاحيات الموكلة إليها لا بد أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص التي تعتبر ضرورية للحكم على كفاءة وفعالية اللجنة، والتي نصت عليها أغلبية القوانين واللوائح التنظيمية المنظمة للمهنة والتي تعتبرها مؤشر للحكم على شفافية وحيادية ومصداقية النتائج المتوصل إليها.

كما حاولنا إيضاح العلاقة بين لجان المراجعة وجودة أداء محافظ الحسابات، والتي توصلنا من خلالها إلى أن علاقة لجنة المراجعة بكل من نظام الرقابة وتدقيق خطة المحافظ الحسابات ومراجعة نطاق الرقابة الداخلية في الشركة،

وتقديم التوصيات لمجلس الإدارة تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة الخارجية، وتمثلت النتائج التي توصلنا إليها من خلال الدراسة فيما يلي:

01- النتائج النظرية:

- توصلنا من خلال الجانب النظري إلى مجموعة من النتائج تمثلت فيما يلي:
- تمثل لجنة المراجعة هيئة مستقلة ينشأها مجلس الإدارة من بين أعضاء غير تنفيذيين وهذا بهدف تفويض مجموعة من الصلاحيات إلى أشخاص لديهم خبرة وكفاءة كافية من أجل تخفيف الضغط على المجلس وفرض رقابة مستقلة على المؤسسة.
- يعتبر وجود لجنة مراجعة مستقلة في المؤسسة دليل على وجود أنظمة وأجهزة رقابة فعالة تساهم في محاربة أساليب الغش والتحايل التي قد يلجأ إليها المسكرون أو غيرهم لتحقيق أهداف شتى.
- بالرغم من أهمية لجان المراجعة إلا أن الجزائر لم تصدر القوانين التنظيمية والتشريعية والتعليمات التي تنظم إنشاءها، كما أنها لم تلزم المؤسسات بذلك ماعدا البنوك، على عكس العديد من الدول في العالم التي أغلبها ألزمت إنشاءها وأصدرت القوانين والتشريعات التي تنظم ذلك.

02- النتائج التطبيقية:

- تمكنا من خلال الدراسة التطبيقية من الوصول إلى مجموعة من النتائج وذلك باختبار فرضيات الدراسة والإجابة عليها من خلال تفرغ الاستبيان وتحليل الإجابات والمعطيات المستخرجة وتمثلت النتائج المتوصل إليها فيما يلي:
- تتحقق فاعلية لجان المراجعة من خلال مجموعة من الخصائص التي تعتبر معايير ضرورية لا بد أن تتوفر في الأعضاء التي تنظم للجنة، حيث تسمح هذه الخصائص من تقديم نتائج دقيقة وذات مصداقية عالية، باعتبار أن الأعمال التي تقوم بها اللجنة تتم في إطار مهني يحترم كل الشروط التي تسمح بتحقيق الكفاءة في التقارير التي تقدمها للجنة لمجلس الإدارة.
- تعتبر إدارة المراجعة الداخلية من الجهات المهمة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي بنسبة كبيرة عند القيام بأعمال المراجعة بهدف التقرير على القوائم المالية للمؤسسة، وباعتبار أن لجنة المراجعة هيئة مستقلة في المؤسسة لها دراية وإطلاع بكل الإجراءات التي تتم على مستوى مختلف الهياكل، كما أنه لها الحق في تقديم كل الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها تحسين كل الثغرات التي تلاحظها، وهذا ما سيسمح للمراجع الداخلي من الحصول على التوجيهات التي تمكنه من تحسين كفاءة إدارته كما تسهل له ممارسة مهامه بدون قيود وعراقيل.

• تعتبر المراجعة الخارجية الجهة المسؤولة على تقديم التقرير النهائي على مخرجات القوائم المالية، والذي يعتبر مصدر معلومات للعديد من الجهات التي تتعامل مع المؤسسة، ولهذا فإن أي خلل سيطرأ على عملية التقرير سيؤدي إلى تضليل عملية اتخاذ القرار، وبالتالي لابد من توفير الضمانات التي تمنع حدوث مثل هذه الإختلالات، وهنا يظهر دور لجنة المراجعة في حماية المراجعين الخارجيين،

وهذا بتدعيم استقلاليتهم وضمان حقوقهم التي تسمح بتقديم منتج ذو جودة عالية.

• من خلال النموذج الذي قمنا بإعداده يتضح أن لجنة المراجعة تعتبر هيئة مهمة تساهم بنسبة كبيرة في تحقيق الجودة المطلوبة في المراجعة الخارجية من خلال العلاقة التي تربطها بكل من نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكل هذا يحقق الجودة التي تتجسد في تقرير المراجعة الذي يعكس واقع القوائم المالية.

03- التوصيات والإقتراحات:

بناء على النتائج التي توصلنا إليها من خلال الجانب النظري والدراسة التطبيقية يمكننا اقتراح التوصيات

التالية:

- ضرورة إنشاء لجان مراجعة في كل المؤسسات لما لها من مزايا على تسيير المؤسسة.
- ضرورة اهتمام الهيئات المهنية في الجزائر بإعداد القوانين والتنظيمات التي تحدد كيفية إنشاء لجان المراجعة وهذا لتفادي العشوائية في تشكيلها.
- توسيع صلاحيات اللجنة ومجال تدخلها لتمكين مجلس الإدارة من اتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين كفاءة أنظمة المؤسسة.
- الحرص على التكوين والتأهيل العلمي والعملية لممارسي مهنة المراجعة وهذا بتزويدهم بالتقنيات الجديدة وإجراء دورات تكوينية لتمكينهم من اكتساب خبرة ومعرفة بالممارسات الحديثة لمهنة المراجعة.
- إعداد قوانين توضيحية جديدة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وهذا لتفادي الأخطاء التي تحدث نتيجة للثغرات الموجودة في القوانين.

04- آفاق الدراسة:

حاولنا من خلال البحث وبناءا على المراجع المعتمدة والدراسة الإستقصائية الإجابة على إشكالية البحث والإلمام بكل الحثيات، ولكن لايزال الموضوع واسعاً لا يسعنا الوقت والمجال للتعق في أكثر ومعالجته من جوانب أخرى، إلا من خلال بحوث مستقبلية ضمن المواضيع التالية:

- * دور لجان المراجعة في تعزيز إستقلالية المراجع الخارجي.
- * تدخلات لجان المراجعة في الحد من ضغوطات الإدارة على المراجعين.
- * جودة المراجعة كمدخل لتطوير مهنة المراجعة وتحسين سمعتها.
- * تحديات لجان المراجعة في تحسين أداء محافظ الحسابات في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا-الكتب:

1. إبراهيم علي عشناوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوني مصر للطباعة، مصر، بدون سنة نشر.
2. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 22.
3. خولة حسين حمدان، لجنة التدقيق: التشكيل، المهام -دراسة مقارنة -مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة واسط، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العدد 19، 2015.
4. سامح محمد لطفي سعودي، أثر خصائص جودة لجان المراجعة على تعزيز مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA.
5. عبد القادر قرموش (2020 / 2021) المسؤولية المدنية، المغرب: جامعة سيدي محمد بن عبد الله فاس.
6. فاتح سردوك، محاضرات مقياس المراجعة المحاسبية والمالية، 2022/2021.
7. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2.
8. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.
9. محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، جامعة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 6، العدد 21، 2016/08/01.
10. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2004.

ثانيا-المذكرات:

1. آمال بن يخلف (2002، 2001) المراجعة الخارجية في الجزائر (شهادة الماجستير) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر.
2. أمينة معمر، دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013-2014.
3. انتصار حسين عبد هللا، لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية، بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الرباط الوطني، 2016.

4. أنس عبد الله محمد الأمين، أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.
5. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2010/2011.
6. بوحبال (2017 / 2018) أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات (أطروحة دكتوراه)، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
7. حسين محمد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014.
8. خالد بعاشي (2020 / 2021) مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (أطروحة دكتوراه)، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس: جامعة جيلالي اليابس.
9. دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر س.ج 2001 / 2002.
10. زينب عون (2015، 2014) الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة (شهادة ماستر) كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي.
11. سارة ميسي، مساهمة مراجع الحسابات في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تبسة، 2018-2019.
12. شريقي عمر 2012، 2011 التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1.
13. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
14. صديقي مسعود (2004) نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية (أطروحة دكتوراه) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
15. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2008.
16. عبيد سرحان عامد (2007) دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الإستمرارية لدى شركات المساهمة في فلسطين (شهادة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، غزة الجامعة الإسلامية

17. علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، س ج: 2017/2016.
18. فنينخ عبد القادر، الجناح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في القانون تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، النشر 2012/2011.
19. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011.
20. مرزاق آمال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2003.
21. وائل عبد اللاوي تطورات مهنة محافظ الحسابات وفقا لتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة التدقيق، شهادة ماستر، 2014-2015 العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي.
22. يونس طريق، دحماني يوسري، دور المراجعة الداخلية في مراقبة حسابات الخزينة، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015.

ثالثا-المجلات:

1. مزمل عوض طه أحمد، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح " دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، مجلد 5، عدد 19، 2016.
2. سامح محمد لطفي سعودي، أثر خصائص جودة لجان المراجعة على تعزيز مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA.
3. الأزهر عزة (14-12-2018) التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الجزائر بين التحديات والطموح، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية.
4. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مقال منشور في مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جوان 2013.
5. محمد حوي (2017) مسؤولية مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، المجلد 7، مجلة رؤى الاقتصادية.
6. مر شريقي (2012) مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف.

7. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، naa علي بن يحيى، ورميلة لعمور (2020)، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق المجلد 13، جامعة غرداية.
8. عبد الحكيم محمد مصلي، د. صالح ميلود خلاط، دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، المجلة الجامعة. العدد السادس عشر، المجلد الأول، ليبيا، 2014.
9. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008.
10. عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، النشر 2017/06/11، جامعة سكيكدة.
11. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008.
12. فاطمة جاسم، ثامر الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 30، أبريل 2012.
13. حواس صالح، حسياني عبد الحميد، لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 28، المجلد 3، 2013.
14. بوذر مسند محمد، لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الثاني، يناير 2018.
15. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 46، العدد 2، 2009.
16. حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
17. عمر السر الحسن محمد، بشير بكري عجيب بابكر، دور كفاءة لجان المراجعة في تقليل مخاطر مراجعة الأنظمة الحاسوبية الإلكترونية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد 7، 2013.
18. مجدي وائل الكبيجي، فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال، دراسة تطبيقية على المصارف العامة في فلسطين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، 2015.
19. حسين أحمد دحدوح، عمر أحمد محمد، دور لجان التدقيق في الحد من احتيال في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2، 2013.

20. حسين أحمد دحدوح، عمر أحمد مجمد، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2.
21. خملي فريد، أ. شوق فوزي، دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية دراسة تجرية شركة سبكييم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أم بواق، العدد 02، 2016.

22. Mohamed Ali Zarai et Wided Bettabai ،Impact de l'efficacité des comités d'audit sur la qualité des bénéfices; Volume 4 ،numéro 1 ،2007

رابعاً-القوانين والأوامر:

1. الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، جريدة رسمية رقم 107 مؤرخة في 30 ديسمبر 1971.
2. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، صادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2009.
3. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، ج ر 27، الصادرة في 27 أبريل 1993. - القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 20 الصادرة بتاريخ الفاتح مايو 1991.
4. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.
5. المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 والمتضمن تحديد تشكيلة المجلس وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر عدد 07 الصادر بتاريخ 02 فبراير 2011، حيث جاءت هذه المادة بتعداد المهام التي تتولاها لجنة الإعتماد.
6. المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبراء المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، عدد 07 مؤرخة في 01 فبراير 2011.

خامسا-الملتقيات:

1. فايز سايح (2011) مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية ISA-IFRS، البليلة جامعة سعد دحلب.
2. مسعود دراوسي، ضيف هللا محمد الهادي، مداخلة بعنوان فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري "، 6، 7 ماي 1121، جامعة محمد خيار.