



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة

دور لجان المراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

إشراف الدكتور:

د. بالنور محمد الساسي

إعداد الطلبة

أحمد علي باي

محمد البشير سعداني

طارق جديدي

عون باي

لجنة المناقشة:

جامعة الوادي

رئيسا

أستاذ التعليم العالي

أ.د. عزة الأزهر

جامعة الوادي

مشرفا

أستاذ محاضر (ب)

د. بالنور محمد الساسي

جامعة الوادي

مناقشا

أستاذ مساعد

أ. الساسي هلال

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

(إن أشكرَ الناسَ لله عز وجل أشكرهم للناس)

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للدكتور بالنور محمد الساسي

على مجهوداته ونصائحه وعلى صبره معنا لإنجاز هذا

المذكرة.

كما نتقدم بجزيل الشكر المسبق للجنة المناقشة على ما

سيقدمونه من ملاحظات وتوجيهات والتي لن تزيد هذا

العمل إلا إتقاناً وجمالاً.

ونشكر كل أستاذة كليتنا على دعمهم وتشجيعهم لنا،

دون أن ننسى من مد لنا يد المساعدة من قريب أو من

بعيد.

فهرس المحتويات

| | |
|----------------|----|
| شكر وعرفان | 7 |
| فهرس المحتويات | 7 |
| قائمة الأشكال | 9 |
| قائمة الملاحق | 12 |
| مقدمة | 16 |

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية ولجان المراجعة

| | |
|--|----|
| المبحث الأول: مفاهيم المراجعة والمراجعة الخارجية. | 7 |
| المطلب الأول: تعريف المراجعة وأنواعها. | 7 |
| المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية وأنواعها | 9 |
| المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية. | 12 |
| المبحث الثاني: مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية | 16 |
| المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية. | 16 |
| المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية. | 16 |
| المبحث الثالث: مدخل مفاهيم لجان المراجعة. | 25 |
| المطلب الأول: مفهوم لجان المراجعة لدى الباحثين والهيئات الدولية. | 25 |
| المطلب الثاني: تطور وأهمية لجان المراجعة. | 26 |
| المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة: | 28 |

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

| | |
|---|----|
| مقدمة الفصل | 31 |
| المبحث الأول: أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات | 32 |
| المطلب الأول: مراجع الحسابات (محافظ الحسابات) وواقع استقلاله حسب التشريع الجزائري | 32 |
| المطلب الثاني: أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية | 37 |

| | |
|----------------|---|
| 38..... | المطلب الثالث: أهمية لجان المراجعة كإطار لتفعيل استقلال محافظ الحسابات |
| 42..... | المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية |
| 42..... | المطلب الأول: أدوات الدراسة |
| 44..... | المطلب الثاني: تحضير الاستبيان |
| 46..... | المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدودها |
| 48..... | المطلب الرابع: المعلومات الشخصية لأفراد العينة |
| 51..... | المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان |
| 51..... | المطلب الأول: العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة |
| 55..... | المطلب الثاني: دراسة تحليلية العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة |
| 58..... | المطلب الثالث: دراسة تحليلية للعلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية |
| 71..... | الخاتمة |
| 75..... | قائمة المصادر والمراجع |
| 79..... | الملاحق |

قائمة الأشكال

- الشكل رقم (01): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية 48
- الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة 49
- الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة 50
- الشكل رقم (04): نتائج عملية الاستقصاء التي أجريت على أفراد العينة للمحور الاول 52
- الشكل رقم (05): نتائج عملية الاستقصاء التي أجريت على أفراد العينة للمحور الثاني 55
- الشكل رقم (06): نتائج عملية الاستقصاء التي أجريت على أفراد العينة للمحور الثالث 60

قائمة الجداول

- الجدول رقم (01): أهمية إنشاء لجان المراجعة 27
- الجدول رقم (02): الإحصائيات الخاصة بالاستثمارات الصالحة للدراسة 47
- الجدول رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية 48
- الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة 49
- الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة 50
- الجدول رقم (06): يوضح تكرارات ونسب إجابات العينة على عبارات المحور الأول 53
- الجدول رقم (07): يوضح تكرارات ونسب إجابات العينة على المحور الثاني 56
- الجدول رقم (08): يوضح تكرارات ونسب إجابات العينة على عبارات المحور الثالث 59

مقدمة

حظيت لجنة المراجعة باهتمام بليغ من طرف الهيئات العلمية الدولية المتخصصة والباحثين، خاصة بعد التعثرات والانهيارات المالية لكبرى الشركات العالمية، وقد ترتب عن هذه الازمات ميلاد لجان المراجعة، حيث تعد الولايات المتحدة الامريكية السبابة إلى إنشاء هذه اللجان، وهذ نظرا إلى دور الذي يمكن أن تلعبه هذه اللجان باعتبارها آلية من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في المساعدة على التأكد من ان إعداد التقارير المالية يتم وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، واشرفها على وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة، ودورها في دعم وظيفة المراجعة الخارجية وزيادة استقلاليتها.

نشأت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية كرد فعل للعديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم والتقارير المالية وتعرض المراجع الخارجي لضغوط من قبل الإدارة فأوصت الجمعيات والهيئات المهنية بتكوينها في الشركات المساهمة وعليه تم إنشائها مؤخرا في العديد من الدول الغربية والعربية. جاء الاهتمام من قبل المنظمات الدولية لجودة المراجعة الخارجية باعتبارها ضرورية وذلك من خلال إلتزام المراجع بتطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها وأن المستخدمين الخارجين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع الجودة التامة لأهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على تلك القوائم.

طرح الاشكالية:

تتمثل مشكلة في كيفية قيام لجان المراجعة بتحقيق جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال استقلالية، وخبرة وسلطات اعضاء لجان المراجعة.

بناءً على ما سبق تتجلى معالم اشكالية البحث والتي يمكن بلورتها في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو دور لجان المراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية؟

للإجابة على الاشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- هل توجد علاقة بين مهام ومسئوليات لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية؟
- هل توجد علاقة بين الخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجان المراجعة وجودة المراجعة الخارجية؟

فرضيات البحث:

تسعى الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مهام ومسئوليات لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية.

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجان المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

أهمية وأهداف الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من خلال دور الهام الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي وبالتالي تحسين جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال ربط العلاقة بين خصائص لجان المراجعة متمثلة في استقلالية لجان المراجعة والخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة ومهام ومسئوليات لجان المراجعة ومعرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية.

يمكن بيان أهداف الدراسة في النقاط التالية:

القاء الضوء على ماهية لجان المراجعة من حيث تشكيلها وأهدافها والمسئوليات الملقاة على عاتقها لتحقيق جودة المراجعة الخارجية.

بيان مدى التزام أعضاء لجان المراجعة بتطبيق المهام والمسئوليات المنصوص عليها في اللوائح والتعليمات.

حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة في:

الحدود المكانية: فحوى هذه الدراسة يتعلق بواقع دور الفعال للجان المراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في الجزائر.

الحدود الزمانية: مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة في شهر أفريل وماي من سنة 2022.

الحدود البشرية: اعتمدت هذه الدراسة على آراء وإجابات المهنيين (خبراء محاسبة، محافظ الحسابات) ووجل أفراد الفئتين حاصلين على شهادة ليسانس فما فوق.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المحددة لمدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر ودون سواها من أنواع المراجعة بدور لجان المراجعة، في حين تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها من أفراد العينة.

منهج البحث:

لتحقيق اهداف البحث الإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الاول نظري يقوم بالمنهج الوصفي التحليلي والثاني منهج الدراسة الميدانية.

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي صدفتنا في بداية إعداد البحث هي قلة الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا بشكل مباشر.

هيكل البحث:

لمعالجة الاشكال المطروح، ومن اجل اختبار صحة الفرضيات أستهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة حيث قسم البحث إلى فصلين كالتالي:

الفصل الأول: تناول الإطار النظري للمراجعة الخارجية ولجان المراجعة، تضمن تمهيد للفصل يليه بعد ذلك ثلاثة مباحث الاول مفاهيم المراجعة والمراجعة الخارجية والثاني مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية والثالث مدخل مفاهيم لجان المراجعة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية تضمن تمهيد للفصل يليه بعد ذلك ثلاث مباحث الأول أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات والثاني منهجية الدراسة الميدانية والثالث تحليل نتائج الإستبيان.

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة

الخارجية ولجان المراجعة

تمهيد الفصل:

لقد ساعد التطور الاقتصادي وانفصال الملكية عن الإدارة إلى تطور المراجعة وفي سبيل المحافظة على مصالح جميع الاطراف المختلفة سعت المنظمات المهنية للارتقاء بالمراجعة، وسنتطرق إلى معرفة التطور الزمني للمراجعة

ولذلك قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- ✓ المبحث الأول: مفاهيم المراجعة والمراجعة الخارجية.
- ✓ المبحث الثاني: مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية.
- ✓ المبحث الثالث: مدخل مفاهيم لجان المراجعة.

المبحث الأول: مفاهيم المراجعة والمراجعة الخارجية.

إن المتبع لنشأة المراجعة عبر التاريخ يدرك بأنها جاءت نتيجة الحاجة الماسة 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.¹

المطلب الأول: تعريف المراجعة وأنواعها.

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

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات. فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال. وهذا أدى بدوره إلى انفصال تدريجيا الملكية عن التسيير.²

ومع مرور الزمن استحال أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وأضحى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بمختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن، في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل. هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها. وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة والمراقبة، التي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمروه وعن عدم

1 محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية 2005 ص 6،7.

2 محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر الطبعة الثالثة، 2008، ص 02.

التلاعب فيه. إن معالجة مصطلح المراجعة من عدة زوايا أدى إلى ظهور عدة مفاهيم لها ولكنها تشترك في الأهداف والمجالات التي تعمل فيها، وسنذكر جملة من المفاهيم الخاصة بالمراجعة.

كلمة المراجعة مشتقة من الكلمة اللاتينية (audir) والتي تعني (to hear) يستمع، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب صاحب العمل ليستمع لما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل.

فقد عرفت المراجعة " بأنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لطرد التأكد من درجه مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".¹

وجاء في تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمراجعة على أنها "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة " فهي عملية فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والحسابات المؤسسة لها وكذلك المستندات المؤيدة لها لغرض إبداء رأي فني محايد.²

كما يقصد بالمراجعة أ وتدقيق الحسابات بأنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات، والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة "، فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع، في فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الدورة من ربح أو خسارة، كما عرفت المراجعة على أنها " فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية المالية وغير المالية، لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقديره للمعلومات المالية من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترامها للمعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف"

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن 2009، ص 13.

² أسماء حداد، أهمية معايير المراجعة الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، مذكرة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016 ص 6 منشورة.

أما التعريف الحديث للمراجعة" تمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أ ومبالغ) تعود إلى شركة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل الشركة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة.

ويمكن ان نلخص تعريف المراجعة فنقول على أنها هي عملية تشتمل على الفحص والتحقيق والتقارير، حول معلومات المقدمة والمصورة لنتائج الأعمال.

الفحص: وه والتأكد من مدى سلامة العمليات التي يتم تسجيلها أي فحص الحسابات المجمع للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة.

التحقيق: إمكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم وصحيح لنتائج الأعمال ومن هنا نستطيع القول إن الفحص والمراجعة وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان، وبهما يمكن للمراجع إبداء رأي في محايد.

التقرير: ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنهم بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة.¹

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية وأنواعها

أولاً: تعريف المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة. بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة.²

¹ قريح عبد الله، أثر اعتماد المراجعة الجزائرية على تطوير مهنة المراجعة - دراسة ميدانية - مذكرة ماستر، كلية علوم الإقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي 2020 ص 10، غير منشورة.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص30.

- ومن خلال التعريف نشير إلى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل:
- **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.¹
 - **التحقق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية. حيث يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلًا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلًا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة. ويمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقق وجهين لعملة واحدة، ويقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد اعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها المالي.
 - **التقرير:** هو ختام عملية المراجعة يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير ويقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها.

ثانياً: أنواع المراجعة الخارجية:

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية إلى ما يلي²:

1/ من حيث القائم بعملية المراجعة وتنقسم إلى قسمين:

- المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة، يهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية.
- المراجعة الداخلية:** لقد نشأت المراجعة الداخلية بناءً على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة.

¹ عبد الرحمان بانبات، ناص عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص21-22.

² عبد السلام عبد الله سعيد أب وسرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجزائر، 2010/2009، ص23-24-25-26.

2/ من حيث الإلزام وتنقسم بدورها إلى قسمين:

مراجعته إلزامية: هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها.

مراجعته اختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة.

3/ من حيث مجال أو نطاق المراجعة وتنقسم إلى قسمين:

مراجعة كاملة: في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به. حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.

مراجعة جزئية: هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر. وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره.

4/ من حيث مدى الفحص أو فحص حجم الاختبارات بدورها تنقسم إلى قسمين:

مراجعة شاملة (تفصيلية): تعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر وسجلات والحسابات والمستندات، يصلح هذا النوع من المراجعة للمؤسسات صغيرة الحجم، بينما في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

مراجعة اختيارية: في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها فالمراجعة الاختبارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر.

يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من ناحية أخرى.

5/ من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات كذلك انقسمت إلى قسمين:

مراجعة نهائية: تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية. ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

مراجعة مستمرة: في هذه الحالة تتم عمليات الفحص واجراءات الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة. وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية.

تستهدف عملية المراجعة اعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص واختبارات ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية المراجعة.

بالإضافة إلى اعتبار أن التقرير ه وختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية ،فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها ،ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين ه وإمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع.¹

أولاً: أنواع التقارير:

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد²:

- ✓ من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى: تقارير عامة، تقارير خاصة.
- ✓ من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى: تقارير مختصرة، تقارير قصيرة، وتقارير طويلة

¹ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات الحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004/2003، ص28.

² مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطاربة، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، دار المسيرة للنشر، عمان، الاردن، الطبعة الأولى، 2006، الطبعة الثالثة 2011، ص51

- ✓ من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى: التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقير عدم إبداء الرأي.
- ✓ حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى: تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.
- وعموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي:

1/التقرير النظيف

- يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:
- ✓ أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
 - ✓ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
 - ✓ صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
 - ✓ حصول المدقق على أدلة الاثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2/التقرير التحفظي

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، لا وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع. أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

3/التقرير السالب

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

4/تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- ✓ وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة وذلك بعدم تمكنه من حضور عملياته الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة.
- ✓ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.
- ✓ في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.
- ✓ عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.
- ✓ غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيد المراجع رأيه فيها.

ثانيا: العناصر الرئيسية لتقارير المراجعة الخارجية

يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية:

أ/عنوان التقرير: حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات).

ب/ الموجه إليهم التقرير: يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين

أ وإلى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية.

جـ / الفقرة الافتتاحية: تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:

- أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- وجود عبارة تفيد بأن القوائم المالية هي مسؤولية ادارة المنشأة، وعبارة أخرى تفيد أن مسؤولية مراقب الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على مراجعته لها.

د/ فقرة النطاق: وتشمل ما يلي:

- وصفا لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء القوانين واللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مراقب الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة.
- تضمين التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خل والقوائم المالية من التحريفات المؤثرة أوالجوهرية.
- وصفا لعملية المراجعة متضمنا:

□ أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية.

□ تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

□ تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدم في إعداد القوائم المالية.

□ تقييم عرض القوائم المالية ككل.

- فقرة تفيد أن مراقب الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة، وكذلك بيانا بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسا مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

هـ/ فقرة الرأي: تتضمن ما يلي:

- رأيا صريحا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

المبحث الثاني: مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية

نظرا لأهمية الدور الذي تؤديه المراجعة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق إضفاء الثقة على القوائم المالية، وتأكيدا لثقة الجمهور في المهنة وما يصدر عنها من تقارير وتحقيقا لمصداقية تلك التقارير، بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل هؤلاء المستفيدين فقد أصبح من الضروري مراقبة مستوى جودة أداء مكاتب المراجعة، ووجود معايير للرقابة على الأداء الحماية للمستفيدين وتجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة.

المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية.

التعريف الأول: يقصد برقابة الجودة بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة والتي يقوم بها تعكس أ وأية معايير مهنية يضعها المكتب لنفسه دائما مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أ وأية شروط قانونية أ وتعاقدية.¹

التعريف الثاني: في مجال التدقيق وحسب المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن الرقابة على أعمال جودة التدقيق تعرف على أنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها مكاتب التدقيق، والتي يمكن بواسطتها التأكد بأن كافة الآراء التي تقدمها في عمليات التدقيق التي يقومون بها تعكس مراعات المعايير التدقيق المتعارف عليها.²

التعريف الثالث: هي مجموعة من السياسات والاجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول حول الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عمليات التدقيق وتوثيقها.³

المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

يمكن حصر نوعين من أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، الأولى والمتعلقة بالرقابة على جودة مكاتب وشركات المراجعة، الثانية المتعلقة بالرقابة على الأداء، وه وما تتطرق إليه هذه الدراسة

¹ عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في البيئة المراجعة الليبية، ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، خريف، 2006، ص34.

² معمري أسامة وآخرون، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أ ومكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات مقدمة في المالية والمحاسبة، العدد 02، الجزائر، فيفري 2020، ص24.

³ أوصيف لخضر، رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة الشاملة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 1، 2016، ص101

الرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة وفق برنامج فحص النظر¹

إن مراجعة الزميل أ وفحص النظر (Peer Review)، من قبل منشأة المراجعة المنشأة مراجعة أخرى، وتحت ما يسمى بالتنظيم الذاتي للمهنة، يقوم على أساس أن شركة المراجعة تقوم بفحص مدى التزام شركة مراجعة أخرى بنظم ومعايير رقابة الجودة للمراجعة، حيث تجري في كل شركة مراجعة عملية فحص دوري الرقابة الجودة وممارسات وإجراءات المراجعة، من أجل تحديد وتقرير إن كانت الشركة المراجعة محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات وإجراءات التنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية:

- الحياض والأمانة والموضوعية.
- التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر.
- اجراءات قبول أ والاستمرار في المراجعة العملاء.
- تماثل عملية المراجعة مع المعايير المهنية ومعايير الجودة بالشركة.
- التأكد من تطبيق عناصر الجودة السابقة والمتابعة والمراقبة.

أولاً: مزايا وعيوب نظام فحص النظر لرقابة جودة المراجعة:

إن القيام بفحص النظر يؤدي إلى تحقيق منافع المنشآت المراجعة للمساعدة على ما يلي:

- تحقيق معايير رقابة الجودة.
- كسب السمعة الحسنة والحد من التعرض للتقاضي.
- تنفيذ المراجعة وفقاً لمستويات مرتفعة من الجودة.
- تعزيز وتمكين الصلاحيات لوضع القواعد والسلطة التأديبية.

كما تعرض برنامج فحص الزميل الكثير من الانتقادات حيث اتفقت جملة من الدراسات على عدم استقلاله وعدم مصداقيته، حيث وفقاً لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق مستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتهم، ويمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة على

¹ خليدة عاي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم الانظمة البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات العلمية والمحاسبية، العدد7، 2016، ص281.

الجودة الخاص به أن يختار المكتب القائم بالفحص وبالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة.

كما اعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظر أثبت فشله بعد انهيار كبريات الشركات المالية، واتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب والفساد المالي، إذ اعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب المراجعة، وأنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وأنه غير قادر على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات الكبيرة.

ثانياً: نظام فحص النظر لرقابة جودة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية

لقد تم اعتماد فحص النظر من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، كمعيار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة، وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة، وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على يعمل بشكل فعال، وتتمثل في ما يلي:

1: مراجعة النظام (System Review) تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة

والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها.

2: مراجعة الارتباط (Engagement Review) ويقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من

مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

3- مراجعة التقرير (Report Review) تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل

لتقديم خدماته الاستشارية، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

نظام فحص النظر للمجلس الأعلى المحافضي الحسابات في فرنسا:

إن برنامج فحص النظر في فرنسا تم اعتماده منذ انشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا وهي المنظمة الوطنية لمحافضي الحسابات المشرفة عليها مهنياً، وقد كان التنظيم العام لرقابة الجودة للمراجعة من طرف الهيئة المهنية يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي:

✓ الفحص الجهوي الأول للنشاط

✓ الفحص الجهوي الثاني للنشاط

✓ الفحص الوطني للنشاط

حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون إلى المكاتب محل الفحص، وكان هذا الفحص يتمثل في التأكد من احترام وتطبيق العناصر التالية: واحترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة، واحترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والتزاهة، وتوفير جميع الامكانيات لأداء مهمة المراجعة، واحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

نظام الفحص لمجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية:

اهتمت عدد من الدراسات بالتحول إلى نظم فحص جودة مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة داخل الولايات المتحدة الأمريكية من نظام فحص الزميل أو النظير، إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes Oxley Act -) سنة 2002م، الذي وصف بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيراً في حوكمة الشركات والافصاح المالي وممارسة مهنة المراجعة والرقابة على جودتها منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينات من القرن الماضي، بعد ما يقرب من 25 عاماً من التنظيم الذاتي للمهنة، وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، والذي أصبح مسؤولاً عن فحص منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة، وما قد ترتب على ذلك من تضيق نطاق تطبيق برامج فحص الزميل الذي هو ومسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بحيث أصبح يطبق فقط على منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات خاصة.

نظام الفحص للمجلس الأعلى المحافظي الحسابات في فرنسا

شهدت فرنسا في مجال أنظمة وبرامج رقابة الجودة للمراجعة عدة تغيرات، خاصة على مستوى الهيئات المهنية، فعقب اعتماد قانون حول الأمن المالي، سنة 2003، والذي عدل لاحقاً بقانون العولمة سنة 2005 والمشتق أساساً من قانون سارينس أوكسلي للولايات المتحدة الأمريكية، فقد تم انشاء المجلس الأعلى المحافظي الحسابات، والذي جاء متوافقاً مع اهداف انشاء مجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية

وتتمثل مهام المجلس الأعلى المحافظي الحسابات (H3C) في رقابة الجودة لأعمال المراجعة الخارجية في 18

التالي:

- متابعة مراقبة مهنة مراجعة الحسابات جودة أدائها تحديد وضمان السلطة التنفيذية لمكاتب وشركات المراجعة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية

تم اعتماد مجموعة من العوامل التي تؤثر في تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة وتم تصنيفها إلى عدة عوامل سنتطرق لها في هذه الدراسة

أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية:¹

مجالس المعايير المهنية: تتمثل في التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة، تهدف المعايير بشكل عام إلى وضع لسياسات والضوابط العامة التي يجب على مكتب المراجعة إتباعها والاسترشاد بها وغالباً ما يكون هناك شكلاً من إلزام مكتب المراجعة بتطبيقها وذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو والالتزام بتطبيق المعايير وتنظيم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المراجعين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم، وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد وواضح لجودة المراجعة، مما زادت من مسؤولية المراجع قبل الغير، فدفعه ذلك لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة المراجعة.

ثانياً: الجمعيات والنقابات المهنية:

وهي الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة، وذلك بإصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية، تقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال التجاوب مع المستجدات في المهنة، وتقديم العون للمهنيين وحمايتهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 158.

العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية: وتعلق بميكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات المراجعة

أ ومكاتب المراجعة ويتم تقسيمها من جانب تنظيمي إلى: ¹

أولاً: مكاتب كبيرة الحجم: وترتفع فيها جودة عملية المراجعة ولا ينفرد فيه المراجع برأي أو عمليه فرديه

ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيا وعلميا حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها بأي منشأة باختلاف تخصصها الصناعي.

ثانياً: مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المراجعين بينهم مسؤولية تضامنية

وتتسم جودة المراجعة فيها بالمتوسطة، نظراً لأن العمل بعد التقرير يتم مراجعة من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة مراجعة من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دوراً من الشركات الكبيرة وأكبر من الفردية.

البيئة الاقتصادية لمكاتب المراجعة: وتتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساساً على جودة المراجعة

وأنظمة الرقابة عليها ومن أهمها ما يلي:

أولاً: الكساد الاقتصادي: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج

له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات المراجعة، ويدعم آليات الرقابة على جودتها.

ثانياً: التضخم: حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم

عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحياناً يرتكبون مخالفات مالية ويتجاوزون القيم الأخلاقية لمهنة المراجعة ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.

ثالثاً: حجم الشركات: كلما نمت اقتصاديات الدول كلما ظهرت التكتلات الاقتصادية والشركات

المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبياً مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماماً أكبر من

¹ نفس المرجع السابق، ص 158.

جانب المراجع ويحملة مسؤولية أكبر، ويعظم منها وزيادة العمليات محل المراجعة مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل المراجعة طرق وأسس يتم بناء عليها اختيار المراجع.

رابعاً: أتعاب المراجعة: أتعاب المراجع لها أثر كبير على جودة المراجعة وهناك علاقة طردية ما بين جودة المراجعة وأتعاب المراجع، فلقد أظهرت الدراسات أنه كلما زادت أتعاب المراجعة كلما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات وإتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات حول كفاية الافصاح، وكون التقارير ملائمة، وفعالية إجراءات الرقابة.

البيئة التشريعية¹: تؤثر البيئة التشريعية التي يتواجد بها مكتب المراجعة ومدى تطبيقها والالتزام بها على جودته وأعماله بشكل كبير نجد منها يلي:

أولاً قانون الضرائب: يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة حيث أن أغلب أصحاب الأعمال يرغبون في تحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها بتقديم قوائم مالية ملفقه وهذا يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

ثانياً قانون الشركات: يؤثر لقانون الاستثمار بشكل كبير في زيادة جودة المراجعة حيث أنه ينظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المراجع في الحصول على سليم تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

البيئة الاجتماعية والثقافية: المراجعة والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية.

أولاً: نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة في بعض الدول تعد عملية المراجعة من أرقى الوظائف مثل أمريكا، لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول والعكس بالنسبة لبعض الدول خاصة التي تتسم بيئتها القانونية بالفساد.

ثانياً: المناخ التعليمي والأكاديمي: المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام واجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كميته تساعد المهنيين في أداء أعمالهم

1 نفس المرجع السابق، ص159.

وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالمراجعة كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة المراجعة ودور المراجع فيها.

ثالثاً: المناخ الثقافي: أن ثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية المراجعة، لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المراجع في كل قراراته، سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عمي وتختلف نظرة المجتمعات ثقافتها المالية.

البيئة المهنية: ¹

- 1- التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة: والتي تمثل قيم أخلاقية وتعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني وتشمل المبادئ الأمانة والاستقامة، والاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة.
- 2- التقيد والعمل حسب معايير المراجعة المتعارف عليها.
- 3- التأهيل المهني للمراجع، واستمراريته.

1 نفس المرجع السابق، ص160.

المبحث الثالث: مدخل مفاهيم لجان المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم لجان المراجعة لدى الباحثين والهيئات الدولية.

تعد لجان المراجعة من أهم ادوات الرقابة في الشركات المساهمة، وإحدى أهم دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة، وتعتبر المحور الأساسي للتأكيد على جودة التقارير المالية، والرقابة الداخلية الفعالة. عرف معهد المراجعين القانونيين الكندي CICA لجنة المراجعة: لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تترك مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتخلص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة للشركة والتأكد من فاعليته، والتأكد من تطبيق قواعد الحوكمة الشركات في الشركة، والتحقق من جميع المعلومات المالية المعدة للنشر.¹

هنالك العديد من المفاهيم المتعلقة بلجان المراجعة منها ما يلي:

لجنة المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة وتعمل حلقة وصل بين المجلس

أداة للرقابة على أداء الشركة ويجب أن تتضمن مديرين غير تنفيذيين ويعتمد تحديد عدد لجنة المراجعة إلى حد كبير على حجم الشركة وحجم مجلس الإدارة.

عرفت بأنها لجنة مكونة من مديرين مستقلين ذوي علم مالي.

وعرفها كاتب آخر أيضا بأنها لجنة منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة تنفيذيين وتفوض اللجنة سلطات العمل طبقا للأحكام المقدرة وتقوم كذلك بفحص المجالات أجندها

1. تحسين قرار المجلس في إدارة الشركة ومساعدة الأعضاء التنفيذيين.
2. تساعد على استقلالية مراجع الحسابات حتى يمارس دوره بفعالية.
3. تحديث وتطوير نظم المراجعة الداخلية وتفعيل دورها.
4. زيادة درجة اطمئنان الأطراف الخارجية إلى خل والقوائم المالية من الغش.

¹ فاتح سردوك وأحمد نصير، إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة، دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين واطراف الحوكمة بالجزائر، مجلة معارف، جامعة البويرة، العدد 23، 2017، ص 184.

تحتل لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام من المنظمات والمجامع العلمية المتخصصة في المجال المحاسبي، والباحثين، خاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي وقعت في كبرى الشركات المساهمة العالمية، ويرجع ذلك الاهتمام إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تخفيض مخاطر الأعمال على وجه الخصوص، وفي تحسين درجة الدقة والشفافية باعتبارها أحد أدوات حوكمة الشركات، وذلك من خلال دورها في مراجعة التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي بالشركات، فضلا عن دورها في دعم وظيفة المراجعة الخارجية وضمان الحفاظ على استقلاليتها، وأهميتها في تأكيد الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وهو الأمر الذي أدى إلى مطالبة شركات المساهمة بجميع أنحاء العالم بضرورة إنشاء لجان مراجعة. ومع الاهتمام الدولي اتجاه لجان المراجعة والتأكيد على ضرورة تكوينها وصدور العديد من التوصيات التي نادى على ذلك باعتبارها أهم أدوات الحوكمة بالشركات، حيث وضعت ضوابط لتكوينها وتحديد نطاق عملها ومهامها ومسئولياتها، وفي ظل هذا كان على الجزائر أن تهتم أيضا بلجان المراجعة كرد فعل طبيعي نتيجة اهتمامها بتطبيق إصلاحات في قطاع المال والأعمال على غرار ميثاق الحوكمة والنظام المحاسبي المالي... الخ.

المطلب الثاني: تطور وأهمية لجان المراجعة.

هناك عدة حوافز أساسية أدت إلى إنشاء هذه اللجنة، وهذا نظرا لأهميتها بالنسبة للأطراف أصحاب المصالح، ونوجز أهمية لجان المراجعة فيما يلي:

أهمية لجان المراجعة بالنسبة لمجلس الإدارة:

أ- إنشاء لجنة مراجعة في الشركة يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، خاصة فيما يتعلق بالنواحي المحاسبية والمراجعة من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي.

ب - أهمية لجان المراجعة بالنسبة للمراجعة الخارجية: تؤدي لجان المراجعة دورا مهما في استقلال المراجع الخارجي. مما يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة.

ج - أهمية لجان المراجعة بالنسبة للمراجعة الداخلية: تقوم لجان المراجعة بتعيين الرئيس التنفيذي لقسم المراجعة الداخلية وتوفير الموارد اللازمة للقسم، كما تقوم بالإجتماع المستمر برئيس قسم المراجعة لحل المشاكل التي قد تنشأ بينه وبين الإدارة، مما يؤدي إلى زيادة استقلالية وتفعيل دور المراجعة الداخلية في الشركة.

د - أهمية لجان المراجعة بالنسبة للمستثمرين والأطراف الخارجية: زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركة في هذه التقارير، مما يؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية.

والجدول التالي وضح أهمية لجان المراجعة بالنسبة لمختلف الاطراف:

الجدول رقم (01): أهمية إنشاء لجان المراجعة

| الأهمية | الأطراف المستفيدة | أهمية لجان المراجعة |
|--|-------------------|---------------------|
| 1 مساعدة الأعضاء التنفيذيين 2الاتصال الجيد بين مجلس الإدارة والمراجعة الخارجية والداخلية | مجلس الإدارة | |
| 1 تدعيم الاستقلالية 2 تحديد الأتعاب 3 حل المشاكل التي قد تحدث بين المراجع الخارجي وبين الإدارة 4 مراجعة التقارير | المراجعة الخارجية | |
| 1 توفير الموارد الضرورية لقسم المراجعة 2 تعيين الرئيس التنفيذي لقسم المراجعة وعزله 3 دعم استقلالية قسم المراجعة الداخلية | المراجعة الداخلية | |
| 1 زيادة الثقة والمصداقية والشفافية والاعتمادية في المعلومات المالية 2 زيادة الالتزام بحوكمة الشركات 3 الوفاء بمتطلبات البورصات | أصحاب المصالح | |

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على ما سبق

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة:

هنالك اهتمام كبير من الهيئات والمنظمات العلمية والعملية في الدول المختلفة بشأن تحديد مهام ومسؤوليات لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة تتمثل بوضوح في: ¹

1. مراجعة القوائم المالية والتقارير.
2. مراجعة جميع السياسات المحاسبية التي تقوم الشركة بتطبيقها.
3. العمل على حل المشاكل التي تنشأ بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي.
4. التأكد من استقلالية المراجع الخارجي ومراجعة الخدمات غير المراجعة التي قد يقوم بها.

ويرى آخر أن مهام لجان المراجعة تكمن في النقاط التالية:

*الإشراف المالي: أي مراقبة الوضع المالي والتحقيق من سلامة ومصداقية القوائم المالية وتقييم مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة ومراقبة أية تصريحات رسمية تتعلق بالأداء المالي.

*المراجعة الداخلية وعمليات الرقابة الداخلية: تقوم بتقييم كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية وإدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة خطط وتقارير المراجعة الداخلية وتقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح.

*ترشيح المراجع ومتابعة أدائه: تقوم اللجنة بترشيح المراجع الخارجي لمجلس الإدارة، ليحصل المجلس على موافقة الجمعية العمومية عليه، والتوصية بالتعيين، وإعادة التعيين، وتحديد مكافأة أو عزل المراجع الخارجي.

*إدارة المخاطر: أي تحديد مدى قابلية المنشأة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام، ضمان تحديد كافة المخاطر التي يواجهها النشاط وتقييمها والتحقيق من وجود نظام مناسب لإدارتها، تحديد مستلزمات رأس المال الحالية والمستقبلية المتعلقة بأهداف المعرفة الإستراتيجية.

أهمية لجان المراجعة:

¹ أب وعبيدة طه جبريل علي وعبد المنعم محمد عبد القيوم ومحمد عظيم إمام الدين الجيلي محمد، دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية، مجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية، العدد 02، 2020، ص7.

ترجع أهمية لجان المراجعة إلى ما تحقّقه من أهداف تعود بالنفع على الكثير من الأطراف خارج وداخل المنشآت، ومن أهم تلك الأطراف: ¹

□ **مجلس الإدارة:** فهي تقوم بمساعدة الأعضاء التنفيذيين وتقوم بمهمة الاتصال المباشر والجيد بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ومساعدتهم في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم خاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة.

□ **الأطراف الخارجية:** تؤدي إلى زيادة الشفافية والالتزام بمتطلبات البورصات ووجود لجنة مستقلة بالتأكد سوف يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية.

□ يستخلص الباحث إلى أن أهمية لجان المراجعة تكمن فيما يلي:

1. تحسين قرار المجلس في إدارة الشركة ومساعدة الأعضاء التنفيذيين.
2. تساعد على استقلالية مراجع الحسابات حتى يمارس دوره بفعالية.
3. تحديث وتطوير نظم المراجعة الداخلية وتفعيل دورها.
4. زيادة درجة اطمئنان الأطراف الخارجية إلى حل والقوائم المالية من الغش.

¹ نفس المرجع السابق، ص 6.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل

لقد ارتأينا أن ندعم الجانب النظري للبحث بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن ثلاث مباحث مبحث الاول أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات ومبحث الثاني استبيان موجه للمهنيين من خبراء للمحاسبة ومحافظي الحسابات عبر مختلف ولايات الوطن، مبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان، حيث تهدف هاته الدراسة إلى إسقاط الجانب النظري للموضوع بالواقع العملي الفعلي للمهنة من خلال جمع آراء مجموعة من المهنيين حول مجموعة من العبارات مقسمة على ثلاث محاور أساسية المحور أول حول العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة والمحور الثاني حول العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة، والمحور الثالث يتعلق العلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية، ويختتم الفصل بأهم الاستنتاجات حول الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات

المطلب الأول: مراجع الحسابات (محافظ الحسابات) وواقع استقلاله حسب التشريع الجزائري

تعددت مفاهيم استقلالية مراجع الحسابات في الأدبيات المهنية، وترافق ذلك مع تطور مسؤوليات المراجع والخدمات التي يقدمها بالإضافة إلى التطور نظرة المجتمع المهنية، فقد تطور هذا المفهوم وواصل شموله معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة، وإلزامها بوضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة في آداب وسلوك المهنة وقد تتضمن هذه السياسات والإجراءات:

- رقابة مدي التزام مكاتب المحاسبة ومراجعة الحسابات بسياسات وإجراءات الاستقلالية؛
- تأكيد استقلالية مكتب المحاسبة في أداء مهمة المراجعة؛
- مطالبة كافة العاملين في مكتب المحاسبة بالالتزام بقواعد أحكام الاستقلالية الصادرة عن الجمعيات المهنية.

ولا يفرق هذا المفهوم بين مراجع الحسابات الفرد أو في إطار مكتب مراجعة الحسابات

1- مفهوم مراجع الحسابات في التشريع الجزائري :

لقد تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة المراجعين والمحاسبين إذا ما قورنت بالدول المتقدمة، فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء قانون 08/91 المؤرخ في 27/04/1991 الذي يحدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات (مراجع الحسابات) والمحاسب المعتمد ثم تم تعديله بالقانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد وعلى هذا الأساس سنحاول إلقاء نظرة على هذا القانون بالتركيز على محافظ الحسابات

تعريف مراجع الحسابات ومهامه حسب القانون الجديد 01-10¹:

حسب المادة 22 من هذا القانون فإنه يعد مراجع الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

مهام مراجع الحسابات حسب القانون الجديد 01-10

- وحسب المادة 23 من نفس القانون فإن مراجع الحسابات يضطلع بالمهام التالية:
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غري مباشرة؛
- يطلع المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المتواصلة، بكل نقص قد يكتشفه أو واطلع عليه، ومن طبيعة أن يعرقل استمرارية الاستغلال للمؤسسة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بدون التدخل في التسيير.

2- إشكالية استقلال مراجع الحسابات: يعين مبدأ الاستقلال independence أن المراجع يجب أن

يكون مستقلا في تفكيره وفي إبداء رأيه عن القوائم المالية، إذ يتعني أن يبدي رأيه في القوائم المالية بتزاهة وأمانة، وألا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغ شأنها في التأثير في رأيه²، وتنبع أهمية استقلال مراجع الحسابات من طبيعة

1 - القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يولي و2010، المتعلق بمهنة الخبزي المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

2 - منصور حامد محمد، " المراجعة وتدقيق الحسابات، الأصول العلمية والإجراءات التطبيقية"، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1998، ص.73

مهمته التي تضعه في موقع حساس بني الأطراف المستفيدة من خدماته، فمن جهة يتقاضى مراجع الحسابات أتعاب من إدارة الشركة التي يقوم بتقديم خدماته لها والتي غالبا ما تلعب دورا أساسيا في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه وذلك على حساب دور الهيئة العامة للمساهمين صاحبة الحق الأساسي في تعيين وعزل وتحديد أتعاب مراجع الحسابات، ومن جهة أخرى فان المستفيد الأكبر من خدمات مراجع الحسابات غالبا ما يكون طرفا ثالثا والذي يستخدم البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراته المستقبلية.

3- واقع مفهوم استقلال مراجع الحسابات حسب التشريع الجزائري: لقد حدد المشرع الجزائري

مجموعة من المبادئ التي يجب أن يتصف بها مراجع الحسابات حين أداء عمله وكذلك حدد المشرع مجموعة من الشروط التي يتعين على مراجعي الحسابات أو الأطراف المتعاملة معه حتى تضمن الاستقلالية المطلوبة.

3-1 من الجانب الأخلاقي: وتشمل ضرورة تحلي المراجع بالآتي¹:

مبدأ الحياد؛

مبدأ الإخلاص؛

مبدأ الشرعية المطلوبة².

3-2 من الجانب المادي: فقد ابرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ومجلس مراقبة الشركة؛ -القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة؛
- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات أجره أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجره بحكم وظائف غير وظائف مراجعي الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

1 - المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42.

2 - المادة 715 مكرر 6، القانون التجاري"، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 185.

- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء ووظائفهم.

ولنفس الأهداف فقد حدد القانون رقم 01-10 حالات التنافي العامة التي منع فيها ممارسة (5)مراجعة الحسابات وهي¹:

حسب المادة 64 فإنه لتحقيق مهنة مراجعة الحسابات بكل الاستقلالية فكرية وأخلاقية، فإنه يعتبر متنافيا مع المهن في مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري لا سيما وسيط أو ووكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة خبري محاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو والهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .
- ويتعني على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية المجالس المنتخبة، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده .

حسب المادة 65 من نفس القانون فإنه منع مراجع الحسابات من

- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإناابة عن المسيرين؛
- قبول ول وبصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو والهيئة المراقبة أو والإشراف عليها؛
- ممارسة مستشار جبائي أو ومهمة خبري قضائي لدى الشركة أو والهيئة التي يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو والهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده .

1 - القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يولي و2010، المتعلق بمهنة الخبري المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وحسب المادة 66 من نفس القانون فإنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور وأتعاب وامتيازات أخرى، لا سيما شكل القروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمراجعي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

ونفس الشيء في المادة 67 التي تمنع مراجع الحسابات من القيام بمهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح حتى وإن كانت غري مباشرة؛

وحسب المادة 68 من نفس القانون فهي تطلب من الشركات التي تستقدم مراجعين للحسابات أو أكثر بأن لا يكونوا تابعي لنفس السلطة ولا تربطهم أية مصلحة ولا يكونوا متنامين إلى نفس الشركة مراجعة الحسابات؛

وفي المادة 69 من نفس القانون فإن القانون يسمح مراجعة الحسابات الذي أراد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما ه ومنصوص عليه في المواد السابقة فإنه يتعني عليه طلب إقفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه.

تمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
مما سبق يمكن القول إن المشرع الجزائري جعل من الثقة والأخذ برأي المراجع يكون عن طريق تحديد مدى استقلاليته وحياده، ولهذا كان تركيزه على الشرطين أو العاملين لتحديد مدى استقلالية المراجع .

✚ بمعنى يجب أن لا تكون مراجع الحسابات مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وأن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية،

✚ أما العامل الثاني فه واستقلال المراجع مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع، ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر الضغط، ومن بينها إجراءات تعيين وعزل المراجع الخارجي وكيفية تحديد أتعابه، ففي هذه الحالة لا تترك تلك الإجراءات في يد الجهة التي يتم مراجعة أعمالها ألا وهي إدارة المشروع ولذلك يتم في يد التعيين والعزل وتحديد الأتعاب من خلال الملاك (الشركاء والجمعية العمومية للمساهمين)، وعند التفكير في عزل

المراجع يعطي له الحق في الدفاع عن وجهة نظره ومناقشة أسباب العزل، كل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المراجع بما يضعف من معيار الاستقلال المطلوب¹.

كما يجب تأكيد أنه لكي يتحقق الاستقلال الكامل في المراجع لابد أن يتوافر العاملين الأول والثاني لا فصل بينهما، لأن فقدان أحدهما يضعف أ ويُلغى تماما الثاني ومن ثم الاستقلال الكامل.

المطلب الثاني: أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية

مع تدخل المشرع الجزائري لوضع ضوابط حماية وتأكيـد استقلالية مراجع الحسابات كما رأينا سابقا، إلى أنه وبالنظر إلى التطورات التي حدثت في ميدان المراجعة يمكن القول أن الجزائر لم ترقى بعد على المستوى المطلوب، وأن هذه التشريعات لا تكفي لوحدها خاصة إذا تكلمنا عن المعايير الأخلاقية بالمقارنة بما يحدث في العامل في جمال المراجعة، وهذا بسبب ما حدث في العقدين الأخيرين من انتشار ظاهرة تعثر وفشل الشركات المساهمة وتزايد حالات المخالفات المالية والمحاسبية بشكل انخفضت معه الثقة في التقارير المالية، بالإضافة إلى ثبوت تورط بعض مراقبي الحسابات فيما نسب إلى هذه الشركات من مخالفات وانتهاكات لقواعد الاستقلالية وقد كشفت هذه المخالفات عن وجود فجوة معلوماتية كبيرة بين الأطراف الداخلية والخارجية للشركة بالرغم من درجة التقدم التي وصلت إليه هذه الدول في جمال المراجعة ونوعية المعايير المستخدمة، ومن هنا ظهرت الحاجة لتطوير أنظمة تكليف مراجع الحسابات الخارجي في محاولة جادة الاستعادة ثقة المستفيدين من التقارير المالية بمصداقية هذه التقارير.

وكانت من بني الحلول المقترحة لتعزيز استقلال مراجع الحسابات تفعيل جلان المراجعة Comité d'audit التي أصبحت موجودة في جميع المؤسسات المشعرة في البورصة تقريبا بالنسبة للدول المتقدمة، هذه اللجنة التي هي تعتبر لجنة فرعية تتكون في الغالب من أعضاء مجلس الإدارة الغير التنفيذيين والمستقلين تتولى القيام بالإشراف المستقل عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة من نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية إلى أعمال المراجعة الخارجية، ولكن هذا لا يعني أن تحتل لجنة المراجعة محل الجهات المسؤولة عن عمليات إعداد التقارير المالية وإجراء المراجعات وإنما هي امتداد للمهام الجديدة لمجلس الإدارة تعمل على التأكد من فاعلية نظم الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية وأعمال المراجعة المالية، إذ تعتبر كخط دفاعي رئيسي للوقاية من إعداد تقارير مالية

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 41.

احتياطية من جهة وتوفر البيئة المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة من جهة أخرى بما فيها تعزيز استقلالية مراجع الحسابات.

لجان المراجعة في الجزائر:

إن المشرع الجزائري لم يقيم بدوره حتى الآن بخصوص حث أو فرض تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، ولهذا يمكن القول أن الجزائر ما زلت بعيدة كثيرا في هذا المجال بالرغم من صدور التعليم رقم 03-2002 في 02 نوفمبر 2002 والمتعلق بالرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية والصادر عن بنك الجزائر، والذي جاء في مادته الثانية إمكانية خلق لجان مراجعة في البنوك والمؤسسات المالية من طرف مجلس الإدارة والذي التزم به معظم البنوك العمومية ولكن هذا لا يعتبر كافيا لاقتصاره على البنوك والمؤسسات المالية فقط، بالإضافة إلى أن هذه التعليم لا تحوي إرشادات حول كيفية إنشاء هذه اللجان أو ما هي الشروط لتكوينها وحول كيفية عملها... مثل ما حدث في معظم الدول المتقدمة والتي قامت السلطات المعنية فيه بوضع معايير وإرشادات في هذا المجال، وتأكيدا لأهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية سنحاول التطرق لأهمية لجان المراجعة في تدعيم استقلال محافظ الحسابات وما الذي من الممكن أن تجنيه المؤسسات الجزائرية من خلال تكوين مؤسساتها لهذه اللجان¹.

المطلب الثالث: أهمية لجان المراجعة كإطار لتفعيل استقلال محافظ الحسابات

مما سبق نجد أن الهدف الأساسي من تكوين لجان المراجعة ه وتأكيد وزيادة مصداقية القوائم المالية، ولذلك يجب على هذه اللجنة أن تسعى إلى تدعيم استقلالية وظيفية المراجعة عن إدارة المؤسسة، وتمكين مراجع الحسابات من أداء عملية المراجعة المالية بدون أي ضغوط قد تؤثر سلبا على مصداقية نتائجها، أ وكفاءتها، وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي للمؤسسة، وقد أكدت مختلف الهيئات المهنية العالمية، على ضرورة إقامة خطوط اتصال مباشرة ومستمرة بين لجنة المراجعة والمراجع المالي، حيث تعمل اللجنة كهزمة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعين الماليين وه والأمر الذي نصت عليه معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانوني (AICPA) والتي نظمت عملية الاتصال بين لجنة المراجعة والمراجع المالي، كما قام Standards

1- Règlement n° 2002-03 DU 14 novembre 2002 portant sur le contrôle interne des banques et établissements financiers.

Auditing Board في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مجموعة من المعايير اهتمت بطبيعة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الحسابات.

1-1- العلاقة بين لجنة المراجعة ومراجع الحسابات¹:

1-1 مناقشة التقرير : فبعد قيام المراجع الحسابات بوضع تقريره وتبنيته للتوصيات التي سيوجهها للإدارة، فإن لجنة المراجعة تقوم بمناقشة هذا التقرير مع مراجع الحسابات لتثبيت التوصيات اللازمة والتي ستوجه للإدارة والتي ستعتبر مرجعا فيما بعد يمكن اللجوء إليه للتأكد من قيام الإدارة بالإجراءات التنفيذية اللازمة تجاه هذه التوصيات، وقد تقترح اللجنة إجراء تطوير أو تحسين أو تعديل في شكل التوصيات إذا كانت مثال تعتبر غير عملية.

2-1 مراجعة الأمور المتعلقة بمراجعة السنة السابقة: فلجنة المراجعة وخلال المناقشات المغلقة التي تقوم بها مع المراجع الحسابات ترصد التعرف على انطباعات المراجع عن حال ووسائل وإجراءات الرقابة الداخلية، والصعوبات التي واجهها أثناء قيامه بعملية المراجعة، وأي تعثر أو قصور في التعاون مع الإدارة، وأيضا أي غش أو خرق للنظم واللوائح الداخلية من طرف التنفيذيين، كما يجب على لجنة المراجعة مناقشة السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، خاصة إذا كانت هذه السياسات تختلف عن السنوات السابقة، أو تنحرف عن المعايير المقبولة والمطبقة.

3-1 مناقشة خطة المراجعة للسنة اللاحقة: فقبل بداية عملية المراجعة، تقوم لجنة المراجعة بمناقشة خطة عمل اليت أعدها مراجع الحسابات وتقدم اقتراحاتها بخصوص الأمور التي تتطلب ربما اهتمام أكبر وخاص، كما تهتم اللجنة بالتغيرات في المعايير المحاسبية والقوانين التي تؤثر على حسابات المؤسسة، أو على عملية المراجعة في المستقبل وفي الأخير يتم وضع جدول توقيتات المراجعة والاستراتيجية الخاصة بتنسيق التعاون مع المراجعين الداخلي.

4-1 ترشيح مراجع الحسابات وتقييم جودة أداء وظيفته: تعتبر لجنة المراجعة هي اللجنة المنوط بها تقديم النصح والمشورة إلى مجلس الإدارة فيما يتعلق باختيار المراجعين الحسابات الذين سيتم تعيينهم، وذلك باعتبارها أكثر مقدرة على تقييم جودة أداء عملية المراجعة فقد تدخل عدة اعتبارات في اختيار مراجع الحسابات، مثل

1 - يونس الزين، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، مجلة رؤوى الاقتصادية، 2014، العدد 6، ص 44.

حجم المؤسسة وموقعها، طبيعة نشاطها، تاريخها، فكر وفلسفة الإدارة، ومع ذلك هناك بعض المعايير والأهداف العامة التي يمكن أن تساعد لجنة المراجعة في تقييم مراجعي الحسابات، فالمؤسسة محل المراجعة تسعى إلى مراجعين ذ وكفأه من خلال تحري وجود أداء المراجعة فيما يخص:

- تخفيف أهداف المراجعة والتطبيق المتوازن لبرامج المراجعة، (من حيث الخدمات المقدمة)؛
- الكفاءة المهنية لمؤسسات المراجعة ومدى قابليتها للتطور وكفاية فريق عملها؛
- التوصيات التي يقدمها المراجع للتحكم في الأخطار وتحقيق الرقابة.

5-1 النظر في أتعاب مراجع الحسابات: في لجان المراجعة قد تكون لدعم خبرة كافية في تقديم المستوى

الملائم لأتعاب المراجع المالي، وتعتمد لجان المراجعة في تقدير أتعاب المراجعين على ما يلي:

- حجم المؤسسة محل المراجعة ومدى تعقد أعمالها؛
- حالة السجلات المحاسبية، ونظام الرقابة الداخلية؛
- مستوى جهود إدارة المراجعة الداخلية، ومدى كفاية وكفاءة العاملين بالمؤسسة؛
- أتعاب المراجعين الماليين في المؤسسات المماثلة في نفس النوع من النشاط.

وعلى لجنة المراجعة أن تأخذ في عين الاعتبار المخاطر المرتبطة بالأتعاب المرتفعة عن أداء الخدمات المراجعة، وأخدمات الاستشارية الأخرى بخلاف المراجعة، لأن هذه الأتعاب المرتفعة قد تحول بين مراجع الحسابات وأداء عملية باستقلالية والذي قد يعرضه لفقد عمله.

6-1 تفعيل استقلال مراجع الحسابات: لقد اعتبر الهدف الأساسي من تكوين لجان المراجعة ه وإقامة

قناة اتصال بين مراجع الحسابات والمؤسسة، وفي نفس الوقت العمل كحاجز بني المراجع والدارة لتدعيم استقلاله، والتخفيف من حدة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة عليه لتحقيق رغبتها في ظل تعارض المصالح بين إدارة المؤسسة ومالكها.

ونظرا لأهمية دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال وظيفة مراجع الحسابات مما يؤثر بدرجة كبرى على جودة وكفاءة أداء عملية المراجعة، وبالتالي زيادة المصدقية في مخرجاتها ونتائجها، والتأكد من صحة القوائم المالية بالمؤسسة، فإننا سنحاول إعطاء نظرة على عملية الاتصال بين لجنة المراجعة وعلاقتها مع مراجع الحسابات.

7-1 عملية الاتصال بين لجنة المراجعة ومحافظ الحسابات: يقع على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية

الاتصال بلجنة المراجعة، لنقل المعلومات الخاصة بعملية مراجعة الحسابات، وتلك الخاصة بالأمر المحاسبية،

واليت تساعد اللجنة على الوفاء بمسئوليتها، ويجب على لجنة المراجعة أن تقيم خطوط اتصال مباشرة بين مجلس الإدارة، ومراجعي الحسابات المؤسسة، وان تسمح بإجراء مناقشات حول الأمور التي تتصف بالحساسية، مثل الأمور المحاسبية محل خلاف، وأي اختلافات أخرى تحدث بين محافظ الحسابات وإدارة المؤسسة، بالإضافة إلى مناقشة أوجه القصور في تصميم هيكل الرقابة الداخلية، أو الفشل في تشغيله، وكذلك المشاكل التي قد يواجهها محافظ الحسابات أثناء أدائه لعملية المراجعة المالية.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

تماشياً مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بدور لجان المراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، وعلى ضوء الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر مؤخراً وما صحبه من تغيير في قانون مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وما خلفه من تأثيرات على المهنة والمؤسسات الجزائرية، وما يرافق هذا التطور من تشريعات وقوانين، وذلك سعياً لإعادة ترتيب وتنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر بما يتواءم مع التوجهات العالمية الحديثة، ارتأينا في هذا المجال واستناداً لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة لحثيات الموضوع، ودعمه من خلال المقابلات والمناقشات التي أجراها الباحثون شخصياً مع شخصيات علمية متخصصة في الميدان كمحافظي حسابات وخبراء محاسبة وبعض الاساتذة في الجامعة الذين يشغلون مهنة محاسبة الحسابات بالإضافة إلى التدريس في الجامعة مما أعطى للموضوع رؤية في شقين عملي وأكاديمي، بالإضافة إلى مجموعة من البيانات والملاحظات حول الموضوع. حيث حاولنا استغلال هذه الأدوات والملاحظات من خلال إيجاد التكامل بينها، وركزنا في الدراسة على طريقة الاستبيان لمجموعة من الاعتبارات، اولها هذا الأخير الأكثر إستخداماً من قبل الباحثين لجمع البيانات الأولية، وقدرته على جمع عدة آراء وأفكار من وجهة نظر مختلفة لموضوع واحد مما يضيف عليه المصدقية، حيث كان الهدف من الاستبيان ه ودراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة المراجعة الخارجية، وفي الاخير تحليل كل النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: أدوات الدراسة

بالاستناد إلى التقديم السابق سوف نقوم في هذا المطلب بالتعرض لتفاصيل الأدوات المستعملة، والكيفية التي

تمت بها.

1- جمع الوثائق والمعلومات:

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، والتي تهتم أساساً بميدان المحاسبة والمراجعة في الجزائر باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

- النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية.

- التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية.
- بحوث علمية أُبجرت في الجزائر.

إضافة إلى هذا فقد اعتمدنا كذلك على قنوات أخرى من أجل الحصول على المعلومات، يأتي في مقدمتها الشبكة العنكبوتية "الانترنت"، من خلال التواصل المستمر والزيارات وتصفح العديد من المواقع المتخصصة في المحاسبة والمراجعة خصوصا على المستوى الدولي، والتي ساعدتنا في توجيه دراستنا، وتصور منهجية العمل الميداني من خلال السعي لتحقيق ما كنا نصبوا إليه.

بالإضافة إلى مجموعة من الملتقيات العلمية الوطنية والدولية التي أجريت مؤخرا في جامعات.

وفي هذا المجال نشير إلى أن تركيزنا كان منصبا نح والمقابلات غير الرسمية، وذلك لما يعترى المقابلات الرسمية من بعض الإجراءات الرسمية كاستصدار إفادة بحث من الجامعة أو طلب مسبق يودع لدى أمانة الشخص المراد مقابلته، مما يؤثر كل ذلك ويمس بسرعة الحصول على المعلومات.

ومن خلال قيامنا بالمقابلات غير الرسمية استطعنا توسيع مجال الفئات التي شملها الحوار، والتي لها علاقة بالممارسة المحاسبة والمراجعة في الجزائر. وبالرغم من أن الحوار الذي كان يدور خلال هذه اللقاءات غير الرسمية لم يكن متجانس بالنسبة لمختلف الأطراف، ولم يستند إلى أسئلة محددة ومهيكلية، إلا أنه مصدر اعتمدنا عليه في بعض التحاليل نتيجة ثراء وتنوع وجهات نظر الأطراف التي حاورناها والتي من بينها:

- الأساتذة المهتمين بالمحاسبة والمراجعة.
- الممارسين للمهنة في الميدان من محافظي حسابات وخبراء محاسبة.

3- الإستبيان:

رغم ما سبق ذكره من أدوات ووسائل شتى تم استعمالها والاعتماد عليها للحصول على مختلف المعلومات. ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للموضوع المقصود من مختلف جوانبها، وأمام حدود الأدوات السابقة والمشاكل والعراقيل والمصاعب التي واجهتنا في مراحل مختلفة أثناء إعداد هذا البحث في استعمال بعض الأدوات السالفة الذكر كالمقابلة مثلا، اتجهنا إلى الاعتماد على أداة الاستبيان لتجاوز النقائص التي اعترت الأدوات السابقة، وذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة، من مزايا في مجال قياس

تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يأتي بالتفصيل.

المطلب الثاني: تحضير الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولاً إلى معالجة الاستمارات.

1-تصميم الاستمارة:

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة والابتعاد عن التصنع والتعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها. حيث تمحورت الأسئلة حول أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات، كما تضمن الاستبيان أسئلة حول مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومدى ملاءمته للواقع الحالي للمهنة، مع بعض الأسئلة ذات مضمون دولي للتقارب مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

وقد استعنا في ذلك بأراء بعض الأساتذة والزملاء الذين وجهونا في كيفية إعداد استمارة الاستبيان.

ولقد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعدادها الابتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة والعمل بالمقابل على طرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصى، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية، هذا فضلاً عن الديباجة التي تنصدر استمارة الاستبيان والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها مع معلومات عن التخصص وملخص حول الموضوع، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبيان مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية. وإحاطتهم علماً بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي ينتمي إليها الطالب، وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة وتشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

تحكيم الاستبيان: بعد إتمام إعداد الاسئلة في مسودة اسئلة الاستبيان تم اللجوء إلى تحكيم الاستبيان من طرف مجموعة من الاساتذة، وخاصة الاساتذة الذين يجوزون اعتماد محافظ حسابات وخبير محاسب، وذلك من أجل ضمان طرح أسئلة في صلب الموضوع وتزويد من إثرائه.

2- هيكل استمارة الاستبيان:

تضمنت الاستمارة تسعة عشر (19) سؤالاً موزعة على ثلاث محاور رئيسية، كما يلي:

المحور الاول: العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة

الأسئلة من (1-7) تضمنت أسئلة حول العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة وأهم أهدافها.

المحور الثاني: العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة

الأسئلة من 01-05 تمحورت الاسئلة حول العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة، ومدى تأثرها به.

المحور الثالث: العلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية

الأسئلة من 01-07 يهدف المحور إلى دراسة العلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية، حيث تم طرح مجموعة من الاسئلة تضمنت اسباب مراعات اللجنة لبعض الضوابط التنظيمية كالأتعاب والاهتمام بالاستقلالية لتحقيق الجودة في عملية المراجعة الخارجية.

3 - نشر وتوزيع الاستمارة:

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم (01)، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من محافظي حسابات وخبراء محاسبة، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمن الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد؛
- إرسال الاستمارات عن طريق البريد الإلكتروني؛

- زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم؛

- الاستعانة ببعض زملائنا في توزيع الاستمارات.

وبتعدد القنوات المعتمد عليها في استسقاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات إلى دقائق معدودة في بعض الأحيان، حيث تم الحصول على الإجابة عن طريق:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصى.

- الاتصال بالملاء الذين استعنا بهم سابقا لاستلام الاستمارات.

- الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الإلكتروني من الذين تم مراسلتهم عن طريق هذا الأخير.

- الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها واسترداد الاستمارات.

4 - المشاكل والصعوبات:

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالب، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة، رغم إلحاحنا واستفسارنا المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم.

- وجود بعض أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الطالب، الأمر الذي حال دون قيامه بالتوضيحات اللازمة في حالة ما إذا وجدوا أي لبس أو غموض في استمارة الاستبيان المرسله إليهم.

- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زيارتنا المتكررة لهم، حرمانا من الحصول على آراءهم وإجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدودا زمنية لا يمكن تجاوزها.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدودها

يتضمن هذا البند تقديم مجتمع الدراسة (العينة) مع تفصيل حدودها المكانية والزمانية والبشرية والموضوعية، حيث تم استخدام Excel 2010 في إعداد الأشكال البيانية المختلفة للعينة.

الحدود البشرية: اعتمدت هذه الدراسة على آراء وإجابات المهنيين (خبراء محاسبة، محافظ الحسابات) ووجلت أفراد الفئتين حاصلين على شهادة ليسانس فما فوق.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المحددة لمدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر ودون سواها من أنواع المراجعة بدور لجان المراجعة، في حين تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها من أفراد العينة.

المطلب الرابع: المعلومات الشخصية لأفراد العينة

سنعمد في تسيير قائمة الاستقصاء إلى تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة وفق الآتي:

أولاً: الدرجة العلمية

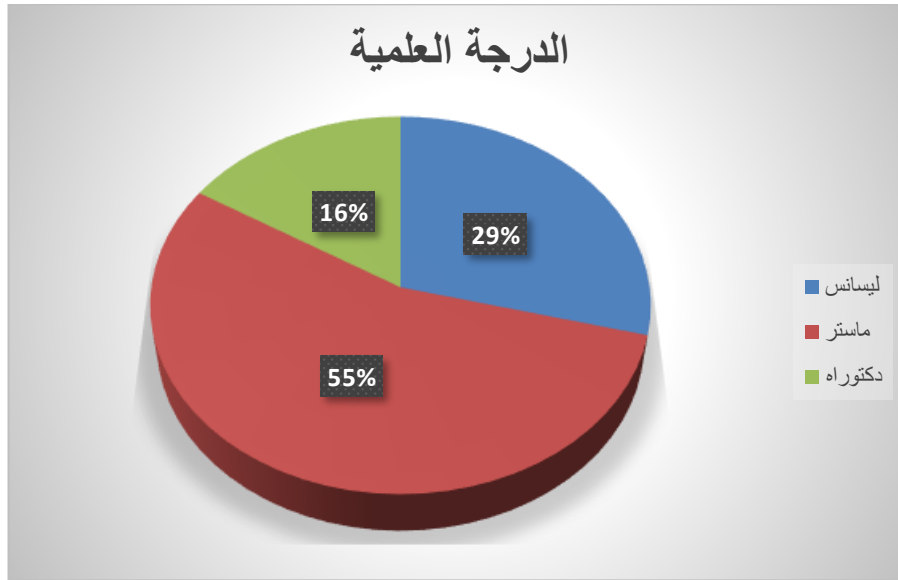
تبين لنا من خلال تصفح استمارات الاستبيان المستلمة من أفراد العينة المستجوبين أن نسبة 26 % منهم حاصلين على شهادة ليسانس في حين أن نسبة 55% هم من الحاصلين على شهادة ماستر، أما نسبة الحاصلين على شهادة دكتوراه فقد بلغت 16%، ويعكس هذا التوزيع رغبة الطالب في حصر عينة الدراسة على أغلبية فئة الجامعيين الحاصلين على شهادة الليسانس على الأقل، والتي يمكن الإعتماد عليها في هذا النوع من البحوث. والجدول أدناه يلخص ذلك:

الجدول رقم: (03) توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية

| النسبة | التكرار | الشهادة العلمية |
|--------|---------|-----------------|
| 28.1% | 9 | ليسانس |
| 53.1% | 17 | ماستر |
| 18.8% | 6 | دكتوراه |
| 100% | 32 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على استمارات الاستبيان

الشكل رقم (01): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على استمارات الاستبيان

ثالثاً: الوظيفة

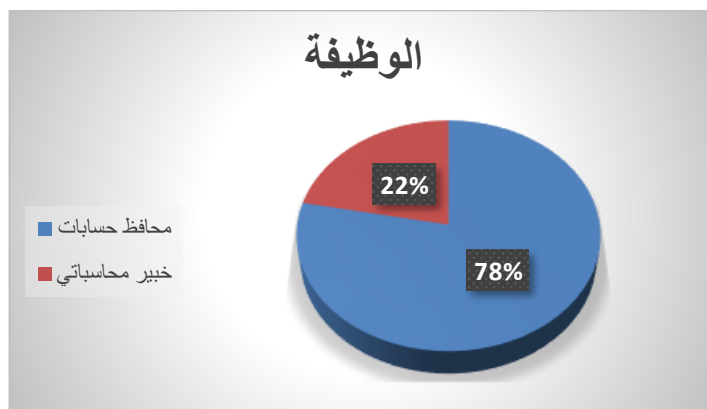
من أجل حصر عينة الدراسة والتي وجهت إلى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات الذين يجوزون إعتقاد قانوني لممارسة المهنة، حيث حددنا في إستمارة الاستبيان وظيفتين هما خبير محاسب ومحافظ الحسابات، فكانت نسبة خبراء المحاسبة %21.9 أما نسبة محافظي الحسابات فبلغت %78.1 وذلك على إعتبار أنهم هم من يمارسون المراجعة المالية. والجدول التالي يلخص ذلك:

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

| الوظيفة | التكرار | النسبة |
|--------------|---------|--------|
| محافظ حسابات | 25 | %78.1 |
| خبير محاسب | 7 | %21.1 |
| المجموع | 32 | %100 |

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على استمارات الاستقصاء

الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على استمارات الاستقصاء

نلاحظ أن فئة محافظي الحسابات تمثل أكبر نسبة وهذا منطقي كونها الفئة الأكثر استهدافاً في الدراسة ثم تلتها فئة الخبراء المحاسبين.

رابعاً: الخبرة

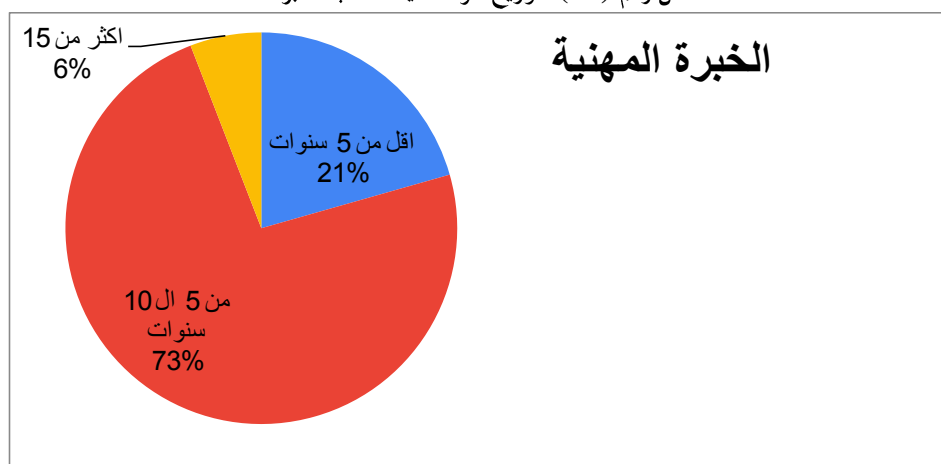
لقد قمنا بتوزيع سنوات الخبرة على أربع فئات عمرية، حيث حددت الفئة الأولى أقل من خمس سنوات، والفئة الثانية من خمسة إلى عشرة سنوات، والفئة الثالثة من عشرة إلى خمسة عشرة سنة، والفئة الرابعة أكثر من خمسة عشرة سنة. الجدول التالي يلخص ذلك:

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

| المجموع | أكثر من 15 سنة | من 5 إلى 10 سنوات | أقل من 5 سنوات | فئة الخبرة |
|---------|----------------|-------------------|----------------|------------|
| 32 | 2 | 25 | 7 | التكرار |
| %100 | %6.3 | %78.1 | %15.6 | النسبة |

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على استمارات الاستقصاء

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على استمارات الاستقصاء

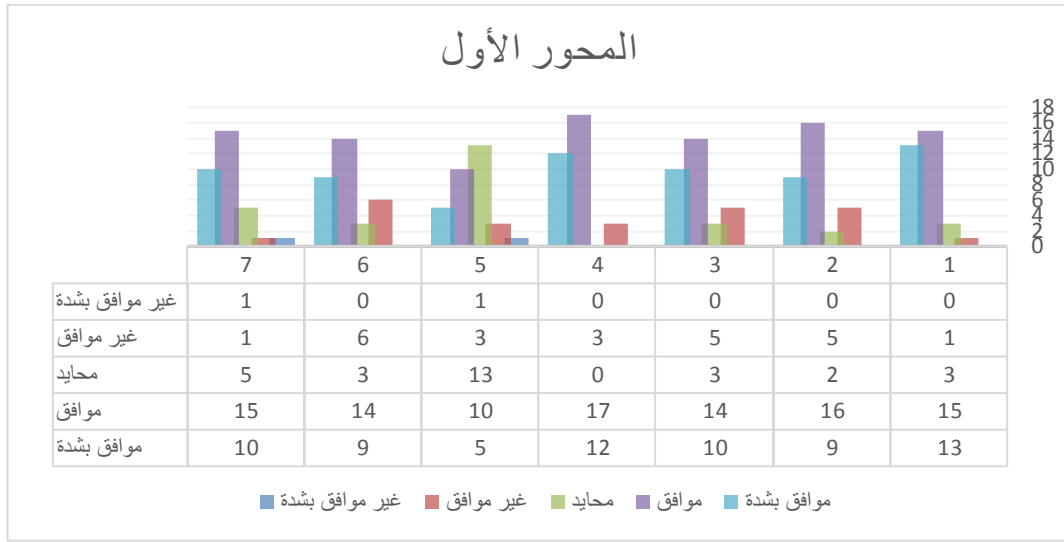
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

لتحليل نتائج الدراسة والتي قسمت فيها أسئلة الاستبيان إلى ثلاث محاور رئيسية تدرج تحتها مجموعة من الاسئلة الموجة للاستقصاء، علما أنه كما ذكرنا سابقا بإستخدام مقياس ليكرت الخماسي حددت خيارات الاجابة في ثلاث خيارات غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة، وسوف نقوم بتحليل المحاور في ما يلي من مطالب المبحث.

المطلب الأول: العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة

يظهر الجدول رقم (06) أدناه رأي أفراد العينة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات فيما يخص عبارات المحور الأول والمتعلق العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة والمرقمة من (1-7)، حيث حظيت أغلبية الاسئلة بالقبول العام لأغلب أفراد العينة، حيث أجمعوا على أن مفهوم المراجعة المالية هي فحص يقوم به مهني مستقل وخارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأي فني حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية، كما أن فعاليتها تكمن في إستقلالية المراجع على المؤسسة محل المراجعة، بالإضافة إلى أنها تتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والذي تضمن قوائم مالية تتسم بالشفافية والمصدقية والإفصاح، هذه المميزات تساهم في عمل المراجع المالية وفعالية المراجعة المالية كما أجمع أغلب أفراد العينة على أن المراجعة المالية تكشف على الصورة الصادقة لنتيجة العمليات المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، وفي الجزائر لازالت المراجعة المالية تستخدم لهدف تطبيق النصوص القانونية الملزمة بإجراء المراجعة السنوية من طرف محافظ حسابات يعين لمدة ثلاث سنوات في المؤسسة ولم ترتقي إلى إستخدامها من أجل مساهمتها في إتخاذ القرارات الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة، كما إلتمز أغلب أفراد العينة الحياد فيما يخص عبارة كيف المراجعة المالية في الجزائر مع المستجدات الإقتصادية الدولية مرجعين الاسباب إلى عدم تبني معايير المراجعة الدولية حتى الان، ويبين الجدول رقم 06 والشكل رقم 03 نتائج عملية الاستقصاء التي أجريت على أفراد العينة، ونسب التفاوت بينهم.

الشكل رقم(04): نتائج عملية الاستقصاء التي أجريت على أفراد العينة للمحور الاول.



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على استمارات الاستقصاء.

من خلال الجدول رقم 06 والشكل رقم 04 أعلاه نلاحظ أن معظم عبارات المحور الأول والخاص العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة لقي إجماعا واسعا بالتأكيد والموافقة لاحتوائها على أكبر النسب وأكبر عدد من الأفراد المستجوبين.

وفيما يلي تحليل وتعليق على إجابات عبارات المحور الأول:

- 1- **التأهيل العلمي والخبرة العلمية في مجال المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية:** أجمع أغلب أفراد العينة بنسبة %46.9 أي بعدد 15 فردا على أن التأهيل العلمي والخبرة العلمية في مجال المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.
- 2- **توفر الخبرة المهنية الكافية لدى المراجع في نوع الصناعة التي يمارسها العميل يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية:** أجمع نصف أفراد العينة بنسبة %50 أي بعدد 16 فردا مستقصى، مما يدل على توفر الخبرة المهنية امر ضروري ومطلوب لمعرفة ما يجب مراجعته في تلك الصناعات.
- 3- **مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المهنية المختصة باستمرار يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية:** أغلب أفراد العينة بنسبة %43.8 أي بعدد 14 فردا موافق على أن مشاركة مراجع الحسابات في التكوينات والتحسينات في المستوي يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة، فيما يرى البعض على أن ذلك غير ضروري، فيما اكتفى 3 افراد من العينة وبنسبة %9.4 بالحياد على مضمون العبارة كما.
- 4- **إلمام المراجع بمبادئ معايير عملية المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية:** في هذه العبارة أكد غالبية افراد العينة على صحة محتواها وتأييدها بنسبة اجمالية %90 بين موافق وموافق بشدة مؤكدا ضرورة ان يكون المراجع ملم بالمعايير العلمية والعملية لتحسين جودة مخرجات عملية المراجعة.
- 5- **المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية:** مما لاشك فيه أن المنافسة تخلق ج وللتسابق نح والأفضل، حيث أن %40.6 من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايدة على صحة العبارة أما %31.3 موافقين ..
- 6- **استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في تنفيذ أعمال المراجعة يؤثر إيجابيا يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية:** في هذه العبارة أكد غالبية افراد العينة على صحة محتواها وتأييدها بنسبة اجمالية %70 بين موافق وموافق بشدة، حيث %43.8 أجاب بموافق أي 14 فردا و%28.1 موافق بشدة أي 9 فرد، وأجاب البقية أي 9 شخص بين محايد ومعارض، حيث عبروا على أهمية الوسائل التقنية والحديثة على انها ضرورية إلى حد ما.

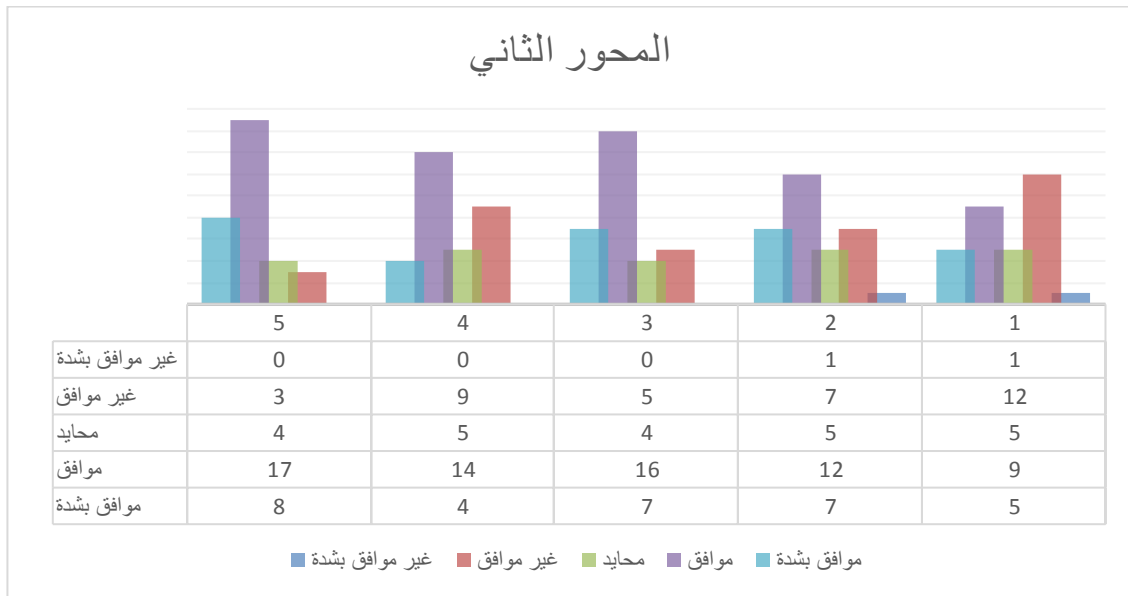
7- مشاركة أعضاء فريق المراجعة في التدريب والتأهيل المستمرين والندوات المهنية والعلمية المخصصة تؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة: أجمع أفراد العينة بالاغلبية وبنسبة 78.2% أي 25 فرد على أن مشاركة أعضاء فريق المراجعة في التدريب والتأهيل المستمرين والندوات المهنية والعلمية المخصصة تؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة، فيما التزم البعض الحياد عن محتوى العبارة أن ليس بالضرورة أن يكون مشاركة الفريق في الندوات والتكوين ضرورياً لإثبات جودة عملية المراجعة، وإنما هدفه يتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة لأن المصادقة تعني القبول.

المطلب الثاني: دراسة تحليلية العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة

تضمن المحور الثاني من إستمارة الإستقصاء والمتعلق العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة، حيث تم طرح مجموعة من العبارات على العينة من (1 - 5) التي تهدف إلى الترابط بين الظروف المحيطة بمكتب المراجعة كالشهرة وحجم المكتب وعدد عماله، بالإضافة إلى مجموعة من العبارات التي تقصت دور الخبرة والكفاءة المهنية في تفعيل المراجعة الخارجية، حيث كانت أغلب إجابات المحور الثاني بموافق.

والجدول التالي يوضح نتائج عملية الاستقصاء.

الشكل رقم (05): نتائج عملية الاستقصاء التي أجريت على أفراد العينة للمحور الثاني.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إستمارات الاستبيان.

الجدول رقم (07): يوضح تكرارات ونسب إجابات العينة على المحور الثاني.

| الانحراف المعياري | إتجاه العينة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | محتوى العبارة | رقم |
|-------------------|--------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|----------|--|-----|
| 1.1943 | غير موافق | 5 | 9 | 5 | 12 | 1 | التكرار | عدم وجود دعوى قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية | 1 |
| | | 15.6 | 28.1 | 15.6 | 37.5 | 3.1 | النسبة % | | |
| 1.1635 | موافق | 7 | 12 | 5 | 7 | 1 | التكرار | توظيف كوادر مؤهلة وذوي خبرات عالية في مراجعة الحسابات يؤثر ايجابا على جودة المراجعة الخارجية | 2 |
| | | 21.9 | 37.5 | 15.6 | 21.9 | 3.1 | النسبة % | | |
| 0.9749 | موافق | 7 | 16 | 4 | 5 | 0 | التكرار | تزويد مكتب المراجعة لعماله بالمنشورات والتعليمات والتعديلات الصادرة عن الوزارات المتخصصة والتي قد تؤثر على الحسابات يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية. | 3 |
| | | 21.9 | 50 | 12.5 | 15.6 | 0 | النسبة % | | |
| 0.859 | موافق | 4 | 14 | 5 | 9 | 0 | التكرار | حجم مكتب المراجعة الكبير من حيث تعداد المراجعين وعدد العملاء ومستوى التنظيم والتجهيزات وتوفير الوسائل له تأثير ايجابي على جودة عملية المراجعة | 4 |
| | | 12.5 | 43.8 | 15.6 | 28.1 | 0 | النسبة % | | |
| 0.8775 | موافق | 8 | 17 | 4 | 3 | 0 | التكرار | إرتباط المكتب المراجعة بشركات المراجعة العالمية ينتج عنه جودة في مخرجات عملية المراجعة | 5 |
| | | 25 | 53.1 | 12.5 | 9.4 | 0 | النسبة % | | |

المصدر: من اعداد الطلبة إعتمادا على استمارات الاستبيان وبرنامج spss.

من خلال الجدول السابق والشكل أعلاه يتضح أن أغلب إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني، لقيت قبولا بنسبة كبيرة ويتضح ذلك في إحتواء الإجابات بموافق على أكبر النسب وأكبر عدد من الأفراد المستجوبين، في حين عبر أفراد العينة بعدم الموافقة في العبارة رقم 1، وفيما يلي تحليل وتعليق على إجابات عبارات المحور الثاني:

1. **عدم وجود دعوى قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية:** عبر أفراد العينة بنسبة 37.5% على ان الدعوة القضائية ضد مكتب المراجعة ليس لها تأثير على جودة المراجعة الخارجية التي يقوم بها المكتب وحتى ان وجدت الدعوة فسيرورة عمل المراجع تستمر، فيما التزم باقي أفراد العينة برأي محايد، ووافق بعض افراد العينة على وجود الدعوى يؤثر سلبا في عملية المراجعة.
2. **توظيف كوادر مؤهلة وذوي خبرات عالية في مراجعة الحسابات يؤثر ايجابا على جودة المراجعة الخارجية:** عبر أفراد العينة على رأيهم في العبارة بحيث أن نسبة الإجابة بموافق بلغت نسبة 37.5% مما يعكس قبول افراد العينة لمحتوى العبارة، في حين عبر 15.6% عن رأيهم المحايد لمضمون العبارة، أما 25% فقد عبروا عن رفضهم للعبارة، ويرجع هذا التوجه لأفراد العينة إلى ان توظيف كوادر مؤهلة وذوي خبرات عالية في مراجعة الحسابات يؤثر ايجابا على جودة المراجعة الخارجية لاكن ليس شرطا أساسيا لتحقيق ذلك.
3. **تزويد مكتب المراجعة لعماله بالمنشورات والتعليمات والتعديلات الصادرة عن الوزارات المتخصصة والتي قد تؤثر على الحسابات يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية:** إختلف افراد العينة مناصفة بين مؤيد ومعارض لمحتوى العبارة، حيث يرى نصفهم ان التزود بالمناشير والتعليمات وغيرها لا يعتبر اساسيا في الحكم على جودة المراجعة الخارجية، بينما يؤكد نصفهم الاخر على اهمية ذلك في جودة مخرجات عملية المراجعة.
4. **حجم مكتب المراجعة الكبير من حيث تعداد المراجعين وعدد العملاء ومستوى التنظيم والتجهيزات وتوفير الوسائل له تأثير ايجابي على جودة عملية المراجعة:** ساد التذبذب في آراء أفراد العينة حول مضمون العبارة، حيث يرى أغلبهم بنسبة 43.8% أي 14 فرد منهم أن الحجم وعدد العمال وتوفير الوسائل ينعكس على جودة المراجعة الخارجية، بينما توزعت آراء باقي العينة بين محايد ومعارض.
5. **ارتباط المكتب المراجعة بشركات المراجعة العالمية ينتج عنه جودة في مخرجات عملية المراجعة:** عبر غالبية أفراد العينة بنسبة 53.1% إلى أن ارتباط مكتب المراجعة بشركات المراجعة العالمية ينتج عنه جودة في مخرجات عملية المراجعة و\لك راجع للاحتكاك بهم ونقل الخبرات والطرق والاليات والمناهج التي تحسن

عملية المراجعة وتعطي جودة لها، أما 22% منهم عبر بحياد ومعارضة على العبارة ويعتقد أنه لا دخل للشركات الاجنبية بالمراجعة المحلية.

من كل ما سبق من تحليل وتعليق حول إجابات أفراد العينة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، يتضح أن إتجاه المحور بأغلبية موافقة على عبارته التي طرحت لالتماس واقع العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة.

المطلب الثالث: دراسة تحليلية للعلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية

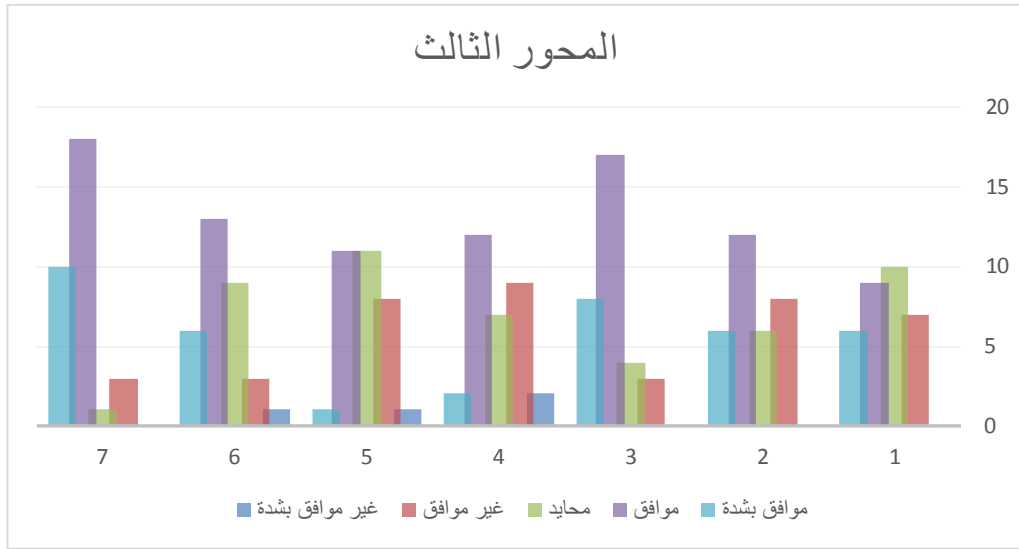
يتضمن المحور الثالث من إستمارة الإستبيان والمتعلق العلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية، حيث تم طرح مجموعة من العبارات على العينة المقصودة (7-1)، والتي تهدف إلى دراسة العلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، وما علاقة هذا المهنة بلجان المراجعة وكيفية التأثير، حيث كانت أغلب إجابات العينة على عبارات المحور بالموافقة بإستثناء العبارة 5 كان للعينة رأي بين محايد وموافق، وفي ما يلي شكل رقم (05) والجدول رقم (07) يوضح نتائج إجابات العينة على عبارات المحور الثالث للاستبيان.

الجدول رقم (08): يوضح تكرارات ونسب إجابات العينة على عبارات المحور الثالث.

| رقم | محتوى العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الاتجاه العينة | الانحراف المعياري |
|-----|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|----------------|-------------------|
| 1 | يؤدي قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله إلى التقليل من ضغط الإدارة على المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ. | 0 | 7 | 10 | 9 | 6 | موافق | 1.0453 |
| | | 0 | 21.9 | 31.3 | 28.1 | 18.8 | | |
| 2 | في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل المراجع الخارجي للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها | 0 | 8 | 6 | 12 | 6 | موافق | 1.0776 |
| | | 0 | 25 | 18.8 | 37.5 | 18.8 | | |
| 3 | عند قيام لجنة المراجعة بالتوصية بترشيح المراجع الخارجي يتم مراعاة أن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية وأن تكون خبرته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم. | 0 | 3 | 4 | 17 | 8 | موافق | 0.8775 |
| | | 0 | 9.4 | 12.5 | 53.1 | 25 | | |
| 4 | التسقيف المبني من طرف لجنة المراجعة لأتعاب المراجع الخارجي يخفض من تحفيز المراجع على أداء مهامه | 2 | 9 | 7 | 12 | 2 | موافق | 1.0883 |
| | | 6.3 | 28.1 | 21.9 | 37.5 | 6.3 | | |
| 5 | تحديد لجنة المراجعة لأهداف مسبقة لعملية المراجعة يؤثر سلباً على عمل المراجع الخارجي | 1 | 8 | 11 | 11 | 1 | محايد وموافق | 0.9283 |
| | | 3.1 | 25 | 34.3 | 34.3 | 3.1 | | |
| 6 | يوجد إهتمام من طرف لجنة المراجعة على إستقلالية المراجع الخارجي | 1 | 3 | 9 | 13 | 6 | موافق | 1.0080 |
| | | 3.1 | 9.4 | 28.1 | 40.6 | 18.8 | | |
| 7 | وجود علاقة بين أعضاء فريق المراجعة وإدارة الشركة محل المراجعة يؤثر على المخرجات الصادقة عن وضعية الشركة المالية | 0 | 3 | 1 | 18 | 10 | موافق | 0.8560 |
| | | 0 | 9.4 | 3.1 | 56.3 | 31.3 | | |

المصدر: من اعداد الطالب إعتقاداً على استمارات الاستبيان وبرنامج spss.

الشكل رقم (06): نتائج عملية الاستقصاء التي أجريت على أفراد العينة للمحور الثالث.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إستمارات الاستبيان.

من خلال الجدول السابق والشكل أعلاه يتضح أن أغلب إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث، لقيت قبولا بنسبة كبيرة ويتضح ذلك في إحتواء الإجابات بموافق على أكبر النسب وأكبر عدد من الأفراد المستجوبين، في حين التزم أفراد العينة الحياد والموافقة النسبية في العبارة رقم 5.

وفيما يلي تحليل وتعليق على إجابات عبارات المحور الثالث:

1. يؤدي قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله إلى التقليل من ضغط الإدارة على المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ: عبر أفراد العينة عن رأيهم الموافق بنسبة 28.1% أي 9 فردا مما يعكس ضعف تأييد العبارة في حين عبر ما نسبته 31.1% أي 10 افراد من العينة على الحياد بمحتوى العبارة وعدم ابداء راي حول قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله إلى التقليل من ضغط الإدارة على المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ، اما 18.8% من العينة كان رأيهم موافق حيال العبارة، ومنه نستنتج أن العينة أرائها متضاربة حول العبارة.

2. في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل المراجع الخارجي للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها: أكد أغلب أفراد العينة بنسبة 37.5% على أن لوجود لجنة المراجعة أهمية كبيرة وذلك بهدف حماية المراجع من البيروقراطية والتعسف في اداء مهامه، فيما عبر باقي افراد العينة بنسبة 43.8% على رايهم المحايد والمعارض للعبارة مما يعكس دلالة ان وجود لجنة المراجعة من عدمه لا يؤثر على عمل المراجع، كما عبر ما نسبته 18.8% من أفراد العينة اب 6 افراد على الموافقة بشدة على محتوى العبارة.

3. عند قيام لجنة المراجعة بالتوصية بترشيح المراجع الخارجي يتم مراعاة أن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية وأن تكون خبرته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم: تماشياً مع المنطق السليم في اختيار الأفضل عبر 53.1% عن رأيهم الموافق للعبارة، حيث يرى غالبية افراد العينة ان توصية لجنة المراجعة بالمراجع الكفاء لمسك حسابات الشركة الكبيرة أمر ضروري، لذا يعتقد الأغلبية أن توصيات لجنة المراجعة تحدم مصالح الشركة لنتائج سليمة، بينما إكتفى 20% منهم برأي محايد ومعارض مما يعني أن هناك أسباب أخرى غير هذا السبب وغير متفقين مع توصيات اللجنة.
4. التسقيف المبدئي من طرف لجنة المراجعة لأتعب المراجع الخارجي يخفض من تحفيز المراجع على أداء مهامه: يعتبر تعديل قانون المهنة خطوة جيدة في مسار عملية تطوير مهنة المراجعة في الجزائر، حيث أصبحت الاتعاب بصفة تعاقدية، ويعتبر غالبية بنسبة 57% من العينة أن العبارة غير صحيحة وجاءت ردودهم غير موافقة حيث يعتبرون ان الاتعاب تحدد بصفة تعاقدية بين مكتب المراجعة والشركة ولا دخل للجنة المراجعة فيها، بينما إكتفى 12 فرداً من العينة بالإجابة الموافقة مما يعكس قبولهم لمحتوى العبارة.
5. تحديد لجنة المراجعة لأهداف مسبقة لعملية المراجعة يؤثر سلباً على عمل المراجع الخارجي: في هذه العبارة كانت الردود متضاربة بين موافق ومعارض، الموافق يرى ان تحديد لجنة المراجعة لأهداف مسبقة لعملية المراجعة يؤثر سلباً على عمل المراجع الخارجي وينعكس على جودة مخرجات عملية المراجعة، أما المعارضين يرى ان تحديد لجنة المراجعة لأهداف مسبقة لعملية المراجعة يؤثر سلباً على عمل المراجع الخارجي ليس له أي تأثير على عمل المراجع وجودة كخرجات عملية التدقيق.
6. يوجد إهتمام من طرف لجنة المراجعة على إستقلالية المراجع الخارجي: يعتبر 60% من العينة أن لجنة المراجعة تسعى وتتم لتفجير الاستقلالية في عمل المراجع الحسابات وه وما أيده غالبية افراد العينة وذلك للدور الكبير الذي تساهم فيه توفر الاستقلالية في جودة تحقق المراجعة الخارجية ومصداقية بياناتها وتقاريرها، كما أجاب 9 فرد من العينة وبنسبة 28% برأي محايد معبرين على ان لجنة المراجعة لا تهتم بالاستقلالية، أما 12% منهم كان لهم رأي معارض تماماً للعبارة.
7. وجود علاقة بين أعضاء فريق المراجعة وإدارة الشركة محل المراجعة يؤثر على المخرجات الصادقة عن وضعية الشركة المالية: يعتبر غالبية 87.6% من العينة وعددهم 28 أن وجود علاقة بين أعضاء فريق المراجعة وإدارة الشركة محل المراجعة يؤثر على المخرجات الصادقة عن وضعية الشركة المالية، حيث يرجع تأثير إلى أن بناء العلاقة بين المراجع وإدارة الشركة يضرب مصداقية مخرجات عملية المراجعة، حيث ان المراجع لا يمكنه التعبير وابداء الرأي السليم والحقيقي عن وضعية الشركة.

خاتمة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل والمتضمن الدراسة الميدانية، الوقوف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى تأثيرها بلجان المراجعة من وجهة نظر عينة الدراسة والمتمثلة في خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بولاية الوادي ورقلة وتقرت والإجابات المقدمة من طرفهم وبعد تحليلها تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

أما ما يمكن استخلاصه من نتائج الدراسة الميدانية فينحصر في الآتي:

حادثة مفهوم تكوين لجان المراجعة في المؤسسات المالية، وغياها في المؤسسات الاقتصادية ما يعرقل عملية استحداثها وعملها.

أظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثر معنوي ضعيف يميل إلى الحياد أتعاب المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وعليه فإن أتعاب المراجعة ال تضمن التحسين في عملية المراجعة من وجهة نظر أفراد العينة.

هناك أثر معنوي موجب ومهم لكل من التأهيل العلمي والخبرة العملية، استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات، خصائص مكتب المراجعة متمثلة في سمعة، حجم وشهرة مكتب المراجعة والتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير على تحسين جودة المراجعة الخارجية

وبناء على تلك النتائج فإنها سوف تضمن الجودة في ممارسة عملية المراجعة والتي ينتج عنها الثقة في مصداقية وموثوقية البيانات المالية للشركات محل المراجعة .

فمن الأهمية بمكان ضرورة الاهتمام بالتكوين الاحترافي العلمي والتقني المواكب للتطورات التي تحدث في بيئة الأعمال التجارية للمراجعين وتعزيز الدور الرقابي والتنظيمي للمنظمات المهنية والسلطات المشرفة على مهنة المراجعة لضمان استقلالية عملية المراجعة.

الخاتمة

مما لا شك فيه أن المراجعة الخارجية جاءت كضرورة حتمية للتطور الذي طرأ على المحاسبة والتوسع الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبحت المراجعة الخارجية مهنة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات حيث تمكن أصحابها من متابعة كل ما يجري داخل المؤسسة ومدى كفاءة وأمانة القائمين على أموالهم بالإضافة إلى أهميتها لعدة أطراف يتعاملون مع المؤسسة، مما ينعكس بالإيجاب على نشاط هذه الأخيرة ويساهم في نجاحها بشكل كبير، لكن هذا لا يتم إلا إذا كان الشخص الذي يمارس هذه المهنة ذو كفاءة وخبرة تسمح له بإبداء رأي فني محايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية وإيصال هذا الرأي للأطراف التي يهمها الأمر سواء داخل المؤسسة كالمساهمين، أو من خارجها أي المتعاملين معها من بنوك وموردين وإدارة الضرائب.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة لجان المراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، حيث أن تميز المعلومة المحاسبية بخاصية المصدقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة غير أن المراجعة الخارجية تضمن ضمان أكبر حول مصداقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

بعد معالجتنا لمختلف الجوانب النظرية للموضوع توصلنا إلى نتائج يمكن صياغتها في النقاط التالية:

- للمراجعة الخارجية دور كبير داخل المؤسسة وذلك للدفع بها نحو الازدهار والنجاح من خلال التوصيات والاقتراحات التي يقدمها محافظ الحسابات والتي من شأنها أن تؤدي إلى تحسين التسيير والتقليل من الأخطاء والانحرافات وتحقيق جودة المراجعة ومخرجاتها .
- استقلالية المراجع أهمية أولية تسعى لجان المراجعة إلى تحقيقها.
- إن قوة أدلة الإثبات تعتبر عنصرا رئيسيا محددًا لمدى تطابق أعمال المراجعة، من حيث تتبع القيود المحاسبية وفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي يتم على أساسها القيام بهذه التسجيلات وبالتالي حجية أدلة الإثبات، تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص، تحقيق، تقرير وإبداء الرأي الذي يقوم بإصداره حول تمثيل القوائم المالية للوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- محافظ الحسابات ملزم بالقيام بمهامه على أحسن وجه دون إهمال أو تقصير، ووفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وفي حالة مخالفة ذلك يكون محافظ الحسابات مسؤول أمام الأطراف الذين قاموا بتعيينه، لأن هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية.

□ من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات محافظ الحسابات، ضعف اهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير، وما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة.

الإجابة عن الفرضيات:

1- تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومواقع النقص والقوة لنظام الرقابة الداخلية وتقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته، حيث أن من مسؤوليات ومهام لجان المراجعة هو توفير جو مناسب وحماية لمحافظ الحسابات للقيام بعمله وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي تربط علاقة مهام ومسؤوليات لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية.

2- من خلال الدراسة تبين أن توفر الخبرة المالية والمحاسبية و المؤهل العلمي و مختلف التكوينات التي تخدم العملية المراجعة لدي مختلف أعوان لجان المراجعة تنعكس على جودة مخرجات المراجعة الخارجية مثل أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات لإظهار ما قام به من عمل، وبواسطتها يكون لهذا الأخير الأساس الذي يستند إليه لإعداد تقرير وإبداء رأي فني محايد وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

يمكن اعتبار عملية المراجعة الخارجية تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم .

يمثل رأي محافظ الحسابات المستقل والذي يترجمه تقريره مقياسا لمصداقية المعلومة المحاسبية وتمثيلها للصوره الصادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، على أن يكون ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً التي تدعم عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة المستخدمين للمعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف

□ التوصيات والاقتراحات:

□ العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.

- ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية المراجعة وذلك من خلال المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على المراجعة.
- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم حول صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية ونتائج أعمالهم.
- تشكيل لجان مهمتها فحص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وتقارير محافظي الحسابات عن هذه المؤسسات، بغية التأكد من التزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية والقوانين المعمول والتي تطبق في مراجعة القوائم المالية.
- التأكيد على الالتزام بمعايير المراجعة الصادرة عن الجهات المهنية ذات العلاقة عند عملية المراجعة وذلك من خلال اعتماد التخطيط المناسب، ووضع برامج المراجعة الملائمة والإشراف على تنفيذها.

آفاق البحث:

- واقع المراجعة القانونية في الجزائر.
- فعالية التقرير في توصيل آراء محافظ الحسابات لمختلف المستخدمين .
- دور المراجعة الخارجية في ظل اقتصاد العولمة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

- أب وعبيدة طه جبريل علي وعبد المنعم محمد عبد القيوم ومحمد عظيم إمام الدين الجيلي محمد،
دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية، مجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية، العدد
02، 2020
- أسماء حداد، أهمية معايير المراجعة الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، مذكرة ماستر،
كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر،
بسكرة، 2016.
- أوصيف لخضر، رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة
الشاملة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد: 01، 2016.
- خليدة عابي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم الانظمة البرامج
والمعايير المهنية، مجلة الدراسات العلمية والمحاسبية، العدد 2016: 07
- عبد الرحمان بابنات، ناص عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في
الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
- عبد السلام عبد الله سعيد أب وسرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ماجستير، غير
منشورة، الجزائر، 2010/2009.
- عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في البيئة المراجعة اليبية، ماجستير
، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، خريف، 2006.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن 2009
- فاتح سردوك وأحمد نصير، إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة
المراجعة، دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين واطراف الحوكمة بالجزائر، مجلة معارف،
جامعة البويرة، العدد 23، 2017
- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير
، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004/2003.

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يولي و 2010 ،المتعلق بمهنة الخبيري المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- قريح عبد الله، أثر اعتماد المراجعة الجزائرية على تطوير مهنة المراجعة - دراسة ميدانية - مذكرة ماجستير، كلية علوم الإقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي 2020.
- المادة 715 مكرر 6" ،القانون التجاري"، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر 1999
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر
- محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية 2005
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر الطبعة الثالثة، 2008.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية،الدار الجامعية،الاسكندرية،2002.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42.
- معمري أسامة وآخرون،متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أومكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق220،مجلة دراسات مقدمة في المالية والمحاسبة،العدد 02،الجزائر،فيفري2020.
- منصور حامد محمد، " المراجعة وتدقيق الحسابات، الأصول العلمية والإجراءات التطبيقية"، دار الثقافة العربية، القاهرة،1998
- مؤيد راضي خنفر،غسان فلاح المطاربة،تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)،دار المسيرة للنشر،عمان ،الاردن،الطبعة الأولى،2006، الطبعة الثالثة 2011.

□ يونس الزين، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، مجلة رؤوى الاقتصادية، 2014،

العدد 6

□ contrôle interne des banques et établissements financiers

□ Règlement n° 2002-03 DU 14 novembre 2002 portant sur le

□

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
سنة ثانية ماستر
تخصص: محاسبة
إستمارة إستبيان



تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور الفعال للجان المراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية والذي تخضع مخرجاته (القوائم المالية) إلى مراجعة قانونية إلزامية ،

حيث قسم الاستبيان إلى:

أولاً: معلومات عامة على عينة الدراسة.

ثانياً: معلومات حول مضمون الدراسة.

1. العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة

2. العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة

3. العلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية

وحتى نحقق الأهداف المرجوة من وراء هذه الدراسة، ألتمس منكم الإجابة على الأسئلة بصدق

وموضوعية، علماً أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

الطلبة

السنة الجامعية 2022/2021

أولاً: معلومات عامة على عينة الدراسة.

الرجاء وضع علامة X في الخانات التي تتناسب وإجابتك:

الدرجة العلمية: ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه الموظيفة: محافظ حسابات خبير محاسبي الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 15 سنة

المحور الأول: العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة

| رقم | مستوى العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-----|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| 1 | التأهيل العلمي والخبرة العلمية في مجال المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة الخارجية | | | | | |
| 2 | توفر الخبرة المهنية الكافية لدى المراجع في نوع الصناعة التي يمارسها العميل يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة الخارجية | | | | | |
| 3 | مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المهنية المختصة باستمرار يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة الخارجية | | | | | |
| 4 | إلمام المراجع بمبادئ معايير عملية المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة الخارجية | | | | | |
| 5 | المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة الخارجية | | | | | |
| 6 | استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في تنفيذ أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة الخارجية | | | | | |
| 7 | مشاركة أعضاء فريق المراجعة في التدريب والتأهيل المستمرين والندوات المهنية والعلمية المختصة تؤثر إيجابياً على جودة عملية المراجعة | | | | | |

المحور الثاني: العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة

| رقم | محتوى العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-----|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| 1 | عدم وجود دعوى قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية | | | | | |
| 2 | توظيف كوادر مؤهلة وذوي خبرات عالية في مراجعة الحسابات يؤثر إيجابا على جودة المراجعة الخارجية | | | | | |
| 3 | تزويد مكتب المراجعة لعماله بالمنشورات والتعليمات والتعديلات الصادرة عن الوزارات المتخصصة والتي قد تؤثر على الحسابات يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية. | | | | | |
| 4 | حجم مكتب المراجعة الكبير من حيث تعداد المراجعين وعدد العملاء ومستوى التنظيم والتجهيزات وتوفر الوسائل له تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة | | | | | |
| 5 | إرتباط المكتب المراجعة بشركات المراجعة العالمية ينتج عنه جودة في مخرجات عملية المراجعة | | | | | |

المحور الثالث: العلاقة بين لجنة المراجعة واستقلالية وجودة المراجعة الخارجية

| رقم | محتوى العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-----|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| 1 | يؤدي قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله إلى التقليل من ضغط الإدارة على المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ. | | | | | |
| 2 | في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل المراجع الخارجي للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها | | | | | |
| 3 | عند قيام لجنة المراجعة بالتوصية بترشيح المراجع الخارجي يتم مراعاة أن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية وأن تكون خبرته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم. | | | | | |
| 4 | التسقيف المبدئي من طرف لجنة المراجعة لأتعاب المراجع الخارجي يخفض من تحفيز المراجع على أداء مهامه | | | | | |
| 5 | تحديد لجنة المراجعة لأهداف مسبقة لعملية المراجعة يؤثر سلبا على عمل المراجع الخارجي | | | | | |
| 6 | يوجد إهتمام من طرف لجنة المراجعة على إستقلالية المراجع الخارجي | | | | | |
| 7 | وجود علاقة بين أعضاء فريق المراجعة وإدارة الشركة محل المراجعة يؤثر على المخرجات الصادقة عن وضعية الشركة المالية | | | | | |

ملحق رقم (2)

نتائج مخرجات برنامج spss

الدرجة العلمية

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| يسانيس | 9 | 28.1 | 28.1 | 28.1 |
| Valid ماستر | 17 | 53.1 | 53.1 | 81.3 |
| دكتوراه | 6 | 18.8 | 18.8 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

الوظيفة

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| محافظة حسابات | 25 | 78.1 | 78.1 | 78.1 |
| Valid خبير محاسبي | 7 | 21.9 | 21.9 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

الخبرة

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| أقل من 5 سنوات | 7 | 21.9 | 21.9 | 21.9 |
| Valid من 5 إلى 10 سنوات | 25 | 78.1 | 78.1 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

Statistics

| | | 1-1س | 2-1س | 3-1س | 4-1س | 5-1س | 6-1س | 7-1س |
|---|----------------|--------|--------|---------|--------|--------|---------|--------|
| N | Valid | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | Mean | 4.2500 | 3.9063 | 3.9063 | 4.1875 | 3.4688 | 3.8125 | 4.0000 |
| | Median | 4.0000 | 4.0000 | 4.0000 | 4.0000 | 3.0000 | 4.0000 | 4.0000 |
| | Std. Deviation | .76200 | .99545 | 1.02735 | .85901 | .98323 | 1.06066 | .95038 |
| | Sum | 136.00 | 125.00 | 125.00 | 134.00 | 111.00 | 122.00 | 128.00 |

Statistics

| | | 1-2س | 2-2س | 3-2س | 4-2س | 5-2س | 1-3س | 2-3س |
|---|----------------|---------|---------|--------|---------|--------|---------|---------|
| N | Valid | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | Mean | 3.1563 | 3.5313 | 3.7813 | 3.4063 | 3.9375 | 3.4375 | 3.5000 |
| | Median | 3.0000 | 4.0000 | 4.0000 | 4.0000 | 4.0000 | 3.0000 | 4.0000 |
| | Std. Deviation | 1.19432 | 1.16354 | .97499 | 1.04293 | .87759 | 1.04534 | 1.07763 |
| | Sum | 101.00 | 113.00 | 121.00 | 109.00 | 126.00 | 110.00 | 112.00 |

Statistics

| | | 3-3س | 4-3س | 5-3س | 6-3س | 7-3س |
|---|----------------|--------|---------|--------|---------|--------|
| N | Valid | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | Mean | 3.9375 | 3.0938 | 3.0938 | 3.6250 | 4.0938 |
| | Median | 4.0000 | 3.0000 | 3.0000 | 4.0000 | 4.0000 |
| | Std. Deviation | .87759 | 1.08834 | .92838 | 1.00803 | .85607 |
| | Sum | 126.00 | 99.00 | 99.00 | 116.00 | 131.00 |

نتائج كل سؤال على حدي

المحور الأول

س1

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 1 | 3.1 | 3.1 | 3.1 |
| محايد | 3 | 9.4 | 9.4 | 12.5 |
| Valid موافق | 15 | 46.9 | 46.9 | 59.4 |
| موافق بشدة | 13 | 40.6 | 40.6 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س2

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 5 | 15.6 | 15.6 | 15.6 |
| محايد | 2 | 6.3 | 6.3 | 21.9 |
| Valid موافق | 16 | 50.0 | 50.0 | 71.9 |
| موافق بشدة | 9 | 28.1 | 28.1 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س3

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 5 | 15.6 | 15.6 | 15.6 |
| محايد | 3 | 9.4 | 9.4 | 25.0 |
| Valid موافق | 14 | 43.8 | 43.8 | 68.8 |
| موافق بشدة | 10 | 31.3 | 31.3 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س4

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 3 | 9.4 | 9.4 | 9.4 |
| موافق | 17 | 53.1 | 53.1 | 62.5 |
| موافق بشدة | 12 | 37.5 | 37.5 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س5

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1 | 3.1 | 3.1 | 3.1 |
| غير موافق | 3 | 9.4 | 9.4 | 12.5 |
| محايد | 13 | 40.6 | 40.6 | 53.1 |
| موافق | 10 | 31.3 | 31.3 | 84.4 |
| موافق بشدة | 5 | 15.6 | 15.6 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س6

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 6 | 18.8 | 18.8 | 18.8 |
| محايد | 3 | 9.4 | 9.4 | 28.1 |
| موافق | 14 | 43.8 | 43.8 | 71.9 |
| موافق بشدة | 9 | 28.1 | 28.1 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س7

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1 | 3.1 | 3.1 | 3.1 |
| غير موافق | 1 | 3.1 | 3.1 | 6.3 |
| محايد | 5 | 15.6 | 15.6 | 21.9 |
| موافق | 15 | 46.9 | 46.9 | 68.8 |
| موافق بشدة | 10 | 31.3 | 31.3 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

المحور التالي

س1

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1 | 3.1 | 3.1 | 3.1 |
| غير موافق | 12 | 37.5 | 37.5 | 40.6 |
| محايد | 5 | 15.6 | 15.6 | 56.3 |
| موافق | 9 | 28.1 | 28.1 | 84.4 |
| موافق بشدة | 5 | 15.6 | 15.6 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س2

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1 | 3.1 | 3.1 | 3.1 |
| غير موافق | 7 | 21.9 | 21.9 | 25.0 |
| محايد | 5 | 15.6 | 15.6 | 40.6 |
| موافق | 12 | 37.5 | 37.5 | 78.1 |
| موافق بشدة | 7 | 21.9 | 21.9 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س3

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 5 | 15.6 | 15.6 | 15.6 |
| محايد | 4 | 12.5 | 12.5 | 28.1 |
| موافق | 16 | 50.0 | 50.0 | 78.1 |
| موافق بشدة | 7 | 21.9 | 21.9 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س4

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 9 | 28.1 | 28.1 | 28.1 |
| محايد | 5 | 15.6 | 15.6 | 43.8 |
| موافق | 14 | 43.8 | 43.8 | 87.5 |
| موافق بشدة | 4 | 12.5 | 12.5 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س5

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 3 | 9.4 | 9.4 | 9.4 |
| محايد | 4 | 12.5 | 12.5 | 21.9 |
| Valid موافق | 17 | 53.1 | 53.1 | 75.0 |
| موافق بشدة | 8 | 25.0 | 25.0 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س1

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 7 | 21.9 | 21.9 | 21.9 |
| محايد | 10 | 31.3 | 31.3 | 53.1 |
| Valid موافق | 9 | 28.1 | 28.1 | 81.3 |
| موافق بشدة | 6 | 18.8 | 18.8 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

المحور الثالث

س2

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 8 | 25.0 | 25.0 | 25.0 |
| محايد | 6 | 18.8 | 18.8 | 43.8 |
| Valid موافق | 12 | 37.5 | 37.5 | 81.3 |
| موافق بشدة | 6 | 18.8 | 18.8 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س3

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق | 3 | 9.4 | 9.4 | 9.4 |
| محايد | 4 | 12.5 | 12.5 | 21.9 |
| Valid موافق | 17 | 53.1 | 53.1 | 75.0 |
| موافق بشدة | 8 | 25.0 | 25.0 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س4

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid غير موافق بشدة | 2 | 6.3 | 6.3 | 6.3 |
| غير موافق | 9 | 28.1 | 28.1 | 34.4 |
| محايد | 7 | 21.9 | 21.9 | 56.3 |
| موافق | 12 | 37.5 | 37.5 | 93.8 |
| موافق بشدة | 2 | 6.3 | 6.3 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س5

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid غير موافق بشدة | 1 | 3.1 | 3.1 | 3.1 |
| غير موافق | 8 | 25.0 | 25.0 | 28.1 |
| محايد | 11 | 34.4 | 34.4 | 62.5 |
| موافق | 11 | 34.4 | 34.4 | 96.9 |
| موافق بشدة | 1 | 3.1 | 3.1 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س6

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid غير موافق بشدة | 1 | 3.1 | 3.1 | 3.1 |
| غير موافق | 3 | 9.4 | 9.4 | 12.5 |
| محايد | 9 | 28.1 | 28.1 | 40.6 |
| موافق | 13 | 40.6 | 40.6 | 81.3 |
| موافق بشدة | 6 | 18.8 | 18.8 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |

س7

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid غير موافق | 3 | 9.4 | 9.4 | 9.4 |
| محايد | 1 | 3.1 | 3.1 | 12.5 |
| موافق | 18 | 56.3 | 56.3 | 68.8 |
| موافق بشدة | 10 | 31.3 | 31.3 | 100.0 |
| Total | 32 | 100.0 | 100.0 | |



فصل-الدراسة-الميدان
ية.docx