الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـــامعة الـــوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

الـــموضوع:

العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية

ـدراسة مقارنة بين مكتبين للمراجعةـ

إعداد الطالب:

✍ نبيل عـــلال

إشـــراف الأستـــاذ:

✍ محمد الهادي ضيف الله

الموسم الجامعي: 2012 / 2013 م

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُوا الْأَلْبَابِ ﴾

سورة الزمر، الآية: **09** .

كلمة شكر

لا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود فيها إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة ...

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة ...

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل .....

وأخص بالتقدير والشكر

الأستاذ : ضيف الله محمد الهادي

الذي تقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه واله وسلم

"إن الحوت في البحر، والطير في السماء ، ليصلون على معلم الناس الخير"

وكذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة ونزودنا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث ونخص بالذكر

الأستاذ: بن خليفة بلقاسم

الأستاذ: سالمي محمد الدينوري

الذين كانوا عونا لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا .

"كن عالما . . فإن لم تستطع فكن متعلما ، فإن لم تستطع فأحب العلماء ،فإن لم تستطع فلا تبغضهم "

نبيـــــل

إهـــــــداء

بلسم الخالق الذي اضاء الكون بنوره البهي وحده اعبد وله وحده اسجد خاشعا شاكرا

لنعمته وفضله علي في اتمام هذا الجهد

الى...صاحب الفردوس الاعلى وسراج الامة المنير وشفيعها النذير البشير

محمد (صلى الله عليه وسلم) فخرا واعتزازا

الى... من سهر الليالي ... ونسي الغوالي ... وظل سندي الموالي ... وحمل همي غير مبالي

بدر التمام ...والدي الغالي

الى... من اثقلت الجفون سهرا ... وحملت الفؤاد هما ... وجاهدت الايام صبرا ... وشغلت البال فكرا ... ورفعت

الايادي

دعاءا ... وايقنت بالله املا اغلى الغوالي واحب الاحباب ... امي العزيزة الغالية

الى... ورود المحبة ... وينابيع الوفاء ... الى من رافقوني في السراء والضراء

الى اصدق الاصحاب ... اخوتي واخواتي

الى... القلعة الحصينة التي الجأ اليها عند شدتي

أصدقائي الاعزاء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

نبيـــــــــــل

الإهـــداء

التشـــكر

الفهرس العام IV

قائمة الجداول والأشكال..... VII

مخلص الدراسة IX

المقدمة ..... أ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات

مقدمة الفصل 2

المبحث الأول: مفاهيم عامة لمراجعة الحسابات 8-3

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة 3

المطلب الثاني: تعريف المراجعة 5

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة 7

المبحث الثاني: فروض ومبادئ المراجعة وأنواعها 17-9

المطلب الأول: فروض المراجعة 9

المطلب الثاني: مبادئ المراجعة 11

المطلب الثالث: أنواع المراجعة 12

المبحث الثالث: معايير المراجعة 25-18

المطلب الأول: المعايير العامة (الشخصية) 18

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني 21

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير 22

المبحث الرابع: المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) 35-26

المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي وشروط إلتحاقه بالمهنة 26

المطلب الثاني: مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) 27

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) 31

المطلب الرابع: تعيين وموانع تعيين المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) 33

خلاصة الفصل 36

الفصل الثاني: جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية والعوامل المؤثرة عليها

مقدمة الفصل 38
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية 39-47
المطلب الأول: طبيعة القوائم المالية (مفهوم، الأهمية والأهداف) 39
المطلب الثاني: الفرضيات الأساسية للقوائم المالية والعوامل المؤثرة عليها 41
المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية وخصائصها 43
المبحث الثاني: ماهية جودة مراجعة الحسابات 48-53
المطلب الأول: مفهوم جودة مراجعة الحسابات 48
المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة 49
المطلب الثالث: مقاييس جودة المراجعة 53
المبحث الثالث: الرقابة على جودة المراجعة 54-59
المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة المراجعة 54
المطلب الثاني: أهمية رقابة الجودة وأهدافها 55
المطلب الثالث: عناصر رقابة جودة المراجعة 56
المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية 60-68
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بالمكتب 60
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بفريق العمل 65
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة 67
خلاصة الفصل..... 69

الفصل الثالث: واقع العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات في مكاتب المراجعة

مقدمة الفصل 71
المبحث الأول: التعريف بالمكتبين والمؤسسة محل المراجعة 72-80
المطلب الأول: التعريف بالمكتب بالأول والمهام التي يقوم بها 72
المطلب الثاني: التعريف بالمكتب الثاني والمهام التي يقوم بها 74
المطلب الثالث: التعريف بالمؤسسة محل المراجعة 76
المبحث الثاني: تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في المكتب الأول 81-86
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمكتب 81
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والخاصة بالمراجع 84

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة 85
المبحث الثالث: تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في المكتب الثاني 87-93
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمكتب 87
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والخاصة بالمراجع 90
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة 92
المبحث الرابع: مقارنة بين المكتبين من حيث تأثير العوامل على جودة المراجعة 94-99
المطلب الأول: مقارنة نتائج دراسة المكتبين من حيث تأثير العوامل المتعلقة بهما.....94
المطلب الثاني: مقارنة نتائج دراسة المكتبين من حيث تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع.....96
المطلب الثالث: مقارنة نتائج دراسة المكتبين من حيث تأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة 98
خلاصة الفصل 100
خاتمة عامة 102
قائمة المراجع 107
الملاحق 112

1. قـــــــــائمة الجـــــــداول:

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	توزيع أعوان المكتب الأول حسب المهمة والدرجة العلمية والخبرة	82
02	توزيع أعوان المكتب الثاني حسب مهامهم والدرجة العلمية والخبرة	88
03	تصنيف العوامل المؤثرة حسب نوعية أثرها المتعلقة بالمكتبين	94
04	تصنيف العوامل حسب نوع أثرها المتعلقة بمراجع كل مكتب	97
05	تصنيف العوامل المتعلقة بالمؤسسة حسب نوع تأثيرها لكل مكتب	98

2. قائـــــــــــــــــمة الأشـــــــــــــــكال البيـــــــــــــــانية

الرقم	عنـــــــــــــــــوان الشـــــــــــــــكل	رقم الصفحة
01	أبعاد المراجعة	06
02	تقسيمات المراجعة	13
03	أنواع القوائم المالية	43
04	خصائص القوائم المالية	46
05	العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بالمكتب	64
06	العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بفريق العمل	66
07	العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة	68
08	المهام التي يقوم بها المكتب الأول	72
09	المهام التي يقوم بها المكتب الثاني	74
10	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	78

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، ومعرفة واقع تأثير هذه العوامل على جودة مراجعة الحسابات في مكاتب المراجعة وذلك من اجل تحقيق رغبة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وما يتوقعون من المراجع الخارجي في إضفاء الثقة فيها، وفي الأخير الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء هذه المكاتب في الجزائر، ولتحقيق هذه الهداف إعتمدنا على بيانات ثانوية من كتب ومراجع ودراسات حول الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات بالإضافة إلى جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها.

كما دعمت هذه الدراسة بمقارنة بين مكتبين للمراجعة وذلك عن طريق إجراء مقابلة شخصية مع مراجع كل مكتب والإستعانة بالتقارير بغية الوقوف على اهم العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات في واقع مكاتب المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود تأثير إيجابي كبير على جودة مراجعة الحسابات لكل من عامل حجم المكتب، والسمعة الجيدة، وهيكل عملية المراجعة، والتأهيل العلمي والخبرة وإلمام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وإستقلال المراجع، ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

توصلت الدراسة أيضاً إلى أن كل من عامل تخصيص الأفراد على المهام، والمنافسة السعرية بين المكاتب، وقيود الوقت، وكبر حجم المكتب من حيث عدد الأعوان غير المدربين ونقص الخبرة لديهم، لها تأثير سلبي على جودة مراجعة الحسابات لواقع تأثير هذه العوامل في مكاتب المراجعة.

وفي الأخير أوصى الطالب بمجموعة من التوصيات أهمها: الإهتمام بإستقلال المراجع ودعمه والمحافظة على الإستقلالية التامة، الإهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العلمية الكافية للأعوان في مكاتب المراجعة وتكوين دورات تدريبية لهم، وأوصى الطالب كذلك الجهات الرسمية في الجزائر تبني معايير محاسبية ومعايير مراجعة دولية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، وذلك لمعالجة اوجه القصور والنقص بها.

Résumé l'étude

Visant à connaître l'étude des facteurs qui influent sur la qualité de la vérification des comptes listes, notamment financières, et de déterminer les effets de ces facteurs, la qualité de la vérification des comptes des bureaux vérifiés afin de réaliser le voeu exprimé par des tiers des utilisateurs sur les listes financières de références et s'attendent extra-atmosphérique à donner confiance , et ce dernier sortir des conclusions et recommandations qui contribuent à améliorer et développer ces bureaux de l'Algérie, cette ceux nous avons adopté données secondaires d'ouvrages références et des études sur le cadre conceptuel d'audit ainsi qu'à la qualité de la vérification des comptes et les facteurs qui influent sur les.

Il a également appuyé l'étude la comparaison entre les deux mécanismes de vérification par un entretien avec le Commissaire aux bureaux et l'utilisation en vue de déterminer l'établissement de rapports principaux facteurs qui influent sur la qualité de la vérification des comptes des bureaux vérifiés fait a été conclu entre l'étude des résultats plus importants : l'effet positif sensible sur la qualité de la vérification des comptes de l'importance de la taille du bureau, réputation bien, et de la structure de la vérification des comptes, et de relèvement et de l'expérience scientifique familiariser audit référence aux normes généralement reconnus , et de l'indépendance , référence solidité du système de contrôle interne et de l'intégrité l'institution.

L'étude montre également que les travailleurs affectés à des tâches, et de la concurrence sur les prix entre les bureaux, et les contraintes , dont beaucoup figurent les effectifs du bureau du nombre que non qualifiés et de la pénurie expérience ont un impact négatif sur la qualité de la réalité audit et des effets de ces facteurs dans les bureaux vérifiés.

Dans ce dernier a été recommandé dont le requérant une série de recommandations dont : attention l'indépendance le vérificateur et l'appui et de

préserver l' indépendance totale, la réadaptation scientifique et professionnel et de compétences scientifiques suffisantes pour les agents dans les bureaux vérifiés et la composition des stages ont, a recommandé que demandeur en outre les acteurs officiels de l'Algérie s'approprier aux normes comptables et des normes vérification internationale, et le rétablissement de la législation et les lois de sa profession, en vue de résoudre les lacunes et de l'insuffisance des.

مقدمة عامة

بعد السلسة المتزامنة والمتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدث لكثير من الشركات في العالم، وما صاحبها من انهيارات مالية، وكذلك أزمة شركة Enron التي تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وكذلك أزمة شركة (ووورلدكوم) (Worldcom) الأمريكية للإتصالات عام 2002، وأخيراً الأزمة العالمية في الربع الأخير من عام 2008، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص.

بات ذلك يحمّل مراجعي الحسابات جزءاً كبيراً من المسؤولية بإتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والإلتزام بآداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى إهتزاز صورة مراجع الحسابات وإنتشار سمعة سيئة عن المكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات في العالم، كما حدث لشركة المراجعة (أرثر أندرسون) واحدة من شركات المراجعة السادسة في العالم، والتي تقوم بمراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي Enron و Worldcom، وعلى إثر ذلك إختفى إسم شركة المراجعة (آرثر أندرسون) من السوق المهنية.

وقد أنعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدت هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألاَ وهو جودتها، كون الهدف الرئيسي من مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً.

إن مهنة مراجعة الحسابات تنبع أهميتها وترتبط إرتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدم للعملاء من شركات ومؤسسات إقتصادية وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها في المهنة وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة له. فالمجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يضمن في تقريره الكفاءة الفنية والنزاهة والموضوعية والإستقلالية والحياد، كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، ومنع صدور القوائم المالية المضللة. ولهذا فإن الممارسة المهنية للمراجعة تتطلب أن يقوم بها مراجعون تم إعدادهم إعداداً جيَداً من الناحيتين العلمية والعملية التطبيقية. كما أن تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة لاشك يدعم إتجاه رفع مستوى المهنة، ودعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي بإحتياجات مستخدميها.

وعلى الصعيد الدولي فقد ظهر معيار المراجعة رقم (220) الدولي، رقابة الجودة لأعمال المراجعة، والذي بين بأن على جميع مكاتب المراجعة التي تصدر قوائم مالية للعملاء أن تطبق معايير رقابة الجودة. ومنه فمفهوم الجودة في مراجعة الحسابات حضي بإهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي، ولما تشكله من أهمية كبيرة، وخاصة في ظل الإنتقادات الموجهة للمهنة.

وفي الجزائر لم ينل هذا الموضوع أهمية من حيث البحث والدراسة العلمية بصورة كبيرة حتى الآن، حيث أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم مراجعة الحسابات وفق ضوابط ومعايير مهنية معينة في ظل عدم وجود معايير محاسبية ومعايير مراجعة محلية تحكم العمل المهني المحاسبي.

مشكلة البحث

إزدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة مراجعة الحسابات وتحسين أدائها، وخاصة بعد إنهيار واحد من أكبر مكاتب المراجعة في العالم (آرثر أندرسون) " Arthur Anderson" عام 2002، وتوجيه اللوم والإنتقاد إلى مهنة المراجعة بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية المراجعة، مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل المراجع.

ونظراً لما للمراجعة الخارجية من دور فعَال ومحوري في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع من مختلف القطاعات، لذا أصبح من الضروري تقديم هذه الخدمات بأعلى مستوى من الجودة، حيث تطلَب الأمر في العمل على إعادة الإعتبار لمهنة المراجعة، وذلك من خلال التركيز على جودة عملية المراجعة والعوامل الخارجية التي تساهم في زيادتها.

وبناءاً على ماسبق ذكره يمكن طرح إشكالية هذا الموضوع والمتمثلة في :

"ماهي أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية التي تؤثر على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية؟"

وانطلاقاً من هذه الإشكالية إرتأينا إلى وضع الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بجودة مراجعة الحسابات ، وما أهميتها ؟
- ✓ ما هي العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية ؟
- ✓ كيف يمكن للمراجع الخارجي المساهمة في تحقيق جودة مراجعة الحسابات ؟
- ✓ كيف تؤثر عوامل بيئة المراجعة الخارجية لمراجعة الحسابات على جودة المراجعة في واقع مكاتب المراجعة بولاية الوادي ؟

الفرضيـــــات

لمعالجة الإشكالية العامة والإشكاليات الفرعية، ينبغي وضع الفرضيات التالية:

- ✓ جودة مراجعة الحسابات هي قدرة إكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية من طرف المراجع الخارجي، للإستفادة منها بالنسبة للمستخدمي هذه القوائم (البنوك، المستثمرين، الجهات الحكومية ...).
- ✓ تعتبر العوامل المتعلقة بالمكتب (الحجم، السمعة، المنافسة بين المكاتب، الإلتزام بمعايير المراجعة، ...)، والعوامل المتعلقة بالمراجع (إستقلالية، الخبرة، كفاءة العمل الميداني ...)، والعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة (حجم المؤسسة، هيكل نظام الرقابة الداخلية، التعقيدات والصعوبات لمهام المراجعة ...)، عوامل مؤثرة على جودة مراجعة الحسابات.
- ✓ يمكن للمراجع الخارجي المساهمة في تحقيق جودة مراجعة الحسابات عن طريق إرتفاع مستوى التأهيل العلمي والعملي له، والخبرة والمعرفة التامة بنشاط المؤسسة محل المراجعة.
- ✓ يعتبر عامل قيود الوقت، فقط له تأثير سلبي على جودة مراجعة الحسابات في واقع مكاتب المراجعة لولاية الوادي.

منهجية الموضوع

للإجابة عن التساؤلات المطروحة وإثبات أو إسقاط الفرضيات الموضوعة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين، قسم نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالإطلاع على المراجع المناسبة والمتعلقة بالموضوع الدراسة عن طريق المسح المكتبي، وقسم تطبيقي يقوم على منهج دراسة حالة والمتمثل في مقارنة بين مكتبين للمراجعة، مستعملين في ذلك إجراء مقابلات شخصية مع مراجع كل مكتب والإستعانة بتقارير كأداة تمكننا من الإستخلاص والإستنباط.

أهمية الموضوع

تكتسب هذه الدراسة اهميتها من اهمية الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات وأهمية نتائج عملية المراجعة، والتي تهدف إلى إضفاء الثقة في القوائم المالية للمؤسسات، من أجل إرضاء الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية لهذه الأخيرة، وهذا لا يتأتى إلا من خلال جودة مراجعة الحسابات والتعرف على العوامل التي يمكن أن تؤثر سلبياً أو إيجابياً على هذه الجودة.

فإَن إستطاعة الطالب في الوصول إلى نتائج مناسبة وإقتراح التوصيات المناسبة بخصوص موضوع البحث فقد يستطيع المساهمة في بيان أثر هذه العوامل على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، وبالتالي المساهمة المتواضعة في إعطاء صورة حسنة و الإرتقاء بمهنة المراجعة.

أهداف الموضوع

- ✓ التعرف على مفهوم جودة مراجعة الحسابات وإبراز أهميتها وأهدافها.
- ✓ التعرف على جودة العوامل التي تؤثر على جودة مراجعة الحسابات ونوعية أثرها، والأهمية النسبية لكل عامل.
- ✓ إلقاء الضوء على واقع تأثير العوامل على جودة مراجعة الحسابات في مكاتب المراجعة.
- ✓ العمل على خروج الدراسة بالنتائج والتوصيات المرجوة التي تساعد في تطوير كفاءة أداء مكاتب المراجعة في الجزائر مما يحقق مستوى معقول من الجودة.

أسباب إختيار الموضوع

- ✓ الإهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لإرتباطه بمجال التخصص المتمثل في تدقيق المحاسبي.
- ✓ نقص البحوث المتعلقة بهذا الموضوع على الأق في المكتبة الجزائرية، والرغبة في إثراء المكتبة الجامعية ومساعدة الطلبة لفتح المجال بحوث أخرى في هذا المجال.
- ✓ إغفال العديد من لهم علاقة بمهنة المراجعة بالدرو الذي تلعبه جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها.
- ✓ تمثل جودة المراجعة ميزة تنافسية صعبة التقليد من طرف مكاتب المراجعة.
- ✓ إن بقاء مكتب المراجعة وزيادة سمعته الجيدة وإكتسابه شهرة في ظل كثرة مكاتب المراجعة متوقف على القدرة المكتب على إرضاء الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية عن طريق تقديم خدمة ذات جودة عند مراجعة القوائم المالية لمؤسسة ما.
- ✓ عرض مهنة المراجعة التي تبقى إلى غاية اليوم جديدة وغير معروفة في المجتمع الجزائري .

صعوبات الموضوع

- ✓ قلة الكتابات التي لها علاقة مباشرة بالموضوع.
- ✓ طبيعة الموضوع في حد ذاته والذي يحمل كثيراً من الغموض.

- ✓ الإدلاء بالمعلومات غير الصحيحة نسبياً من طرف المؤسسة والمكتبين خصوصاً بتقارير المراجعة وذلك لعامل سر المهنة.

حدود الموضوع

تعد مراجعة الحسابات جوهر إرتكاز البحث بالإضافة إلى أننا ركزنا على أهم عناصر تميزها ألا وهو جودتها، كما تمت دراسة مكاتب المراجعة بخصوص مهمة مراجعة الحسابات دون دراسة غيرها من الخدمات الأخرى التي يمكن أن يقدمها المكتب.

ولقد إقتصرت دراستنا على مكتبين للمراجعة بولاية الوادي فقط، وذلك لمحدودية المكاتب المتاحة للدراسة وفتح المجال أمام الدراسات الأكاديمية.

أدوات جمع البيانات

تم جمع البيانات عن طريق وسيلتين رئيسيتين:

1- الدراسة النظرية: وذلك بالإطلاع على المراجع كالكتب والدراسات السابقة من مذكرات ومداخلات، المراسيم والقوانين، وبعض المواقع الإلكترونية.

2- دراسة الحالة: تم إستخدام مقابلات شخصية للمكاتب، والإستعانة بالتقارير كما هو موضح في الجناب العملي لاحقاً.

الدراسات السابقة

فيما يخص الدراسات السابقة، فعلى مستوى كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير كل الدراسات التي تتعلق بموضوع المراجعة تمس بصفة عامة المراجعة الداخلية والخارجية، وأمَا التي تتطرق لتحليل العوامل المؤثرة على جودة مراجعة فهي منعدمة تقريباً.

أما فيما يخص الدراسات السابقة على مستوى الوطن العربي فهناك بعض الدراسات تناولت هذا الموضوع نذكر منها:

الدراسة الأولى: دراسة " أمير جمال القيق " بعنوان " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة "، رسالة ماجستير غير منشورة في قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

حاولت هذه الدراسة التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها وأهمية الإلتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها: توفر لدى مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق والإهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة والإشراف على الآداء.

الدراسة الثانية: دراسة " عبد السلام قاسم الأهدل " بعنوان " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية " والمتمثلة في رسالة ماجستير غبر منشورة، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن 2008.

إستهدفت هذه الدراسة التعرف على مفاهيم جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة عليها، بالإضافة إلى التعرف إلى وسائل تحسينها، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمينة، وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن أهم العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة كانت خبرة فريق العمل، يليه ذلك الإلتزام بمعايير المراجعة، يليه الإلتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، فالسمعة الجيدة، ثم هيكل نظام الرقابة الداخلية.

الدراسة الثالثة: دراسة " سهام أكرم الطويل " بعنوان " تأثيرات متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، وتوصلت إلى ان كل من عامل كبر حجم مكتب المراجعة، الخبرة المهنية، والتأهيل العلمي والعملي، المنافسة بين مكاتب المراجعة السمعة الجيدة لمكتب المراجعة كان تاثيرهم إيجابي على جودة المراجعة، اما بخصوص بعض العوامل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، تقديم الخدمات الإستشارية لمكتب المراجعة لها تأثير سلبي، كما توصلت إلى أن من أكثر وسائل تحسين جودة المراجعة أهمية هو وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة.

هيكل الموضوع

لقد تم دراسة الموضوع من خلال فصلين تناولا الجانب النظري و فصل آخر متعلق بالجانب التطبيقي، وفيما يخص **الفصل الأول** فقد عنون بالإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات، تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تناول المبحث الأول مفاهيم عامة لمراجعة الحسابات، أما المبحث الثاني

خصص للتحدث فيه عن فروض ومبادئ المراجعة وانواعها، اما المبحث الثالث إحتوى على معايير المراجعة، وخصص المبحث الرابع للقائم بعملية المراجعة وهو المراجع الخارجي (محافظ الحسابات).

أما **الفصل الثاني** الذي يحمل عنوان جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية والعوامل المؤثرة عليها، تم التطرق إليه عبر أربعة مباحث، فبعد التحدث على مفهوم القوائم المالية وأهميتها واهدافها والفرضيات الأساسية التي تقوم عليها والعوامل المؤثرة عليها وانواع هذه القوائم وخصائصها في المبحث الأول، خصص المبحث الثاني لماهية جودة مراجعة الحسابات، والمبحث الثالث للرقابة على جودة المراجعة، وعنون المبحث الثالث بالعوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

ولنختم دراستنا في **الفصل الثالث** الذي يحمل عنوان واقع العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات في مكاتب المراجعة، والذي عالج دراسة مقارنة بين مكتبين للمراجعة من خلال ثلاث مباحث، حيث أن اولها تم التطرق فيه إلى مقارنة نتائج دراسة المكتبين من حيث تأثير العوامل المتعلقة بكل مكتب، أما ثانيها تم في المقارنة من حيث تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع، أما آخرها فإقتصر على مقارنة نتائج دراسة المكتبين من حيث تأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة.

الفصل الأول

مقدمة الفصل

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطرا ف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة ، مما أوجب على هذه الأخيرة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه ، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

وسيتم التطرق إلى هذا الفصل عبر المباحث التالية:

- المفاهيم العامة حول مراجعة.
- فروض ومبادئ مراجعة وأنواعها.
- معايير المراجعة.
- المراجع الخارجي (محافظ الحسابات).

المبحث الأول: مفاهيم عامة لمراجعة الحسابات

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعا لتطور حياة البشرية إقتصاديا واجتماعيا عبر العصور، وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات والشركات، ومدى تحقيقها لأهدافها التي انشأت من أجلها، بغية اتخاذ القرارات الإستثمارية المناسبة.

ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم بإستعراض نشأة وتطور المراجعة إلى أن وصلت إلى ماهي عليه اليوم، وعرض كذلك أهم التعاريف لها وبيان أهميتها لمختلف مستخدمي القوائم المالية والأهداف المتوخاة منها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة.

المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد انها نمت وتطورت في ظل فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المؤسسة في إستخدام مواردها المتاحة.[1]

ويرجع اصل المراجعة الى العصور الوسطى، والمراجعة في المعنى تعود الى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى الى حيز الوجود وتطور المراجعة مع تطور تلك الصناعة، وتعود المراجعة في شكلها البسيط الى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث انه اصبح من الضروري ان يعهد الى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر [2].

ويوضح "L.R.Haward" أن تطبيق المراجعة كان معروفاً وموجودا في الحضارات القديمة وخاصة الحضارة المصرية القديمة، حيث ان قدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الاموال الاميرية الواردة، ويقوم شخص اخر بعملية المراجعة لما قاما به هؤلاء الاشخاص من تسجيل.[3]

وكذلك قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للمراجعة وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الإنتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوصات.

ولقد كان المراجع في الأصل يقوم بالإستماع الى ما أجرى من قيود لاثبات الصفقات المالية الخاصة بالنشاط الحكومي، وهو المجال الذي بدأت فيه مزاولة عملية المراجعة حيث يتسع نطاق تفويض السلطات.

---

(1) – احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1 ، 2000، ص 5.

(2) – غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية البنظرية-** دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1 ، 2006،ص 13.

(3) – كمال عبد السلام علي، آخرون، **أصول المراجعة**، 2003،ص10.

ويمكن تحديد المراحل التي مرت بها المراجعة عبر التاريخ وهي كالآتي:[1]

- **فترة ما قبل 1700**

شهدت هذه المرحلة ظهور المراجعة، حيث كان يقتصر استعمالها على الملوك والحكام، وكان الهدف من ورائها الحفاظ على الثروة ومعاقبة القائمين بأعمال السرقة والإختلاس.

- **فترة مابين 1700 إلى 1850**

عرفت هذه المرحلة انتشار استعمال المراجعة بسبب انفصال الملكية عن التسيير، فلم يعد يقتصر استعمالها على الملوك والحكام لتشمل ملاك المؤسسات والمجمعات التجارية، وأصبحت بذلك أهداف المراجعة منع اعمال السرقة والإختلاس، ومعاقبة المختلسين وكذا الحفاظ على الثروة.

- **فترة مابين 1850 إلى 1905**

شهدت هذه الفترة ظهور الثورة الصناعية في المملكىةالمتحدة، والانفصال التام بين الملكية والتسيير، وكانت أهداف المراجعة في هذه الفترة تقتصر على إكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا وجود للرقابة الداخلية.[2]

- **فترة مابين 1905 الى1940**

في هذه الفترة بدأ الإهتمام بالرقابة الداخلية، وكان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة الى إكتشاف التلاعب والخطاء.

- **فترة مابين 1940 الى 1960**

في هذه الفترة تم التحول نحو التدقيق الإختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية، وكان الهدف من التدقيق تحديد مدى وسلامة وصحة المركز المالي.[3]

- **الفترة ما بعد 1960 حتى الآن**

في هذه الفترة زاد الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الإهتمام بالأساليب العلمية مثل الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط المراجعة والعينات الإحصائية وبحوث العمليات، وزاد الإهتمام بالأزمات المالية، والأزمات الناتجة عن الفساد والرشوة وسوء التسيير، وظهر ما يسمى بمصطلح " حوكمة الشركات " حيث اعتبرت المراجعة من بين آليات تطبيقه.

ونلاحظ مماسبق ان مراجعة الحسابات مهنة قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان والرومان، وكذلك تطور هدف المراجعة حيث اصبح أعم وأوسع وذلك نتيجة لتطور النشاط الإقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع أشكال القانونية للمؤسسات، مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف المراجعة في مراحل تطورها الأولية كان وقائي بحت وينحصر في إكتشاف

---

(1) - احمد حلمي جمعة ، **نفس المرجع السابق**، ص8 .

(2) - إدريس عبد السلام الشتوي، " **المراجعة والمعاييروالإجراءات** " دار النهضة ، بيروت، 1996، ص 14.

(3) - غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

الأخطاء والغش والتلاعب، ثم تحول إلى هدف ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة أُعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها " يستمع " لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

وهناك عدة تعاريف قدمت للمراجعة من بينها :

- عرّفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف ذلك المعنية".[1]
- و تعرّف كذلك بأنها " عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي على تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات وأحداث اقتصادية يرتبط بها الفرد، أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات لتحديد مدى وجود تطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير المنتظمة تلك التأكيدات".[2]
- وهي كذلك "عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني محايد".[3]
- وعرّفت المراجعة كذلك بأنها " فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المراجع من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصورة عادلة وصحيحة المركز المالي للمؤسسة ".[4]
- وعرّفت كذلك بأنها " فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية والغير المالية) لأي مؤسسة وان يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وابداء الرأي من خلال تقريره".[5]

ونستنتج من التعاريف السابقة ان المراجعة تتضمن النقاط التالية:

- أن المراجعة عملية منتظمة، اي ان عملية المراجعة تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المراجع.
- اهمية حصول مراجع الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.

---

(1) – محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، ط3، 2006 ، ص 9.

(2) – أمين السيد أحمد لطفي ، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر ، ط1، 2009 ، ص 3 .

(3) – حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة** ، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر ، ط 1 ، 2007 ، ص 15.

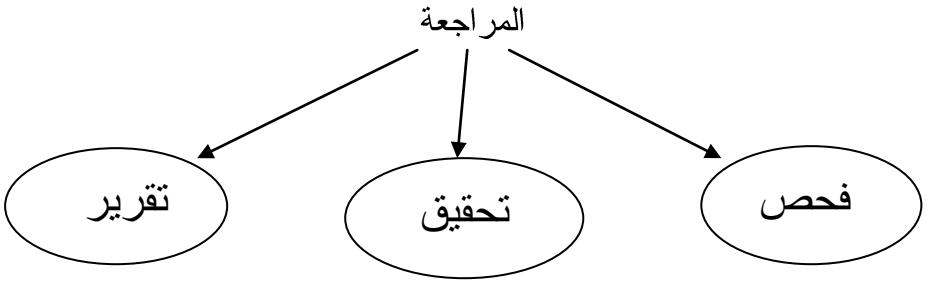
(4) – غسان فلاح المطارنة ، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

(5) – غسان فلاح المطارنة، **نفس المرجع**، ص 14.

- المعلومات تحت المراجعة ليست بالضرورة ان تكون معلومات محاسبية ولكن يجب ان يكون هناك قابلية لاثباتها.
- يجب ان يكون هناك اداة لقياس تلك المعلومات.
- لا يكفي ان يكون شخص مهني يقوم بعملية المراجعة ولكن يجب ان يتصف بالإستقلالية أيضا.
- مدى إلتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم وابداء الرأي الشخصي.
- ايصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية، إذ يعد تقرير المراجع وسيلة لتبليغ النتائج لمستخدميها بعد جمع الأدلة وتقييمها لمعرفة مدى تطابقها بالواقع.

مما سبق يتضح ان مفهوم المراجعة يرتكز على ثلاثة أبعاد:

الشكل رقم (01): أبعاد المراجعة



المصدر: كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، **المرجع السابق**، ص 19.

1 ⊣الفحص:[1]

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها،أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2 ⊣التحقيق:

ويقصد بالتحقيق امكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن مدة مالية وعلى المركز المالي بأنه يعكس صورة سليمة وصحيحة لمركز المؤسسة المالي في تاريخ نهاية مدة معينة.

ووظيفتي الفحص والتقرير وظيفتان متصلتين يقصد بهما تمكين المراجع من ابداء الرأي بأن عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة.

3 ⊣التقرير:

ويقصد به بلورة لنتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

[1] – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

ويمكن إعطاء تعريف للمراجعة على أنها " فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لابداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها".

المطلب الثالث: أهمية وأهداف مراجعة الحسابات.

الفرع الأول: أهمية مراجعة الحسابات.

تعتبر المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية المراجعة يجب ان تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف:[1]

أ -**ادراة المؤسسة:** تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المؤسسة حيث ان اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة يجعل من عمل المراجع حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية الى توجيه الإستثمار لمثل هذه المؤسسة.

ب -**المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين او تمويل المشروع حيث ان تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض او عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه اموالها الى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ت -**الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة الى الإتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المراجعة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.

لقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 ان اهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في :[2]

- يساعد مراجعوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة الى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على رأس المال.
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون بإستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

---

[1] - غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 19-20.

[2] - غسان فلاح المطارنة، **نفس المرجع**، ص 22.

وعموماً فأهمية مراجعة الحسابات و آثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:[1]

1 -تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي القوائم المالية عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.

2 -يسلتزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

3 -تكون باعثاً ودافعاً لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج الغير مرغوب فيها.

الفرع الثاني: أهداف مراجعة الحسابات.

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى اخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

كما أن الهدف الأساسي من المراجعة هو إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة، فهي تهدف إلى إضفاء الثقة بهذه القوائم. ولتحقيق هذا الهدف ينبغي تحقيق عدة أهداف تفصيلية وتشمل:[2]

1 -**التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أي التأكد من أن العرض للقوائم المالية يتم وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتمشى والمبادئ المحاسبية.

2 -**التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي التأكد من أن العمليات المالية تخص المؤسسة وتم معالجتها وفقا لأنظمة المؤسسة.

3 -**التحقق من الملكية:** أي التأكد من أن الأصول مملوكة للمؤسسة وليست مستأجرة مثلاً.

4 -**التحقق من الوجود:** أي التأكد من أن الأصول موجودة فعلا، فقد تكون مملوكة ولكنها غير موجودة والعكس صحيح.

5 -**التحقق من التقويم:** التأكد من ان عملية التقويم للأصول تمت وفقاً لمبادئ المحاسبة. مثلا هل تم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية كما تنص عليه مبادئ المحاسبة؟ ،أو هل تم تقويم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل؟.

6 -**التحقق من إستقلال الفترة المالية:** أي التأكد من أن جميع البيانات المالية التي استخدامها في إعداد القوائم المالية تخص السنة المالية.

---

[1] - أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره** ، ص 41.

[2] - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني (الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج)، مراجعة ومراقبة داخلية، المملكة العربية السعودية ، ص 5.

المبحث الثاني: فروض ومبادئ المراجعة وأنواعها

للمراجعة فروض ومبادئ تعتبر هي الأسس التي بنيت عليها هذه الأخيرة، فهي المرجع عند الرغبة في التطوير و في حالة وجود خلاف، كما أن للمراجعة أنواع عديدة ساهمت في ظهورها المراجعة المالية التي تعتبر أقدم وأول نوع من أنواع المراجعة.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى فروض المراجعة في المطلب الأول، ومبادئها في المطلب الثاني، وخصص المطلب الثالث لأنواع المراجعة.

المطلب الأول: فروض المراجعة.

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض في العناصر الآتية:

1 -قابلية البيانات للفحص:

ينبع هذا لبفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة اخرى. وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:[1]

أ -**ملائمة المعلومات:** معنى ذلك ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة للقيمة الإقتصادية للثروة في لحظة قياسها.

ب -**قابلية الفحص :** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى نفس النتائج، وتبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها.

ت -**عدم التحيز في التسجيل:** أي تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

ث -**قابلية القياس الكمي:** يعتبر التعبير الكمي أفضل صور التعبير عن القيمة الإقتصادية وأدقها ذلك لأن القياس الكمي مادام دقيقا ومستندا على أساس محدد لايختلف في تفسيره اثنان، وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيم الإقتصادية في العصر الحديث، وقد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج القياس المحاسبي منذ أن تأسست الحاجة لمسك الدفاتر.

2 -عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: [2]

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك

---

[1] – محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004-2005 ص 31.

[2] - محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره** ، ص 13.

بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3 -**خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:**

ينص هذا الفرض على مسؤولية المراجع في إكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، وذلك عن طريق التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لمهامه حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية بالإضافة إلى عدم مسؤوليته عن إكتشاف الأخطاء والتلاعب التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.[1]

4 -**وجود نظام سليم للرقابلة الداخلية :**

بني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، ويعني هذا الفرض احتمال وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، مما يجعل من الممكن وجود خلل للرقابة الداخلية، فالأخطاء يمكن أن تحدث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

5 -**التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:**

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.[2]

6 -**العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:**

هذا يعني أنه إذا اتضح للمراجع أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن الوضع سيستمر كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك، وإن اتضح له أن إدارة المؤسسة تميل إلى التلاعب في الحسابات وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه إذا وجد دليل على ذلك يتعين عليه أخذه بعين الإعتبار ويكون في حرص منه في المرات القادمة.

7 -**مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:**

يشير هذا الفرض إلى ان المراجع يقوم بعمله كمراجع حسابات، وذلك وفقا لما يوضحه العقد المبرم مع المؤسسة وأن يقتصر عمله على المهمة الموكلة إليه، كما يشير هذا الفرض إلى استقلالية المراجع في أداء عمله والتي تمثل له سندا في أداء عمله. كذلك في إطار المراجعة الداخلية على المراجع أن

يلتزم بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.[3]

---

(1) – عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان ، **أسس المراجعة** ، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص 28.

(2) – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 14 .

(3) – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **نفس المرجع السابق**، ص 15.

8 يفرض المركز المهني للمراجع التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

بناءا على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة، ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه المجتمع واتجاه عمله واتجاه زملائه، ومن المتوقع أن يزداد الإهتمام بهذا الفرض مستقبلاً.[1]

المطلب الثاني: مبادئ المراجعة

تجدر الإشارة إلى تناول مبادئ مراجعة الحسابات تتطلب تحديد أركانها وهي:

- ركن الفحص .
- ركن التقرير.

وبناءاًعليه يمكن تقسيم مبادئ مراجعة الحسابات إلى مجموعتين هما:[2]

أولاً: مبادئ المراجعة المتعلقة بالفحص

1 مبدأ تكامل الإدارة الرقابي:

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2 مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري:

ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3 مبدأ الموضوعية في الفحص:

يشير هذا المبدأ الى ضرورة الإقلال الى حد اقصى ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من ادلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه وخصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون فيها احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بجانب الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشاة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشاة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة.[3]

---

(1) - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،**أصول المراجعة** ، الدار الجامعية الإسكندرية –2000 ص 54.

(2) - أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

(3) - محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 1998، ص ص 25.24.

ثانياً: مبادئ المراجعة المتعلقة بركن التقرير[1]

1 -مبدأ كفاية الإتصال:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة ان يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبحث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2 مبدأ الإفصاح :

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في انظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3 -مبدأ الإنصاف:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4 مبدأ السببية:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة ان يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع ، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية موضوعية.

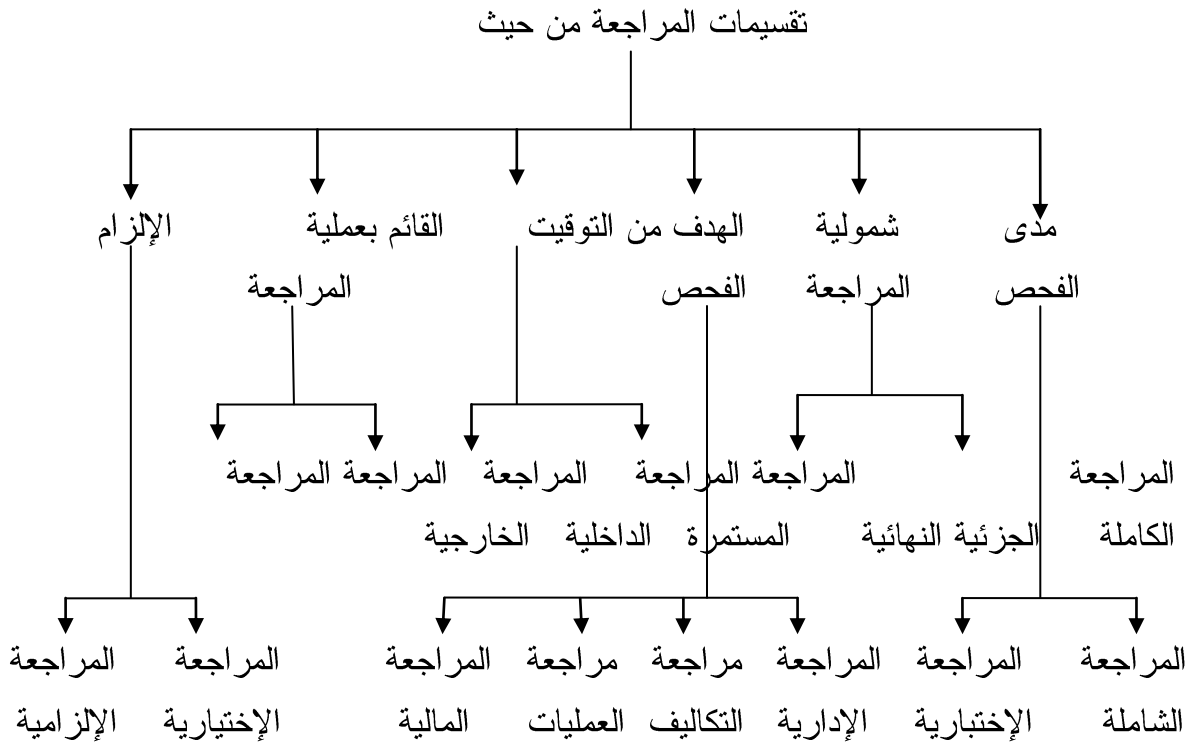
وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون غائية أو سببية.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

تنشأ الحاجة إلى المراجعة من جانب مجموعات مختلفة : ملاك رأس المال، العمال، المستثمرين، والجهات الحكومية ... إ لخ ولتحقيق حاجة كل مجموعة من المجموعات ظهرت عدة صور للمراجعة. بشكل عام يمكن عرض أنواع المراجعة على النحو التالي:

[1] - آمال بن يخلف ، **المراجعة الخارجية في الجزائر(دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص ص 44.43.

الشكل رقم (02): تقسيمات المراجعة



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

أولاً: من حيث شمولية المراجعة

1- المراجعة الكاملة[1]

وهي المراجعة التي تخول لمراجع الحسابات نطاقا غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المراجع من قبل الإدارة. ويتطلب هذا النوع من المراجعة من مراجع الحسابات تقديم رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ككل بغض النظر عن الإختبارات التي قام بها، حيث ان مسؤوليته تشمل جميع العناصر حتى التي لم تخضع للفحص.

2- المراجعة الجزئية:

وهي المراجعة التي تتضمن بعض القيود على نطاق عمل المراجع كأن يقتصر عمله على مراجعة بعض العمليات أو البنود دون غيرها أو مراجعة الميزانية دون غيرها او مراجعة المخزون دون غيره... الخ وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقريره على ما حدد له من مواضيع.

[1] – غسان فلاح المطارنة، **نفس المرجع السابق**، ص 30.

ومن المرغوب فيه في هذه الحالة أن يحصل المراجع على عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة الموكلة اليه حتى لا ينتسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بمراجعة بند لم يعهد إليه أصلا مراجعته وبذالك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤولية خارج نطاقه.

ثانياً: من حيث مدى الفحص

1- المراجعة الشاملة

وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات. والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة لبند معين. كما قد يكون شاملا لجميع عمليات المؤسسة للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بإنتظام وصحيحة، ومن الملاحظ أن هذا النوع يصلح في المؤسسات صغيرة الحجم.[1]

2- المراجعة الإختيارية

وهي التي يقتصر فيها المراجع على اختيار عينة يختارها من المجتمع، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على بقية عينات المجتمع الأخرى التي لم يقم بفحصها. ويتم اختبار العينة إما على أساس حكم عشوائي أو بإستخدام الأساليب الإحصائية والمعادلات الرياضية أو عن طريق برامج الحاسب الآلي.[2]

ثالثاً: من حيث القائم بعملية المراجعة

1- المراجعة الداخلية

هي اداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية، يقوم بهذه الأعمال أشخاص معينون في المؤسسة لديهم دراية بعلم الإدارة والتسيير والقانون بقصد الإطمئنان أول بأول من طرف الإدارة وملاك المؤسسة على حسب السيطرة على سير العمل.[3]

ومن واجبات المراجعة الداخلية فيما يخص تزويدها للإدارة بالمعلومات ما يلي:[4]

1 -دقة انظمة الرقابة الداخلية.

2 -الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

3 -كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

---

(1) – عبد الفتاح محمد الصحن، آخرون، **أسس المراجعة – السس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2004 ، ص44.

(2) – نعيمي أم الخير ، **أثر المراجعة المالية على كفاءة السوق المالي (دراسة حالة)**، مذكرة ماستر ، غير منشورة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر، 2011/2010، ص 40.

(3)- HAMMINT ALLAL, **le Control Interneet L'élaboration du Bilan Comptable**, OPU 1993 , p 15.

(4) - محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 30.

2- المراجعة الخارجية [1]

وتسمى كذلك بـــ " Audite de Seconde Partie " حيث أنها تأتي بعد المراجعة الداخلية، وتتم بواسطة شخص من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق القوائم المالية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولدة لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية.

رابعاً: من حيث التوقيت

1- المراجعة المستمرة

وهي المراجعة التي يقوم فيها مراجع الحسابات بإجراء الفحص والإختبارات على مدار العام أي من خلال التردد على المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية. ومن خلال المراجعة المستمرة يقوم مراجع الحسابات بتحديد برنامج زمني يتم الإلتزام به وفي النهاية يقوم بإبداء الرأي الفني المحايد في الموعد المحدد بعد ان يقوم بعملية مراجعة نهائية بعد اقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية.

وللمراجعة المستمرة مزايا متعددة أهمها:

- طول الفترة الزمنية التي تم فيها عملية المراجعة تساعد المراجع على التوسع في البحث وزيادة حجم الإختبارات.
- تسمح للمراجع بالإنتهاء المبكر من إبداء الرأي عن القوائم المالية محل الفحص.
- إكتشاف الخطأ أول بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادي حدوثها في المستقبل.
- تواجد المراجع ومساعدوه في المؤسسة بإستمرار يؤثر على سلوك العاملين من حيث درجة بأداء الأعمال المطلوبة منهم خشية اكتشاف ما تقع منهم من أخطاء.
- توزيع الأعمال على العاملين في مكاتب المراجعة على مدار السنة دون ضغط أو ارهاق موسمي.

وعلى الرغم من المزايا التي يقدمها أسلوب المراجعة المستمرة فإن له أيضا بعض العيوب نوجزها فيما يلي:[2]

- إتاحة الفرصة لتعديل بعض الأرقام التي تمت مراجعتها على اعتبار أن المراجع لا يعود إليها مرة ثانية.
- تردد المراجع ومعاونوه بصورة مستمرة على المؤسسة قد يؤدي إلى وجود صداقات بين المراجعين والخاضعين لعملية المراجعة مما يؤثر على حيادة وإستغلال المراجع.
- حضور المراجع ومعاونوه بصورة مستمرة خلال السنة المالية قد يربك العمل داخل الإدارات المختلفة وخاصة إدارة الحسابات.

---

[1]- – D.V. Alexandre , **Les nouvelles pratiques de l'audit qualité intern**e, studion mag net , Saint Denis , France , 2003, p 14.

[2] - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 1990، ص 51

2- المراجعة النهائية

وهي المراجعة التي تتم بعد إنتهاء من اعداد القوائم المالية، أي في نهاية السنة المالية، ويتناسب هذا النوع من المراجعة المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا يوجد بها عمليات كبيرة.[1]

ومن مزايا المراجعة النهائية مايلي:[2]

- تخفيض احتمالات التلاعب لأن الحسابات أقفلت جميعها ولا مجال للتعيير والتحريف فيها.
- قلة تردد المراجع وأعوانه داخل المؤسسة لأن تدخلهم يكون بعد إقفال الحسابات والدفاتر.
- جعل عمل القائمين بالمراجعة اكثر فاعلية من حيث التقليل من احتمال السهو.

إلا انه يؤخذ على المراجعة النهائية النقاط التالية:

- قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة.
- القيام المراجعة بعد اقفال الدفاتر قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من طرف العاملين ضناً منهم أن أخطائهم لن يتم اكتشافها إلا في نهاية السنة المالية وبذلك فلديهم الوقت لتسوية تلك الأخطاء قبل البدئ في عملية المراجعة.
- إرباك العاملين في مكاتب المراجعة خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات التي يراجع حساباتها واحدة أو متقاربة.

خامساً: من حيث الإلزام القانوني.[3]

1- المراجعة الإلزامية

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسةبتعيين مراجع حسابات خارجي لتدقيق حساباتها ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين الشركة والمراجع يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المراجع نظير عمله.

2- المراجعة الإختيارية

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها الى طلب الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.

سادساً: من حيث الهدف من الفحص

1- المراجعة الإدارية

وهي المراجعة التي تتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في افضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق.

---

(1) - غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.
(2) - غوالي محمد البشير، **مرجع سبق ذكره**، ص 9.
(3) - محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

2- مراجعة التكاليف

وتعرف على انها التحقق وفحص صحة حسابات التكاليف ومدى التزام المنشأة عند إعدادها بالخطط والمعايير الموضوعة.[1]

3 – مراجعة العمليات

هذا النوع من المراجعة والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة.

4- المراجعة المالية

انطلاقا من القوائم المالية يقوم المراجع بالإعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول مصادقة القوائم المالية، هنا جاء هذا النوع من المراجعة إذ يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه فيها.[2]

[1] - غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 32.31.
[2] - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ص 16.

المبحث الثالث: معايير المراجعة

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتعرف هذه المعايير النموذج او النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المراجع، وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي، فهي نادراً ما تتغير حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.

وسنتطرق في المبحث الى هذه المعايير والمقسمة الى ثلاث مجموعات، معايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير.

المطلب الأول: معايير العامة (الشخصية)

وهي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي لمراجع الحسابات وذلك لمحورية الدور الذي يلعبه هذا المراجع في عملية المراجعة فهو بلا شك يعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة وتتمثل المعايير العامة للمراجعة فيما يلي: [1]

- معيار تأهيل المراجع.
- معيار إستقلال المراجع.
- معيار العناية المهنية الملائمة للمراجع.

الفرع الأول: معيار تأهيل المراجع.

ويقضي هذا المعيار الأول من المعايير العامة للمراجعة المتعلق بتأهيل المراجع بأنه " يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الغني والخبرة كمراجع " وعلى الرغم من ان المعيار قد ركز مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل المهني للمراجع إلا أنه يفترض أن هناك مطلبا أساسيا قبل ذلك وهو تأهيله العلمي والمهني والمهني ولذلك فانه يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية وهي – التأهيل العلمي – التأهيل المهني – التعليم المستمر.

أولاً: التأهيل العلمي

فمن حيث التأهيل العملي يجب على ان يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجالي المحاسبة المالية والمراجعة من ناحية وفي بعض مجالات المعرفة الأخرى مثل مبادئ العلوم السلوكية والحسابات الأولية وبحوث العمليات والإحصاء من ناحية أخرى وذلك حتى يمكنه أداء الخدمات غير التقليدية التي تستند إليه بنفس الكفاءة التي تؤدي بها خدماته التقليدية

وبطبيعة الحال يجب ألا يقتصر التأهيل العلمي على مجرد الحصول على شهادة ليسانس في المالية أو المحاسبة ولكن يجب أن يمتد التأهيل ليشمل إعداد بعض الدراسات العليا.

[1] – عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2000، ص

ثانياً: التأهيل المهني

أما فيما يخص التأهيل المهني للمراجع فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا، حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من المشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية وعلى الرغم من أن التأهيل المهني الفني للمراجع يهتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة والمراجعة فإن القائمين على تأهيل هذا المراجع في مكاتب المراجعة والمحاسبة يجب أن لا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جيدة، فالتشغيل الإلكتروني للبيانات على سبيل المثال أصبح يمثل احد المجالات التي يجب أن يلم بها مراجع الحسابات الماماً جيداً وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

ثالثاً: التعليم المستمر

أما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر، وذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحداث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية، و التعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، والتعرف على احداث التشريعات المؤثرة على تنظيم وممارسة المهنة، والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث.

الفرع الثاني: معيار إستقلال المراجع [1]

يقصد بمعيار الإستقلال بضرورة وجود الإستقلال الذهني والمادي لدى المراجع في كافة الأمور المتعلقة بمهنة المراجع، ويقتضي هذا المعيار عدم وجود أي ضغوط او تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات والتحقيق من سلامة ودقة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة.

ومن ناحية أخرى فقد تم تحديد ثلاثة أبعاد لإستقلال المراجع وهي: [2]

أولاً: الإستقلال في إعداد برنامج المراجعة

ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة حيث يستطيع المراجع تحديد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداءه، ولاشك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه.

ثانيا: الإستقلال في مجال الفحص

ويعني ذلك بعد المراجع عن ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات و الأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص.

---

[1] – عبد الوهاب نصر علي وآخرون، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحسابات الإكترونية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2008 ، ص 216.

[2] – عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، **مرجع سبق ذكره**، ص 67.

ثالثاً: الإستقلال في مجال إعداد التقرير [1]

ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال العمليات الفحص أو التأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عمليات الفحص او التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة، ومن ثم يمكن ان تتضمن عدة جوانب اهمها:

1 -عدم وجود أي تدخل ووصايا من الغير لتعديل اية حقائق في التقرير.

2 -تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع والمرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية.

3 -تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد و ذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة.

4 -عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.

الفرع الثالث: معيار بذل العناية المهنية الملائمة للمراجع [2]

وهو ان يبذل المراجع العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع أثناء القيام بعمله. والعناية المهنية تتطلب التزام بمستوى أداء معين وفقاً لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة.

ويرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المراجع الحكيم أو الحذر ومنها:

1 -أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على انواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن ان تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

2 -أن يأخذ بعين الإعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها.

3 -أن يعطي أهمية اكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.

4 -أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في ابداء الرأي.

5 -أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية.

---

[1] – نعيمي أم الخير ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 35.

[2] – فلاح غسان المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 41.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تهتم معايير العمل الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن ان يتم بها تنفيذ عملية المراجعة ومعايير العمل الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديدا، وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:[1]

الفرع الأول : معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع القيام بتنفيذ أعمال المراجعة وفق خطة ملائمة، وأن يحسن الإشراف على مساعديه، ويتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة المراجعة التي تتفق مع هذه البيئة. ونلاحظ أن هذا المعيار قد إزدادت أهميته في الوقت الحاضر بسبب:

1 -أن المراجع يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية المراجعة.

2 -الإعتماد المتزايد على إستخدام طرق المعاينة الإحصائية.

3 -تغيير أساليب ومفاهيم المراجعة عما كانت عليه في السابق مثل استخدام المراجعة المستمرة.

4 -بسبب التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشآت محل المراجعة.

الفرع الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس يمكن الإعتماد عليه في تحديد المدى المطلوب من الإختبارات لوضع إجراءات المراجعة المناسبة لها.

يعد هذا المعيار ذو أهمية لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص وإختبارات يتوقف على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإجراءات المراجعة التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية قوي يختلف عن تلك التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف.

وكذلك نجد ان هذا المعيار يؤدي إلى تحقيق غرضين: [2]

1- هو الإعتماد على النظام نفسه، حيث ان المراجع ل ايستطيع إعادة إنشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات التي تمت.

2- ان دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الإختبارات التي سيقوم بها مراجع الحسابات حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية.

---

[1] - غوالي محمد البشير، **مرجع سبق ذكره**، ص 12.

[2] – غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 43.

يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به مراجع الحسابات بثلاثة خطوات:[1]

الخطوة الأولى: الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والإطلاع او عن طريق قائمة قائمة الإستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.

الخطوة الثانية: تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الإعتبار.

الخطوة الثالثة: تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن ان يكون النظام سليم نظرياً ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.

الفرع الثالث: معيار كفاية الأدلة الإثبات

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول المراجع على ادلة وقرائن اثبات كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة و ارسال المصادقات حتى يستند اليها لإبداء الرأي في القوائم المالية. حيث أن الدليل أو قرينة الإثبات يعتبر أساسي في عملية المراجعة ويدعم معايير العمل الميداني.

يعتمد مفهوم ادلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فأن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى او سبب، ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول فحص او يختبر يجب أن يدعمها كفاية ادلة اثبات تعتمد قناعة المراجع بأدلة وقرائن الإثبات على كميتها ونوعيتها وجودتها، حيث ان الأدلة يجب ان تكون كافية بمعنى أن تكون كمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع لتدعيم رأيه مناسبة، كذلك يجب أن يكون الدليل ذا جودة وصلاحية مناسبة بمعنى أن يكون مناسب وفعال وخال من التحيز ويكون الدليل قابل للقياس الكمي.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

إن تقرير المراجع يعتبر الخلاصة النهائية لعملية المراجعة، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المراجع لمعظم مستخدمي القوائم المالية، ولذلك فأمه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات الازمة بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً. وهناك أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة هي كالتالي: [2]

الفرع الأول: إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

وفقاً لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها

---

[1] – غسان فلاح المطارنة، **المرجع السابق**، ص 43.

[2] - عبد السلام عبد الله سعد ، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية – دراسة حالة شركة KPKG**، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم التجارة، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 33.

ذكر هذه المبادئ أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية، مثل طرق تقييم الإستثمارات والمخزونات ماشابه ذلك.

وتعرّف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً على أنها " إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في اثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشدات توجيهية عامة، تتصف بالشمول والملائمة، كما انها قابلة للإستخدام ".[1]

فعلى المراجع أن يحرص في جميع الأحوال على إستخدام هذه المبادئ كمرشد أساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه. وهذه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تعتبر بمثابة معايير موحدة، يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى هام من الكفاءة في الممارسة المهنية.

ووفقاً لهذا المعيار فإنه يمكن تصنيف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المتعلقة بإعداد تقرير مراجع الحسابات إلى ثلاث مجموعات هي:

المجموعة الأولى: المبادئ المتعلقة بالملاحظة، وتشمل:

- مبدأ الإستمرارية.
- مبدأ الدورة المحاسبية.
- مبدأ إستقلال الدورات.
- مبدأ الوحدة ومبدأ الصدق.

المجموعة الثانية: المبادئ المتعلقة بالقياس.وتشمل:

- مبدأ ثبات وحدة النقد.
- مبدأ وحدة القياس.
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ الحيطة والحذر.

المجموعة الثالثة: مبادئ محاسبية أخرى، وتشمل:

- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية.
- مبدأ صراحة البراهين.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الإفصاح.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

[1] - حيدر محمد على بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1 ، 2007، ص 51.

الفرع الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1]

يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره عن مدى الثبات والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبية، والهدف من هذا المعيارهو:

1 -قابلية القوائم المالية للمقارنة.

2 -توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المالية بعدد من العوامل:

1 -التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة.

2 -التغير في بعض الظروف المحيطة بالمنشاة والتي توجب اجراء تغيرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.

3 -وجود خطأ في القوائم المالية التي أصدرت في الفترات السابقة.

4 -التغير في الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة.

الفرع الثالث: معيار الإفصاح الكافي [2]

يقصد بالإفصاح الكافي بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي، وأنه القادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، وتلك التي ستتعامل مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة.

فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها تساعدهم في إتخاذ قرارات إقتصادية. ولذا يتعين أن تكون هده المعلومات كاملة، ومناسبة للقرارا، وواضحة يسهل فهمها. فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية، فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره، وأن يقيد رأيه. وافصاح الكافي لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم، وإنما يشمل أيضاً على كيفية تقديمها.

ويمكن تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال تلاثة مقاييس هي:

1 +الإفصاح عن الظروف الأساسية التي تثير الشك في قدرة المؤسسة على إستمرار نشاطها في المستقبل القريب.

2 -أن يكون الإفصاح صريحاً في التنبيه إلى احتمال عدم قدرة المؤسسة على استمرارية في النشاط، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها، والوفاء بإلتزاماتها من خلال اعمالها العادية.

---

(1) – غسان غلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 46.

(2) – عبد السلام عبد الله سعد ، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 36.35.

3 -الإشارة إلى ان القوائم المالية لا تتضمن أية تسويات قد تكون ضرورية في حالة ما إذا كانت المؤسسة غير قادرة على الإستمرار في النشاط، والتي تتعلق بقيم وتبويب كل من الأصول والإلتزامات.

الفرع الرابع: إبداء الرأي في القوائم المالية [1]

ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على انه يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوام المالية كوحدة، أو توضيح أسباب عدم أمكانية التعبير عن هذا الرأي، وقد تتضمن اسباب الإمتناع عن ابداء الرأي مايلي:

- تحديد نطاق عمل المراجع.
- حالة عدم تأكد.
- عدم استقلال المراجع عن العميل.

ويمكن ان يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية في الأراء:

- الرأي النظيف: الذي لا يتضمن تحفظات.
- الرأي المقيد: الذي يتضمن بعض التحفظات.
- الرأي السلبي: عدم ابداء الرأي في القوائم المالية.
- الرأي المعارض: أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج اعمال المؤسسة.

وفي النهاية يجب على مراجع الحسابات ان يراعي عند إعداد تقريره الظروف البيئية والقوانين والتعليمات المطبقة في المؤسسة التي يراجع أعمالها.

[1] – غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 49.48.

المبحث الرابع: المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

حتي يستطيع المراجع أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي ان يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وسلطات و ما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقاً لما تقتضي به القواعد ومبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية اخرى.

وسنعرض في هذا المبحث تعريف المراجع الخارجي – محافظ الحسابات– وشروط الإلتحاق بالمهنة في المطلب الأول، ومسؤولياته ومهامه في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث سنعرض لما له من حقوق وما عليه من واجبات، وخصص المطلب الرابع حول تعيين وعزل هذا الأخير.

المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي وشروط التحاقه بالمهنة.

الفرع الأول: تعريف المراجع الخارجي

يمكن تعريف المراجع الخارجي بأنه " الشخص الذي يقوم بعملية مراجعة الحسابات وإعداد تقريره لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للشركات التي ألزمها القانون بتعيينه".

وقد نصت المادة (22) من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والصادر بالعدد 42 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بتاريخ 11 جويلية 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

" يعد محافظ الحسابات، في هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

وهذا وقد عرف القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 (المعدلة) (المرسوم التشريعي رقم 39-08 المؤرخ في 25 أفريل سنة 1993):

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك.

ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال.

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديقراطية الشعبية، **المتضمنة القانون 10-01 الخاص بمهن الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد** ، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 7.

وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحاسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة او مجلس المديرين.

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.[1]

الفرع الثاني: شروط الإلتحاق بالمهنة

نصت المادة (08) من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والصادر بالعدد 42 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بتاريخ 11 جويلية 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر الشروط الأتية: [2]

1 -أن يكون جزائري الجنسية،

2 -أن يحوز شهادة لممارسة المهنة، وذلك أن يكون حائزاً الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها،

3 -أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

4 -أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

5 -أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6 -أن يؤدي اليمين المنصوص عليها.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة، من المعهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف المالية، أو المعاهد المعتمد من طرفه.

ولا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمد إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

المطلب الثاني: مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

للمراجع الخارجي عدة مسؤوليات ومهام نوضحها في الأتي :

الفرع الأول: مسؤوليات المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

أولاً: المسؤولية المدنية

تتمثل المسؤولية المدنية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع ومن

---

[1] – القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، **الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم**، سنة 2007، ص 188.

[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المتضمنة القانون 10-01 المتعلق بالمهنة ، السالف الذكر سابقاً** ، ص ص6.5.

أهمها فيما يلي :[1]

1 -حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

2 -حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء اثناء مراجعته.

3 -عدم قيامه أصلا بالمراجعة.

ولهذا قد يتعرض المراجع نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطر للحرج أمام المسؤولين في الشركة.

وقد نصت المادة (61) من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة السالف الذكر سابقاُ انه :[2]

" يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه."

ويعد متضامنا تجاه الكيان او تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت انه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

ونصت المادة 715 مكرر 14 (جديدة) من القانون التجاري الجزائري، علة أنه : مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاءة الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد إرتكبوها في ممارسة وظائفهم.

ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة او اعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها.

ثانياً: المسؤولية الجزائية

وهي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية للمراجع ما يلي :

1 -تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.

2 -تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.

3 -إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الإنحرافات التي ارتكبها بعض المسؤوليين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

---

[1] – السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية – المعايير والقواعد**- ، دار الكتاب الحديث ، القاهرة ، مصر ، 2008، ص 73.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **مرجع سبق ذكره** ، ص 10.

4 -الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المشاهمين.

5 -ارتكاب الخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك افشاء أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا.[1]

وقد نص المشرع الجزائري في المادة (62) من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة على أنه:

" يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بإلتزام قانوني".[2]

ثالثاً: المسؤولية التأديبية

حسب نص المادة (63) من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، انه:

" يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التاديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- الإنذار،
- التوبيخ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

الفرع الثاني: مهام المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

حسب المادة (23) من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، أنه يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- ✓ - يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحية ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،
- ✓ - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

---

(1) – السيد محمد، **مرجع سبق ذكره** ، ص 74.

(2) – الجريدة الرسمية الجزائرية ، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

- ✓ – يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،
- ✓ – يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،
- ✓ – يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

كما نصت المادة (25) من نفس القانون على أنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:[1]

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، او عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحساباتا المدمجة عند الإقتضاء،
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة،
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،
- تقرير خاص حول تفاصيل الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الإجتماعية،
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- تقرير خاص حول في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.

وحسب المادة 715 مكرر 10 (جديدة) في القانون التجاري الجزائري، يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي:

1 -عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها.

2 -مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.

3 -المخالفات والخطاء التي قد يكتشفونها.

4 -النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بالنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

[1] - الجريدة الرسمية الجزائرية ، حسب المادة (23) والمادة (25) من القانون 10-01 ، **مرجع سبق ذكره**،ص 7.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

الفرع الأول: حقوق المراجع الخارجي

لقيام مراجع الحسابات بمهمته يجب ان يتمتع ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك، ويمكن ذكر أهم حقوق مراجع الحسابات على النحو التالي:

1 - حق الإطلاع: أي لديه الحق في الحصول على مستندات او دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين او معلومة او تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.[1]

وتنص المادة (31) من القانون 10-01 على انه : يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاظر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة او الهيئة.

ويمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة او الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بالتفتيشات التي يراها لازمة.[2]

2 - حق دعوة الجمعية العامة للإنعقاد : يحق لمراجع الحسابات دعوة الجمعية العامة للإنعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الإستعجال.

3 - حق الحضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين : يحق لمراجع الحسابات الحضور إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشة والرد على أي استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط او جوانب التقرير.

ونصت المادة (36) من القانون 10-01 على أنه: " يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء المهنة".

ونصت المادة 715 مكرر 12 (جديدة) من القانون التجاري الجزائري على أنه: "يتم استدعاء مندوبي الحسابات لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، والذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين".

4 - حق طلب البيانات والإيضاحات: يحق لمراجع الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة الشركة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب ويعتمد الحكم على ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المراجع الشخصي ومدى ارتباطها بعملية المراجعة.[3]

---

[1] – السيد محمد، **مرجع سبق ذكره**،ص 67.

[2] – الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

[3] - غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 90.

ونصت المادة 715 مكرر 11 (جديدة) من القانون التجاري الجزائري على أنه: يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو المديرين الدي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل إستمرار الإستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه.

وفي حالة انعدام الرد أو كان الرد ناقصا، يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة.[1]

الفرع الثاني: واجبات المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتّم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة و أهم هذه العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:[2]

1 - السر المهني: محافظ الحسابات، طبيعة مهمته تسمح له قانونا الحصول على معلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني.

ونصت المادة (71) من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة على انه : يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم الر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

كما نصت المادة 715 مكرر13 من القانون التجاري الجزائري على أنه: يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم.

ويطلعون ، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها.

ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن منوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

2 - عدم التدخل في التسيير: لا يحق لمراجع الحسابات التدخل في تسيير المؤسسة، وهذا ما نصت عليه المادة (65) من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة، " يمنع محافظ الحسابات من ... قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

ونصت المادة 715 مكرر14 من القانون التجاري الجزائري، على أنه : " ... تتمثل مهمة مندوبو الحسابات الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير، وفي التحقيق في الدفاتر والأوراق الماليـــــــة للشـــــــــــركة ...".

3 - إستمرارية المهنة: مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر4 السالفة الذكر من القانون التجاري الجزائري أنه : " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا

---

(1) - حسب المادة 715 مكرر 11 ، القانون التجاري الجزائري المعدل ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 190.

(2) - السيد محمد، **مرجع سبق ذكره**،ص 69.

للحسابات أو اكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على الجدول المصف الوطني، ..." .

كما نصت المادة 715 مكرر 7 (جديدة) من نفس القانون على أنه " يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد إجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة ".[1]

4 -الإشراف الشخصي: مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه إنتداب المهمة كليا إلى شخص أخر، بل يجب أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو إلتجأ إلى:

- ✓ تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة،
- ✓ تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

5 -الإلتزام بالمعاينة الكافية : العناية بالمهمة ليست فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الإهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب إستعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي:

- ✓ إكتساب معرفة عامة حول المؤسسة،
- ✓ التحليل الدقيق في نظام الرقابة الداخلية،
- ✓ إعداد التقرير.[2]

المطلب الرابع: تعيين وموانع تعيين المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

أولاً: تعيين المراجع الخارجي

يتم تعيين محافظ الحسابات تحت الأشكال التالية:

1 -**التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية**

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة (26) من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة أنه " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جول الغرفة الوطنية. [3]

2 -**التعيين عن طريق المساهمين:** يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة للمساهمين وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري المعدل.

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو اكثر لمدة ثلاث سنوات، ...".

---

[1] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري المعدل، حسب المادة 715 مكرر ، **مرجع سبق ذكره** ،ص 189.

[2] - بن يخلف آمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 119.

[3] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ، قانون 10-01 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 7.

3 -**التعيين عن طريق المحكمة** : التعيين عن طريق المحكمة جاء في نص المادة 715 مكرر4 السالفة الذكر أنه: " ... إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة للمساهمين مندوبي الحسابات، اوفي حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءأ على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ..." .

ونصت المادة 715 مكرر8 من نفس القانون على انه: يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون عل الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العادالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب الحسابات، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب حسابات الذي تعينه الجمعية العامة.[1]

ثانياً: موانع تعيين المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

نصت المادة (65) من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة على انه يمنع محافظ الحسابات من :[2]

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

كما نصت أحكام المادة 715 مكرر6 (معدلة) من القانون التجاري الجزائري المعدل، على أنه: لايجوز أن يعين مندوبا للحسابات في الشركة المساهمة:

1 -الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء المديرين ومجلس الإدارة مراقبة الشركة.

2 -القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي يمتلك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات.

---

[1] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري المعدل، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 190.188.

[2] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية المتعلقة بقانون 10-01 ، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

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

4 -الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5 -الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.[1]

[1] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري المعدل، **مرجع سبق ذكره**، ص 189.

خلاصة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل على المفاهيم الأساسية للمراجعة و لقد توصلنا أن المراجعة هي عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة توافق هذه المعلومات والمعايير الموضوعة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام، وقد مرت هذه الأخيرة بمراحل عدة في تطورها ، كما أن لها خصائص تميزها عن غيرها من العمليات فهي تعتبر عملية هادفة ومنظمة وتمارس عن طريق شخص مستقل تتوفر فيه الخصائص يحددها القانون.

والمراجعة أنواع متعددة وأهداف معينة وهي مهمة بالنسبة لكثير من الأطراف كإدارة المؤسسة والموردين ونقابة العمال والجهات الحكومية ...إلخ

الفصل الثاني

مقدمة الفصل

إن جودة أداء المراجعة كوسيلة رقابية من الممكن أن تختلف، حيث تصف جودة المراجعة قدرة عملية المراجعة على إكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، ومن ثم حماية مصالح المساهمين. ويرتبط مستوى جودة المراجعة بمستوى جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها بمعرفة مراجعين ذوي جودة عالية قلما تحتوي على أخطاء جوهرية، وينعكس هذا بالطبع على تدنية تكاليف علاقة المؤسسة القائمة بين المساهمين الإدارة. كما ان جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية يمكن تتأثر بعدة عوامل منها ما هو متعلق بمكتب المراجعة، ومنها ما هو متعلق بالمراجع والمؤسسة محل المراجعة.

وسيتم التطرق إلى هذا الفصل عبر المباحث التالية:

- ماهية القوائم المالية.
- ماهية جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.
- الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
- العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، كما انها أدوات للإفصاح وتوصيل المعلومات المحاسبية التي انتجها نظام معلومات المحاسبة المالية، حيث ينظر إليها على انها مسئولية المنشأة وأنها جزء من منظومة الإفصاح المالي، وتشمل التشكيلة الكاملة لمنظومة الإفصاح قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملاك وقائمة التدفقات النقدية وكذلك قائمة المركز المالي، والإضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم. كما انها تعتبر أداة مهمة في إتخاذ القرارات المالية.

وسنعرض في هذا المبحث طبيعة هذه القوائم والفرضيات الأساسية لها والعوامل المؤثرة عليها، أنواعها وخصائصها.

المطلب الأول: طبيعة القوائم المالية (مفهوم، الأهمية والأهداف)

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

تلتزم المنشأة في نهاية الفترة المالية بإعداد القواعد المالية، وذلك بعد مراعاة تطبيق ما تقتضي به أحكام النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية الدولية وما استقر عليه العرف المحاسبي، كما تلتزم المنشأة بأن ترفق مع القوائم المالية الإيضاحات المتممة لها متضمنة كافة البيانات التي أوجبت المعايير المحاسبية الدولية الإفصاح عليها.

كما ان هناك عدة تعاريف للقوائم المالية نذكر منها:

عرفت القوائم المالية بأنها " وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان في داخل المشروع أو خارجه."[1]

كما عرفت كذلك بأنها " وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات ...)" .[2]

ومن التعاريف السابقة نستنتج ان القوائم المالية تعتبر من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية إتخاذ

القرارات الإقتصادية المتعلقة بالمنشأة لأن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات عن نتيجة نشاط المشروع خلال فترة مالية سابقة، وتعتبر كذلك من أهم مخرجات النظام المحاسبي، فهي عرض

---

(1) – أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة- المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاص للمعايير الدولية**)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 43.

(2) – طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 38.

منظم للبيانات والمعلومات المالية التي تقدم للمستفيدين منها بمختلف تخصصاتهم ومستوياتهم، بما في ذلك من لهم قدرة محدودة على فهمها.

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية

تحتل القوائم المالية مرتبة هامة من بين مصادر المعلومات نظراً لتحقيقها الأمور التالية:[1]

1 - تساعد المستثمرون على إتخاذ قرارات الشراء والبيع، كما تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم.

2 - تعطي للموظفين المعلومات حول استقرار الشركة وربحيتها، وقدرتها على دفع رواتبهم و تعويضاتهم المختلفة...الخ في الوقت المناسب.

3 - تزود المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة الشركة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب.

4 - إعطاء الموردون المعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها بالوقت المناسب، كما يهتم العملاء بهذه المعلومات حول إستمرارية الشركة ومنتجاتها أوخدماتها.

5 - تزود الجهات الحكومية بالمعلومات وذلك بهدف ضبط نشاطات المؤسسة وتحديد السياسات الضريبية.

6 - إعطاء الجمهور معرفة حول الوضع المالي للشركة، وذلك في المساهمة بتقدم الإقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين وسواها.

الفرع الثالث: أهداف القوائم المالية

ويمكن إيجاز الأهداف المحددة للقوائم المالية فيما يلي:[2]

1 - القوائم المالية تفصح عن نتائج الإدارة بإعتبارها الأداء المالي كما توضحه هذه القوائم المالية خاص بإدارة المؤسسة كوكيل عن أصحاب المصلحة في المؤسسة وبخاصة المساهمين،

2 - توصل القوائم المالية معلومات تستحث الملاك علة الثقة في الإدارة نفسها، وبإعتبار أن القووائم المالية مسؤولية إدارة المؤسسة.

3 - إن القوائم المالية لشركات الأموال سيتم مراجعتها وإبداء الرأي الفني عليها من جانب مراجع مستقل، وبالتالي تخدم كوسائل للإتصال التأثيري في سلوك متخذي القرارت.

4 - أن القوائم المالية توصل معلومات تساعد مستخدميها على تقييم قدرة المؤسسة علة توليد النقدية وما في حكمها، وكذلك توقيت ودرجة التأكد من هذه القدرة.

---

[1] – حسين يوسف القاضي، وسمير الريشاني ، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)**، الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2012، عمان ، الأردن ، ص 71.

[2] – عبد الوهاب نصر علي، القايس **والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبية العربية والدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 33.32.

5 -القوائم المالية توصل معلومات مفيدة لمتخذي قرارات إقراض المؤسسة خاصة المعلومات المتعلقة بهيكل تمويل المؤسسة.

المطلب الثاني: الفرضيات الأساسية للقوائم المالية والعوامل المؤثرة عليها

للقوائم المالية فرضيات أساسية عند إعدادها وعرضها، كما انها تختلف من دولة إلى أخرى وذلك جراء عدة عوامل مؤثر عليها.

الفرع الأول: الفرضيات الأساسية للقوائم المالية

تتمثل الفرضيات الأساسية للقوائم المالية وفق إطار إعدادها فيما يلي:[1]

1 -أساس الإستحقاق

أي الإعتراف بأثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث وليس عند قبض أو دفع النقدية أو ما يعادلها، ويجرى قيد العمليات المالية في السجلات المحاسبية وتقريرها في القوائم المالية عن الفترات التي تمت فيها، ففي عملية عملية الشراء أو بيع بضائع تسجل العملية بالحسابات عندما:

- ✓ تحدث وليس عندما تستلم أو تدفع النقدية.
- ✓ تحويل منافع ومخاطر عملية الشراء إلى المشتري عند التوريد أي نقطة انتقال الملكية من البائع إلى المشتري.

2 -الإستمرارية

أي أن المؤسسة مستمرة بالعمل بالمستقبل المنظور، وليس لديها النية والحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل النية أو الحاجة، فقد يتوجب إعداد القوائم المالية على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم، فمثلاً إذا تقرر تصفية شركة ما فإنه لا يمكن إعتبارها مستمرة، والسبب هو عدم تحقق إفتراض الإستمرارية الذي يفترض:

- ✓ أن المؤسسة ستستمر في عملياتها بالمستقبل المنظور.
- ✓ ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو تقليص حجم عملياتها.

أما في حال عدم الإستمرارية فمن الواضح أن الإدارة تنوي تصفيتها وبالتالي فالمؤسسة غير مستمرة. وفي هذه الحالة تعد القوائم المالية علة أساس قيم التصفية مع الإفصاح أن المؤسسة غير مستمرة بعملياتها، وأن الأساس المستخدم بإعداد القوائم المالية هو أساس التصفية وليس أساس الإستمرارية.

[1] – حسين يوسف القاضي، وسمير الريشاني، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 75.74.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على القوائم المالية

من أهم العوامل المؤثرة في تحديد الهدف من القوائم المالية نجد:[1]

1- أثر المنظمات المهنية: ويتضح من هذا الأثر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت لجنة المبادئ المحاسبية (APB) بإصدار الآراء المحاسبية، وتبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) التي توضح أهم المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، والإضافة إلى جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي تتمثل في إصدار النشرات والمطبوعات والأبحاث في مجال المحاسبة وبالمثل لقد أصدر معهد المحاسبين بإنجلترا (ICAEW) مجموعة من النشرات والتوصيات تتعلق بالمبادئ المحاسبية وتطوير المعايير المحاسبية عن طريق لجنة المعايير المحاسبية بالإشتراك مع عدد من الجمعيات المهنية الأخرى.

2- أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية: حيث تلعب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية دورا كبيرا في إصدار المبادئ والأوراق المالية المعايير المحاسبية الملزمة للشركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنيويورك، هذا إضافة إلى إلتزام هذه الشركات بتقديم القوائم المالية السنوية والدورية إلى هيئة تنظيم سوق الأوراق المالية بإنجلترا لمراجعتها والتأكد من إلتزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة، وبالمقابل تقوم الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بإنجلترا بدور مماثل في الإشراف والرقابة على القوائم المالية للشركات المساهمة التي تتداول أسهمها في سوق لندن للأوراق المالية(ISE).

3- النظام الإقتصادي القائم: يبدو النظام الإقتصادي القائم على القوائم المالية في الدول الصناعية الغربية، حيث يتم الإعتماد على النظام المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الإقتصادية من المستثمرين والدائنين وغيرهم. بينما يقوم نظام المحاسبي في الدول ذات الإقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية للمسئولين عن برامج التنمية وخططها لإعداد الإحصائيات الأزمة للتخطيط على المستوى القومي.

4- التضخم: حيث أدى انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثير من بلدان العالم، إلى إعادة النظر في التقارير المالية لشركات المساهمة في هذه البلدان وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الإنخفاض المستمر في قيمة العملة.

هذا وقد أصدر مجلس المعايير المحاسبة الدولي رقم 29 عام "1989" والمعاد صياغته عام 1994 والذي يعالج التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

---

[1] – أمينة خوني ، **مدى التزام المؤسسات الإقتصادية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي ISA/IFRS- دراسة حالة**- مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر، 2011/2010، ص 81.

5- أثر تدخل الدولة: تقوم الدولة بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي، والقوائم المالية والمعلومات التي توفرها للمستفيدين منها. هذا في مختلف الأجهزة سواء الضريبة أو الرقابة المالية التي تتولى مراجعة إيرادات الدولة ومصروفاتها ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تساهم فيها الدولة أو لها حد أدنى من الأرباح، والتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية السليمة. ويمكن الحديث عن عوامل أخرى تؤثر على الهدف من التقارير المالية، مثل درجة كفاء السوق المالية والضوابط القانونية والتشريعية المعمول بها في الدول، والتي تنظم عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

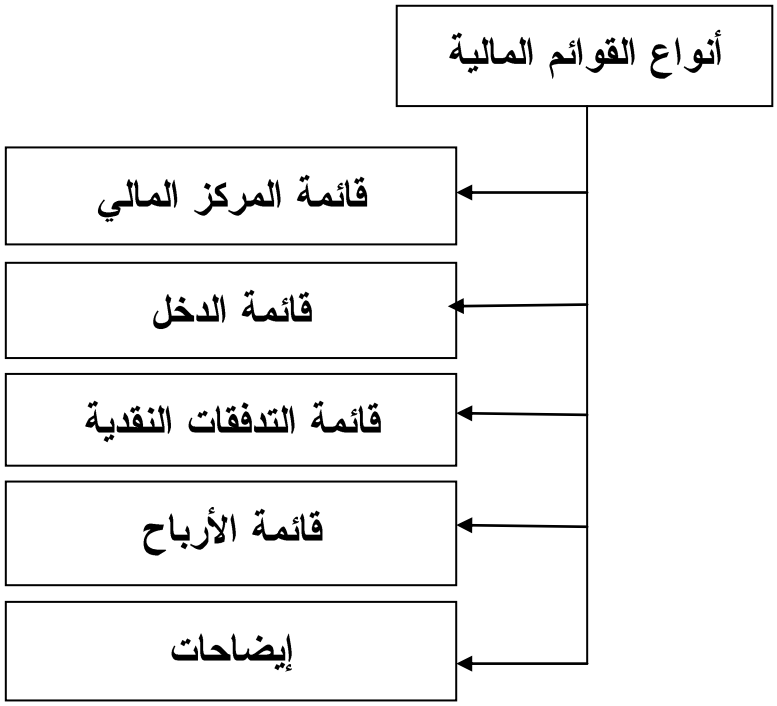
المطلب الثالث: انواع القوائم المالية وخصائصها

تقدم المعلومات عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقها النقدية في شكل مجموعة من القوائم وتكون ذات خصائص معينة.

الفرع الأول: أنواع القوائم المالية

وتتمثل القوائم المالية في خمسة قوائم تتلخص في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): انواع القوائم المالية.



المصدر: رحيم حسين، **قائمة التدفقات النقدية مدخل رئيسي في تطوير SCF في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة IAS/IFRS و ISA**، جامعة البليدة، الجزائر، 2011، ص2.

أولاً: قائمة المركز المالي (الميزانية)

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

أ –**الأصل:** وهو مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عليه منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

ب **الإلتزام:** وهو تعهد حالي على المؤسسة ناشئ عن احداث سابقة ومن المتوقع ان تطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المؤسسة والتي تتضمن منافع إقتصادية.

ت **حق الملكية:** وهوحق الملاك المتبقى من الأصول بعد طرح كافة الإتزامات.[1]

ثانياً: قائمة الدخل

وهو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة.

وعناصر قائمة الدخل هي:

- ✓ **الإيرادات:** تعرف الإيرادات بأنها الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل داخلة من الأصول، أو زيادة في هذه الأصول، أو نقص في الإلتزامات، مما ينشأ عنها زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات الملاك.
- ✓ **المصروفات:** وهي النقص في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة من الأصول أو استهلاكها، أو تحمل التزامات، مما ينشأ عنه نقصان في حق الملكية عدا المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك.

يوجد نوعين من النماذج التي تعرض من خلالها قائمة الدخل وهي:

- عرض حسب الطبيعة.
- عرض حس الوظيفة.

ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية

و الهدف منها هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية.

هذه القائمة تقدم سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية أثناء السنة المالية حسب مصدرها، و التي تنقسم إلى:[2]

---

[1] – أمينة خوني ، **مرجع سبق ذكره**، ص 67.

[2] – جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد06 جامعة بسكرة، الجزائر، 2009، ص79.

- ✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل).

وتعرض قائمة التدفقات النقدية الناتجة عن النشطة العملياتية بطريقتين هما:[1]

1 - **الطريقة المباشرة:** وهي التي تلخص مختلف التدفقات التي تسهم في رصيد أموال الخزينة، أي العناصر الرئيسية للمتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل ويكون الفارق بينهما هو صافي التدفقات النقدية الخاصة بالعملياتية.

2 - **الطريقة غير المباشرة:** وهي الطريقة السفلية التي تعتمد على قائمة الدخل وعلى قائمة المركز المالي وعلى قائمة تغيرات حقوق الملكية، جميع التغيرات الناتجة عم دورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الدي يحدث في المؤسسة إيجاباً أو سلباً.

- ✓ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الإستثمار(عمليات سحب أموال عن إقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
- ✓ التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل(أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

رابعاً: قائمة الأرباح

تشكل قائمة الأرباح تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوبة تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية.
- ✓ تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة تأثيرها مباشر كرؤوس أموال.
- ✓ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- ✓ عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد ...).
- ✓ توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال السنة المالية.

خامساً: الإيضاحات

تشمل الإيضاحات على المعلومات تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الإيضاحات:[2]

---

[1] – يحي محمد أبو طالب، **نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 175.

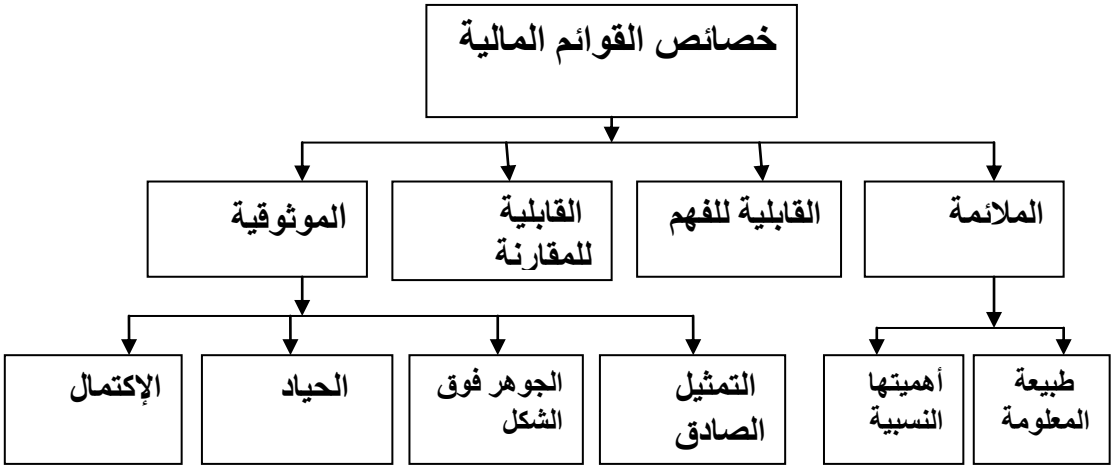
[2] - جودي محمد رمزي، **مرجع سبق ذكره**، ص 80.

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية وإعداد الإيضاحات المطابقة للمعايير موضحة، وكل مخالفة لها مفسرة.
- ✓ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية و قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح .
- ✓ إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، تكون موضوع الإعلام بها في الإيضاحات.

الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية

هي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل خصائص القوائم المالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): خصائص القوائم المالية.



المصدر: حسين يوسف القاضي، سمير الريشاني، المرجع السابق، ص 76.

1 -الملائمة

أي أن تكون المعلومة ملائمة لحاجات صناع القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم[1].

كما تتأثر ملاءمة المعلومة بـــ:[2]

أ -**طبيعة المعلومة:** ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومة لوحدها كافية لتحديد مدى ملاءمتها، مثال: التقرير عن قطاع جديد قد يؤثر على تقييم المخاطر والفرص التي تواجه الشركة بغض النظر عن الأهمية النسبية لنتائج العمليات المنفذة من خلال القطاع الجديد خلال الفترة الحالية.

[1] – جودي محمد رمزي، **مرجع سبق ذكره**، ص 82.
[2] – حسين يوسف القاضي، سمير الريشاني ، **مرجع سبق ذكره**، ص 77.

ب -**الأهمية النسبية:** تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتماداً على القوائم المالية.

2 -القابلية للفهم

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل مستخدمي هذه القوائم، لهذا الغرض يشترط في مستخدمي القوائم المالية توفر مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية.

3 -الموثوقية

أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إسدارها.

وتتكون الموثوقية من المكونات التالية:[1]

التمثيل الصادق: أي التمثيل الصادق للعمليات المالية بشكل معقول، وفي بعض الحالات تكون المعلومة بمستوى أقل من التمثيل الصادق، وذلك ليس بسبب التحيز لكن بسبب الصعوبات الملازمة.

1. **الجوهرية فوق الشكل:** أي أن المحاسبة عن العمليات طبقاً لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب.
2. **الحياد:** أي أن القوائم المالية خالية من التحيز، ولا يجب عرض المعلومات بصورة تظهر النتائج المرسومة مسبقاً.
3. **الحذر:** أي مكافحة حالات عدم التأكد المحيطة بالكثير من الأحداث، ففي ظروف عدم التأكد لا تسجل الأصول والدخل بأكثر من اللزوم، ولا تسجل الإلتزامات والمصاريف بأقل من اللزوم.
4. **الإكتمال:** أي أن القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة.

4 -القابلية للمقارنة

أي مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مرور الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء، ومقارنة القوائم المالية كذلك للمؤسسات المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية.

[1] - حسين يوسف القاضي، سمير الرشاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 88.

المبحث الثاني: ماهية جودة مراجعة الحسابات

تعتبر جودة المراجعة ذات أهمية كبيرة لأنها تهم عدة أطراف، فهي تهم معدي ومستخدمي القوائم المالية وكذلك مكاتب المراجعة ذاتها، بالإضافة للمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والتي تسعى جميعها إلى أن تتم عملية التدقيق وفقاً لمستوى عال من الجودة لحماية النشاط الإقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة.

وسنعرض في هذا المبحث المفاهيم والتعاريف المختلفة لجودة المراجعة، بالإضافة إلى أهميتها بالنسبة للمستخدمي القوائم المالية، ومقاييس جودة أداء المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم جودة مراجعة الحسابات

على الرغم من اهمية مفهوم جودة المراجعة إلا انه لم يرد لها تعريف واضح و محدد من قبل الباحثين ، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة.

وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة إلى العديد من الأسباب منها ان الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن إختبارها مقدما، كما ان هناك صعوبة في قياس جودة المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة الى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.

- وتعتبر (De Angelo) من أوائل من ربطو بين جودة المراجعة وإحتمال إكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية حيث عرفت جودة المراجعة بأنها " قدرة المراجع على إكتشاف التحريف والأخطاء في القوائم المالية، والقيام بتسجيل هذا التحريف عند إكتشافه في التقرير الذي يصدره". [1]
- وعرفها (Plamorse) بأنها " درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية بزيادة خلو هذه القوائم من الأخطاء والتحريفات الجوهرية. "[2]
- وعرف (Wallace) جودة المراجعة بأنها " مقياس لمقدرة المدقق على تقليل التباين وتحيز البيانات المحاسبية وتحسين دقتها ".
- كما عرفها (أحمد محمد نور وآخرون) بأنها " إلتزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني".[3]

---

[1]– Linda Elizabeth DeAngelo, " **Auditor Size And Audit Qaulity** " , Journal Of Accounting and Econimics, University Of Pennsylnania, USA, 1981, p 186.

[2]- Palmrose, Z. (1988). **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review. Vol.64, No.1, PP: 55-73. P 56.

[3] - أحمد محمد نور وآخرون ، " **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات** " الدار الجامعية ، مصر ، 2007، ص 10.

– وقدما العالمان (Simunic & Stein) مفهوم جودة المراجعة من حيث البعد الزمني عن طريق تقسيمها إلى قسمين :

1- **الجودة القبلية :** وهي تحدد عند التعاقد مع العميل وهي إحتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية.

2- **الجودة البعدية:** وهي تحدد بعد إصدار المراجع لتقريره وتعرف بأنها إحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها.[1]

– وعرفت كذلك بأنها " الإلتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني، وكذلك الإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة، والمحافظة على حيادة ونزاهة المراجع".

ومن خلال هذه التعاريف المتعددة نستنتج انه من الصعب إعطاء مفهوم لجودة المراجعة محدد، فقد تعددت التعاريف حسب الباحثين وهذا لأن مفهوم الجودة نسبي، كما ان إكتشاف الأخطاء والمخالفات لا يعد المعيار الوحيد الذي ترتكز عليه جودة المراجعة، ولا يعد كذلك الهدف الأساسي.

كما ان الحكم على جودة المراجعة بإلتزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد والسلوك المهني للمراجعة ليس كافيا، بل يجب الإلتزام كذلك بالإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم المهنة.

ويمكن إستنتاج كذلك ان جودة المراجعة تتلخص في النقاط الرئيسية التالية:

– قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والتحريف.

– إلتزام المراجع بالمعايير المهنية وسلوك وآداب المهنة وكذلك الأجراءات.

– إعطاء معلومات دقيقة من قبل المراجع تلبي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ومن هنا نعطي تعريف شامل لجودة المراجعة على أنها " قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية وذلك بإلتزام المعايير وسلوك وآداب المهنة، والإجرءات التي تصدرها الهيئات المهنية، لإعطاء معلومات دقيقة تلبي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ".

المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة

نظراً لحالات الغش والتلاعبات في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وبخصوص تعرض الشركات الكبرى الأمريكية للإفلاس (آثر اندرسون " Arthur Anderson") ، وهذا ما أدى إلى مواجهة مهنة المراجعة لضغوط وإنتقادات في السنوات الخيرة، ونظرا لأهمية التقارير التي يصدرها المراجع الخارجي لتلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

[1] - أمير جمال القيق ، " **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة** " مذكرة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2012، ص 25.

فجودة المراجعة هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة وتكمن أهمية جودة المراجعة للأطراف التالية:[1]

1 -مراجع الحسابات (المدقق) :

يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من اجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

2 -إدارة الشركة :

تعتبر إدارة الشركة المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

3 -البنوك والدائنين :

تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. مما لا شك فيه ان جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابيا على جودة قراراتهم.

4 -الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة:

حيث تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة، وهذا من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

5 -الهيئات و الأجهزة الحكومية :

وتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبض الصناعات، وتسعى الأجهزة، الحكومية أن تتم أعمال المراجعة وفقا لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي ، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

بالإضافة إلى ما سبق، لأهمية المراجعة بالنسبة للأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، كذلك تنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:[2]

---

[1] - محمد علي جبران ، " **العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجعين القانونيين في اليمن** " ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، الرياض ، 2010، ص 14.

[2] – عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)** ، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 6.

1 -تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية.

2 -المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة:

عرفت Porter فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع.

كما أن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة. ولذلك بعد تحسين جودة خدمات المراجعة احد أساليب تضييق فجوة التوقعات.

3 -تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

أكدت لجنة Treadway التي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية.

وهذا ما أشارت إليه الباحثة De Angelo كذلك عام 1981 عند إعطائها تعريف لجودة المراجعة.

4 -تخفيض صراعات الوكالة:

تساهم المراجعة في تخفيض حدة الصراعات التي تقع بين المؤسسة وبين المساهمين، حيث أنه كلما اشتدت الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى مراجعة ذات جودة عالية، أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات المؤسسة والطلب على مستويات العليا لجودة المراجعة.

5 -المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

لجودة المراجعة دور مهم في عملية السيطرة علة المؤسسة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المؤسسة و الإجراءات التي التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المؤسسة ويحسن سبل الإتصال بينها وبين المساهمين.

6 -أداة تنافسية جيدة

تعتبر جودة المراجعة هدف كل ممارس في سوق خدمات المراجعة، واحد مجالات التمايز بين مكاتب المراجعة، فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية، تؤدي إلى زيادة جذب العملاء.

7 -زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية

يعتبر الإهتمام بجودة المراجعة مهم لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في إتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية المراجعة. [1]

[1] – عبد السلام سليمان قاسم الأهدل،**مرجع سبق ذكره**، ص 7.

المطلب الثالث: مقاييس جودة المراجعة

إهتم العديد من الباحثين في قياس جودة المراجعة وذلك بتحديدهم لبعض المتغيرات المؤثرة في الجودة، لتقييمها والحكم عليها، ويمكن اجمال ابرزها فيما يلي:

1 حجم مكتب المراجعة:

تشير (Deangelo) إلى ان المستثمرين والدائنين يعتمدون على مقياس حجم مكتب المراجعة، والذي تم تعريفه على أنه عبارة عن عدد الأعضاء المهنيين بالمكتب، وحجم العملاء بالمكتب، وعدد العملاء بصناعة معينة. كما ترى أن توفر الجودة لدى مكاتب الكبيرة ممكن بشكل أفضل من المكاتب الصغيرة.[1]

2 حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة

أكد العديد من الباحثين على أن مقياس الجودة يكون بحجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة، حيث يرو أن هناك علاقة عكسية بين كل من حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة والجودة، بمعنى أن امكانية تحقيق جودة المراجعة تكون في المؤسسات الصغيرة أكبر من المؤسسات الكبيرة.

3 حجم الدعاوى القضائية ضد المراجعين

وقد فسر (Palmrose) و (shipper) إتجاه التزايد نحو إجراء دعاوى قضايا مهنة المراجعة كإشارة وتحذير إلى توقعات المستخدمين عن جودة عملية المراجعة تذهب لإبعد من مجرد عملية لإبداء الرأي وتمتد نحو توفير ضمان للموقف المالي للمؤسسة، بمعنى أنه يمكن إستخدام حجم الدعاوى القضائية الكبيرة كمقياس على غياب الجودة والعكس.[2]

4 القدرة على إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب

يرى بعض الباحثين أن جودة المراجعة تقاس عن طريق القدرة على إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، حيث ان هناك علاقة طردية، بمعنى أن القدرة على الإكتشاف يمكن أن تتخذ كمقياس للحكم على توفر الجودة.

5 حدة المنافسة التسعيرية بين مكاتب المراجعة

يرى بعض الباحثين أن حدة المنافسة التسعيرية بين المكاتب تعد مقياس لجودة المراجعة حيث أن هناك علاقة عكسية بين حدة المنافسة التسعيرية وجودة الأداء، بمعنى أن إزدياد حدة المنافسة التسعيرية تؤدي إلى التنازل عن بعض متطلبات الجودة، في سبيل الحفاظ على مستوى الأتعاب.

---

(1)– Riadh Manita, **The quality of audite process: proposal of scaling maeasure**, rouen business school, Mon-Saint-Aignan Cedex, France, 2008, p 3.

(2) – أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2007 ص 425.

6 -الإلتزام بآداب وقواعد السلوك المهني

تعد الإلتزام بآداب وقواعد السلوك المهني كمقياس لجودة المراجعة حسب نظر بعض الباحثين، حيث أن هناك علاقة طردية بين الإلتزام بآداب وسلوك المهنة وبين تحقيق جودة الأداء، بمعنى أن التنازل عن أي من قواعد السلوك المهني يعني بالضرورة التقليل من الجودة.

7 -حجم التقارير المطلوبة

يرى (Dopuch) و (Teoh and T.J.Wong) أن جودة المراجعة تقاس بحجم التقارير المطلوبة، حيث أن هناك علاقة طردية بين حجم التقارير المطلوبة وبين جودة الأداء، بمعنى أن الحد من حجم التقرير يعني التقليل من جودته.

8 -التغيير الإلزامي للمراجع

يرى بعض الباحثين أن التغيير الإلزامي للمراجع يعد مقياس لجودة المراجعة، حيث أن توفر تشريعات ملزمة بالتغيير الإلزامي للمراجع سوف يؤدي إلى تنشيط الطلب على الخدمة وتقل حدة المنافسة التسعيرية.[1]

ونستنتج مما سبق أن قياس جودة المراجعة يختلف حسب وجهات نظر الباحثين، حيث أنه لم يُتفق على مقياس محدد تعرف به جودة المراجعة، ونرى أنا الباحثين قسموا هذه المقاييس الى ثلاثة فمنهم من قام بقياس جودة المراجعة عن طريق العوامل الخاصة بمكتب المراجعة، ومنهم من قام بقياسها عن طريق العوامل الخاصة بالمراجع، كما ذهب البعض الآخر الى قياسها عن طريق العوامل الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة

[1] – محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220** – دراسة حالة-، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 30.

المبحث الثالث: الرقابة على جودة المراجعة

لما كانت مهنة المراجعة ضرورية لتلبية حاجات المجتمع، لذلك يتوقع أن تكون هذه المهنة في تحسين وتطوير مستمر من أجل مواكبة تطور إحتياجات المجتمع، لذلك فإن لرقابة جودة المراجعة أهمية بالغة لتأثيرها المباشر على تطوير جودة أداء ممارسي مهنة المراجعة وزيادة ثقة الجمهور بالخدمات التي تقدمها هذه المهنة.

وسنعرض في هذا المبحث مفهموم الرقابة على جودة المراجعة، أهميتها وأهدافها، وكذلك عناصرها.

المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة

بذلت العديد من المحاولات لتحديد مفهوم محدد للرقابة على جودة المراجعة، وقد لاقت العديد من الصعوبات بسبب التباينات في أراء المستفيدين من الخدمة من جهة وكذلك التباين في أداء المراجعين مقدمي الخدمة من جهة أخرى تماما مثل التباينات في تحديد مفهوم جودة المراجعة.

ومن أهم التعاريف لرقابة جودة المراجعة مايلي:

- عرّفت رقابة الجودة على أنها " مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالإمتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية مراجعة القوائم المالية والتاريخية وتوثيقها ".[1]
- عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) رقابة الجودة على أنها " التنظيم الإداري للمكتب وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها من أجل التحقق بدرجة معقولة عن الإقتناع بإلتزام سنوي للمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحقق أداءهم المهني عند تقديم خدماتهم المهنية لعملاء المكتب ".[2]
- وعرّفت كذلك على أنها " الإجراءات التي يقوم بها مكتب المحاسبة العامة لمساعدته على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية مراجعة ".[3]
- وعرّفت كذلك على أنها " السياسات المصممة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الإمتثال لهذه السياسات لتحقيق الهدف التالي للمكتب وهو " إيجاد نظام لرقابة الجودة و الإلتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول" فيما يخص:
  - ✓ إمتثال المكتب وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

---

[1] – أحمد جمعة حلمي، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 ص 150.

[2] – الهيئة السعودية للمحاسبين القانونية (SOCPA) http://www.socpa.org.sa/Home/Quality-Control/Quality-Control-Standards تم الزيارة في 2012/04/15.

[3] – أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 416.

✓ أن تكون التقارير الصادرة عن المكتب أو شريك العملية ملائمة في الظروف.

هذا وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة بإختلاف حجم مكتب المراجعة وطبيعة الأعمال التي يمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقعة تحققها منها.[1]

- كما أكد المشرع الجزائري على رقابة الجودة في المادة (05) من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تنص المادة على أنه " تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية ".[2]

ونستنتج مما سبق أن الرقابة على الجودة تتمثل في مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب المراجعة أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بمكتب بشكل عام أو بمهمات المراجعة الخاصة أي على مستوى المكتب ككل وعلى مستوى كل عملية مراجعة، وذلك من أجل ضمان قيام مكتب المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة.

المطلب الثاني: أهمية رقابة الجودة وأهدافها

الفرع الأول: أهمية رقابة جودة المراجعة

تنبع أهمية رقابة الجودة من أن قوة وفعالية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة يترتب عليها مستوى عال من جودة المراجعة، والتي تؤدي بدورها إلى زيادة التأكيد بأن الخدمات التي تم تقديمها تمت بفاعلية، وأن الإشراف كان ملائما ويؤكد موضوعية وأمانة المحاسب والتزامه بالمعايير بالمهنية، مما يعزز إمكانية إكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية وبذلك تزيد الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية ويعزز ثقة الجمهور. كما تنبع أهمية رقابة الجودة لمكاتب المراجعة فيما يلي :

- تقديم الخدمات ذات الجودة لعملائها.
- تطوير فعالية الممارسة العملية للمهنة.
- زيادة الأرباح.
- تقليل تعرض المكاتب لمخاطر المسؤولية القانونية.[3]

---

[1] – أحمد جمعة حلمي، **التدقيق ورقابة الجودة (التاكيد، رقابة الجودة، المراجعة، الخدمات ذات العلاقة)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1 ، 2011، ص 88.

[2] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، حسب قانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[3] - محمد سالم أبو يوسف، **المرجع السابق**، ص 26.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة على جودة المراجعة.

تسعى رقابة الجودة على المراجعة إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

1 -توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الإلتزام بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة.

2 -توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالإلتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.

3 -تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والإنتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

4 -تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إدارة العمل.

5 -الحد من إحتمالية التعرض للمشاكل والإلتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني، وذلك عن طرق التخطيط السليم لمهمة المراجعة وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف وطلب الإستشارة من المصادر المهنية داخل المكتب عند مواجهة حالات مخصصة أو معقدة.

6 -التأكيد على إلتزام المكتب بمعايير المراجعة المتفق عليها.

7 -توضيح وجود برامج للتطور الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بإلتزام المراجعين على المستويات المهنية.

8 -تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.

9 -تطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنية.

10 -المساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام.

المطلب الثالث: عناصر رقابة جودة المراجعة

تتضمن عناصر رقابة الجودة مجموعة من السياسات والإجراءات الواجب مراعاتها والإلتزام بها من قبل مكتب المراجعة، وهي متمثلة في العناصر التالية :[2]

1 -مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المكتب

ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات إجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرّ بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، كما ينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للمكتب. وكذلك على المكتب وضع سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل اليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في المكتب من قبل المدير التنفيذي. كما يتم مراعاة الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

---

[1] - أمير جمال القيق، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

[2] - أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره** ، ص 93

2 -المتطلبات الأخلاقية الملائمة

ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول حول إمتثال المكتب وموظفيه لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. وتتمثل المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني في: النزاهة ، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني.[1]

وتقتضي متطلبات الأخلاقية الملائمة مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكد معقول حول قيام المكتب وموظفيه بالتقيد بالإستقلالية، وتمكن هذه السياسات والإجراءات المكتب من القيام بما يلي:[2]

- الإبلاغ عن متطلبات الإستقلالية إلى الموظفين.
- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديداً على الإستقلالية، وإتخاذ الإجراء المناسب لها.

3 -قبول والإستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة

يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الإستمرار في التعامل مع عميل معين، ويجب أن تقلل هذه االسياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم الأمانة، ويقبل مكتب المراجعة أو يستمر في العلاقة مع العميل عندما يكون:[3]

- مؤهل لأداء العملية ويتملك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها.
- قادر على الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- قد أخذ بعين الإعتبار نزاهة العميل ولا يمتلك معلومات قد تقوده إلى الإستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة.

4 -الموارد البشرية

ينبغي على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أنه يمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والإلتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة. كذلك توفر هذه السياسات والإجراءات تأكيدً مناسباً على:[4]

- توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد.
- تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب.

---

(1) - أحمد حلمي جمعة، **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن ، 2009، ص 37.

(2) - الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن ، ج 1، ط 2010، ص 43. www.ifac.org يوم التنزيل 2013/03/15.

(3) - أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 418

(4) - أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 106.

– إشتراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم.

كل هذه السياسات والإجراءات التي يتم وضعها من اجل:

أ –أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ب –تمكين مكتب المراجعة من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.

5 –أداء عملية المراجعة

ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات و إجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في المكتب، كما ينبغي أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي:[1]

– المسائل المتعلقة بتعزيز الإتساق في جودة أداء العملية.

– مسؤوليات الإشراف.

– مسؤوليات المراجعة.

وينبغي تحديد سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بمسؤولية المراجعة على أساس مراجعة عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة. وكذلك وضع سياسات وإجراءات تقتضي إجراء مراجعة رقابة الجودة لكافة عمليات مراجعة القوائم المالية للمؤسسات المدرجة.

6 –المراقبة

يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات خاصة بالمراقبة تشمل ما يلي: [2]

1 –مراقبة سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة برقابة الجودة، ويتعين على هذه العملية أن تشمل على إعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في المكتب وإقتضاء توكيل مسؤولية المراقبة للأشخاص ذوي الخبرة وسلطة كافية في المكتب لتحمل تلك المسؤولية، وكذلك عدم إشراك الأشخاص الذين يؤدون مراجعة رقابة الجودة في فحص العمليات.

2 –تقييم وتوصيل ومعالجة القصور المحددة، وينبغي على مكتب المراجعة أن يقيّم تأثير حالات القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة عملية المراقبة.

3 –الشكاوى والإدعاءات، وهذه السياسات وإجراءات تزود مكتب المراجعة بتأكيد معقول على أنه يتعامل بالشكل الملائم مع كل الشكاوى والإدعاءات بأن العمل المؤدى من قبل المكتب لا يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، والإدعاءات بعدم الإمتثال لنظام رقابة الجودة في المكتب.

---

(1) - الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، مرجع سبق ذكره**، ص 46.

(2) – أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 418.

- أما فيما يخص توثيق نظام رقابة الجودة ينبغي على مكتب المراجعة وضع:[1]

- سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلا على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديه.
- سياسات وإجراءات تقتضي بالإحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكتفي للسماح لأولئك الذين يؤدون إجراءات المراقبة بتقييم إمتثال المكتب لنظام رقابة الجودة، أو الإحتفاظ بها لفترة أطول إذا اقتضى ذلك قانون أو نظام معين.
- سياسات وإجراءات تقتضي توثيق الشكاوى الإدعاءات وإجراءات الإستجابة لها.

[1] - أحمد حلمي جمعة،**مرجع سبق ذكره**، ص ص 137 136..

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية من المقومات الأساسية التي يجب الإهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، وكذلك تحديد مقياس محدد لقياسها، وهذا لأهمية القوائم المالية للمستخدمين لها لإتخاذ القرارات بواسطتها.

وسنعرض في هذا المبحث العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية مبوبة في ثلاث مطالب، حيث يتناول المطلب الأول العوامل المتعلقة بالمكتب، والمطلب الثاني العوامل المتعلقة بفريق العمل (مراجع الحسابات)، أما المطلب الثالث يتناول العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بالمكتب

هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بالمكتب نوضح أهمها في كما يلي:

1 -سمعة المكتب

يقصد بسمعة المكتب (الشهرة) تداول إسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة.

كما أنه هناك علاقة تبادلية بين كل من جودة المراجعة وحسن سمعة المكتب، فجودة أداء المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والمحافظة على حسن سمعته تقود إلى جودة الأداء.[1]

ويتحمل المراجعون جزءاً من المسؤولية بإتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والإلتزام بآداب وسلوك المهنة، مما يؤدي إلى إهتزاز صورة مراجع الحسابات وإنتشار سمعة سيئة عن المكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات.

وينعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية، أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقد هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألا وهي جودتها.[2]

2 -حجم المكتب

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة. فقد توصلت الباحثة (D.eanglo) في دراسة أجرتها إلى أن زيادة إحتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنتاً بقيام مكاتب مراجعة أخرى أقل حجماً، وقد بررت الدراسة تلك بأن المكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك إمكانية تقنية كبيرة ولها القدرة على إجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من المكاتب المراجعة أقل حجماً، مما ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة المنجزة بواسطة المكاتب الكبيرة.[3]

---

(1) - سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2012، ص 46.

(2) - محمد علي جبران، **مرجع سبق ذكره**، ص 3.

(3)- Linda Elizabeth DeAngelo,Auteur,Op,Cit , p 187.

وعرّف حجم المكتب بأنه عبارة عن عدد الأعضاء المهنيين بالمكتب،وحجم العملاء بالمكتب، وعدد العملاء المرتبطة بصناعة معينة بالإضافة إلى مقدار الأتعاب التي يتحصل عليها المكتب.

وأشارت دراسات أخرى إلى أن رجال البنوك والمصارف ومنشآت الإكتتاب في الأوراق المالية عادة ما يقومون بإستخدام مكاتب المراجعة الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك لضمان الجودة المرتفعة لآداء خدمات المراجعة.[1]

3 -الإلتزام بمعايير المراجعة

يقصد بالإلتزام بمعايير المراجعة بأن أعضاء فريق العمل قد حصلوا على لقب محاسب قانوني، كما أن المكتب المراجعة لا يقوم بتادية خدمات الإستشارية الإدارية لعميل المراجعة، إضافة الى ذلك التأهيل العملي لكافة المراجعين الرئيسيين ووجود برامج تعليمية وتدريبية مستمرة لأفراد فريق العمل.

وقد أوضحت دراسة التي قام بها (أمين السيد أحمد لطفي) بأن مستخدمي القوائم المالية يرو أن عامل إلتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة أكثر تأثيراً على جودة عملية المراجعة للقوائم المالية مقارنة بما يعتقده معدوا القوائم المالية، بإعتبار أن قيمة عملية المراجعة بالنسبة لوجهة نظر المستخدمين تعتمد بشكل كبير على كفاءة وإستقلال المراجعين بالإضافة إلى العناية الواجبة المطلوبة منهم. [2]

4 -قيود الوقت

تعد قيود الوقت من المؤثرات على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، حيث أن أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجعي الحسابات بمؤسسات المراجعة هي قيود ضرورة الإنتهاء من أعمال المراجعة في توقيت محدد، ولا شك أن هذه القيود تؤثر على أداء المراجع والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة المراجعة. كما أن قيود الوقت تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على الإنهاء المبكر غير الكفء لإجراءات المراجعة.[3]

5 -تخصيص الأفراد على المهام

يتكون أي مكتب مراجعة من فئتين من المراجعين:

- الفئة الأولى المراجعين المؤهلين والحاصلين على ترخيص بمزاولة المهنة.
- الفئة الثاني وهم المراجعين تحت التمرين.

وتتم المراجعة من كلا الفئتين، ونظراً لكبر الإختلافات بين الفئتين من ناحية المعرفة والخبرة، فأنه من الصعب تخصيص المراجعين على المهام بصورة عشوائية، لأن كل مهمة تحتاج إلى مراجعين ذو مستوى معين من التأهيل والخبرة.

---

(1) - أمين السيد أحمد لطفي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 424.
(2) - أمين السيد أحمد لطفي، **نفس المرجع** ، ص 454.
(3) - أحمد نور محمد وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

ونظراً للأهمية الكبيرة لهذا العامل وتأثيره الكبير على جودة المراجعة فقد أكدت عليه المنظمات المهنية وإعتبرته أحد عناصر المهمة في جودة المراجعة. كما تناولت العديد من الدراسات منها دراســة (Blocher)&(Summer) أثر تخصيص الأفراد على المهام، وتوصلت إلى أنه يعتبر أحد العوامل المؤثرة عليها، وأن هناك علاقة إيجابية بينه وبين جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.[1]

6 -أتعاب المراجعة

تعرف أتعاب المراجع بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة الحسابات مؤسسة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين مؤسسة محل الفحص وبين المراجع وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين.

تختلف الأتعاب التي يتقاضاها المراجع وفقاً للشكل الذي تأخذه كما يلي:[2]

أ -الأتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل، كما يجب ان يكون مناسباً مع المهمة المطلوبة من المراجع.

ب -الأتعاب المتغيرة: وهذه الأتعاب تحدد من قبل المراجع وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية المراجعة والجهد الذي سوف يبذله ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية المراجع أو لكل يوم.

ت -الأتعاب الشرطية: تتوقف هذه الأتعاب على النتائج والمنافع التي سوف تعود على العميل من عملية المراجعة.

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة المراجعة، ومنها دراســة (محمد جبران)، حيث وتوصلت تلك الدراسة بأن تخفيض المراجع لأتعابه المهنية من أجل إجتذاب العملاء يؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات، حيث أن ذلك قد يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على جودة المراجعة في سبيل الإحتفاظ بالعميل، وخاصة إذا كان العميل يدفع مبالغ كبيرة وذات أهمية نسبية بالنسبة لإيرادات مكتب المراجعة.[3]

7 -التخصص في مراجعة قطاع معين

يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الإقتصادي مثل البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها.

كما ان أهمية هذا العامل يعود بالمنافع التي يمكن ان تحققها مكاتب المراجعة منها:

- تخفيض تكاليف المراجعة، وذلك من خلال معرفة وخبرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشاكل التي تواجههم.

---

(1) - عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سبق ذكره**، ص 24.
(2) - غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 85.84.
(3) - محمد علي جبران، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

– الفائدة التي تعود إلى كل من العميل والمراجع، فبالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة الى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل، ويحسن من جودة المراجعة.

وتناولت العديد من الدراسات العلاقة بين تخصص مكتب المراجعة في نشاط معين وجودة المراجعة من بينها دراسة (عبد السلام الأهدل) وتوصلت إلى أن التخصص في مراجعة نشاط معين يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة والتخصص في مراجعة نشاط معين.[1]

8 -المنافسة بين المكاتب

تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة، ويعد العمل على توفير المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات ممارسي المهنة، وأن انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة الأتعاب تعتبر من التحديات التي تواجهها المحاسبة والمراجعة.

وهناك بعض الدراسات أشارت إلى وجود علاقة إيجابية بين المنافسة وجودة المراجعة كدراسة (Cople and Doucet) وتوصلت هذه الدراسة إلى ان المكاتب أصبحت أكثر حاجة لتقديم خدمات ذات جودة عالية أفضل في ظل المنافسة، كما ان الجودة هي المحور الأساسي في الطلب على الخدمة.[2]

9 -هيكلة عملية المراجعة [3]

تعرف هيكلة عملية المراجعة بأنها وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عملية المراجعة. كما ان هناك منافع لهيكلة عملية المراجعة كتخفيض تكلفة عملية المراجعة، وتحسين الأداء المهني من خلال خفض إحتمالات حدوث الأخطاء، وإرتفاع معدلات الأداء نظراً لإنجاز المهام في وقت أقل، وعدم وجود إنحرافات في قرارات المراجعين.

وقد ساعد تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة مكاتب المراجعة في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية في المهنة ككل.

ولا شك أن هيكلة عملية المراجعة يترتب عليها زيادة كفاءة عملية المراجعة وبالتالي زيادة جودة تلك العملية، حيث تسمح عملية الهيكلة لمراجع الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التي تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً فنياً، نتيجة لتنميط العديد من الخطوات الروتينية المتكررة وإستبعاد الخطوات غير الضرورية، ومن ناحية أخرى فإن هيكلة أعمال المراجعة قد تكون له تأثير سلبي على جودة المراجعة في بعض الحالات، وبصفة خاصة في حالة عدم نمطية بيئة المراجعة في المؤسسات محل المراجعة.

---

(1) - عبد السلام سليمان الأهدل،**مرجع سبق ذكره**، ص 16.

(2) - إبراهيم حسين أبو جراد، **علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين** ، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2011 ،ص 27.

(3) - أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

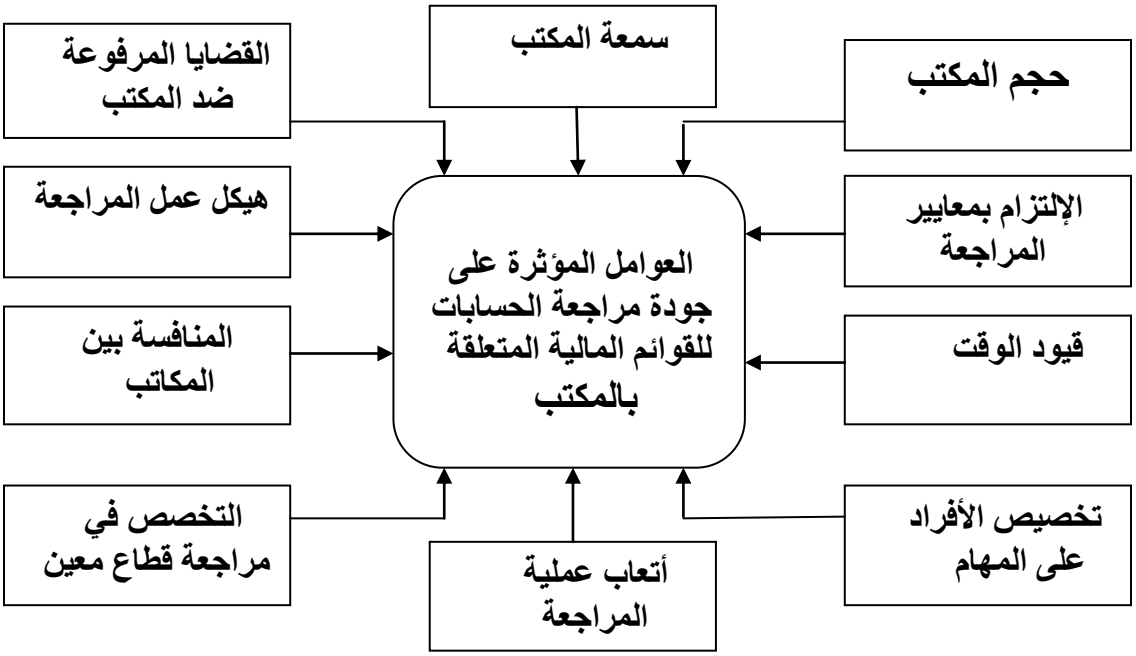
10 – القضايا المرفوعة ضد المكتب

من المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم لا تحتوي على أخطاء جوهرية، ومن ناحية أخرى فإن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد تعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله.[1]

وفسر إتجاه التزايد نحو إجراء الدعاوى القضائية على مكتب المراجعة كإشارة وتحذير إلى أن توقعات مستخدمي القوائم المالية عن جودة المراجعة تذهب إلى لإبعد من مجرد عملية لإبداء الرأي وتمتد نحو توفير ضمان للموقف المالي للمؤسسة.

وأكدت دراسات Palmors & Schipper أن الدعاوى القضائية ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المراجعين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات، وكذلك في التأثير السلبي على سمعة مكتب المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها.[2]

الشكل رقم (05): العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بالمكتب



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المفاهيم والمعلومات السابقة.

(1) - أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سبق ذكره** ،ص 13.
(2) - أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 425.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بفريق العمل

هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بفريق العمل (المراجع) نذكر اهمها فيما يلي:

1 إستقلال المراجع

استقلال مراجع الحسابات الخارجي يمكن أن تكون مصدر الثقة في القوائم المالية للأطراف المستفيدة منها وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية لإستقلالية مراجع الحسابات وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول إستقاليته سواء من حيث تأدية لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية.

وهناك مفهومين للإستقلال المراجع وهي:[1]

- الإستقلال الذهني: ويعني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني المحايد، كما أن الإستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.
- الإستقلال الظاهري: يقصد به أن يكون هناك اعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة.

وهناك عدد من العوامل تؤثر على إستقلالية المراجع منها:

- المنفعة المالية التي يتحصل عليها مراجع الحسابات نظير الخدمات التي يقدمها.
- الخدمات الإستشارية.
- طريقة تعيين المراجع وعزله.
- الفترة الزمنية المستغرقة بعملية المراجعة.

وترى الباحثة (De Angelo) أن إستقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أن المراجع غير المستقل لايمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.[2]

كما يرى (محمد جبران) أيضاً أن استقلالية مراجع الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجعة بصفة عامة.[3]

2 خبرة المراجع

تعرف الخبرة المهنية على أنها محصلة مدة مزاولة المهنة لكل مكتب المراجعة وفريق العمل به، وإلمامه بمعايير المحاسبة وإجراءات المراجعة وكذلك المعرفة التامة بصناعة أو نشاط عميل المراجعة مما يؤدي إلى كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

---

[1] – غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 87.86.

[2]– De Angelo, Auteur,Op,Cit , p 186.

[3] – محمد علي جبران، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

وحسب ما يرى كل من (Bonner and Walker) فإن خبرة المهنية تؤثر بشكل إيجابي على أداء مراجع الحسابات، وكلما زادت عدد سنين الخبرة كلما كان ذلك أفضل ويزيد من مستوى جودة الأداء المهني. كما أن التأهيل العلمي السليم هو أحد مكونات دعائم الخبرة المهنية لمراجع الحسابات.[1]

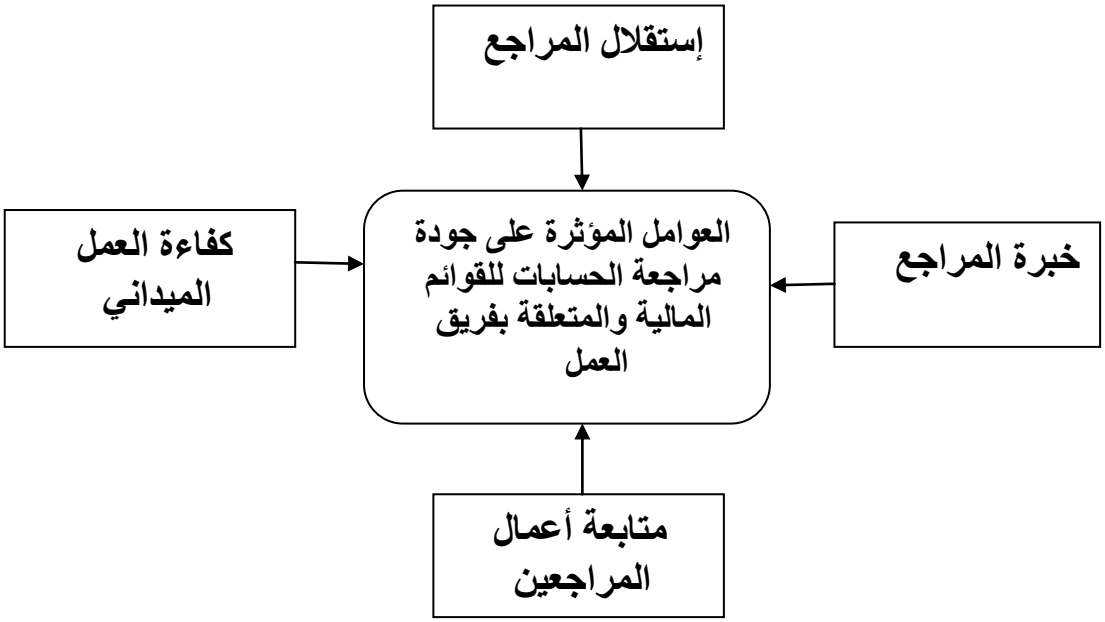
3 متابعة أعمال المراجعين

تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة آداء عملية المراجعة. وفي حقيقة الأمر يعتبر عدم متابعة والإشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية المراجعة، ويحدث ذلك بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة أعمال فريق المراجعة.

4 كفاءة العمل الميداني

تتأثر نتائج المراجعة جوهرياً بكفاءة المراجعين عند أدائهم للعمل الميداني، كما أن كفاءة العمل الميداني ترتبط إرتباطاً وثيقاً ببذل مراجع الحسابات للعناية المهنية الكافية والملائمة وإلتزامه بمعايير الفحص الميداني. كما أن معيار بذل العناية المهنية الملائمة يعني وفاء مراجع الحسابات بمسؤولياته القانونية والمهنية والشخصية، والتي يترتب عليها إكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية. [2]

الشكل رقم (06) :العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بفريق العمل



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المفاهيم والمعلومات السابقة

[1] – سهام أكرم عمر الطويل، **مرجع سبق ذكره**، ص 43.
[2] – أحمد محمد نور وآخرون ، **مرجع سبق ذكره**، ص 35.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بمؤسسة محل المراجعة

هناك عدة عوامل تأثر على مراجعة الحسابات للقوائم المالية تتعلق بالمؤسسة التي هي محل المراجعة نذكر أهمها فيما يلي:

1 حجم المؤسسة محل المراجعة

يوجد في سوق العمل العديد من المؤسسات التي تزاول النشاط الإقتصادي، ويعتبر حجم المؤسسة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المؤسسات الفردية وهي تتميز بأنها ذات حجم صغير، كما ان هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور المؤسسات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وإنفصال ملكيتها.

وتختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعتبر شركات المساهمة هي أكثر الأنواع طلباً على المراجعة، وذلك لإنفصال الملكية وكبر حجم الصراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من الشركات. حيث أنه كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة الحسابات ذات جودة عالية، وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي السليم للمؤسسة.[1]

وأشارت دراسة Donald and Giroux إلى أن كبر حجم المؤسسة وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع لإنتهاك المعايير المهنية وقد يصل مستوى الضغط إلى حد التهديد بتغيير المراجع، وتوصلا أن هناك علاقة سلبية بين جودة المراجعة وكبر حجم العميل وقوته المالية. كما توصل Krishnan and Schauer إلى ان هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم العميل وقوته المالية.

2 هيكل الرقابة الداخلية

تتمثل الرقابة الداخلية في المؤسسة في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات وأصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة وتحقيق كفاءة الإستخدام موارد المؤسسة المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الإلتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة.[2]

كما ان وجود نظام رقابة داخلي ذات جودة يعني تضييق نطاق الفحص وعدم توسيع الإختبارات وبالتالي يؤدي إلى جودة المراجعة وخلوها من الأخطاء أو الغش والتلاعب والعكس، فهيكل نظام

---

(1) – عبد السلام سليمان قاسم الأهدل ، **مرجع سبق ذكره**، ص 34.
(2) – السيد محمد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 86.

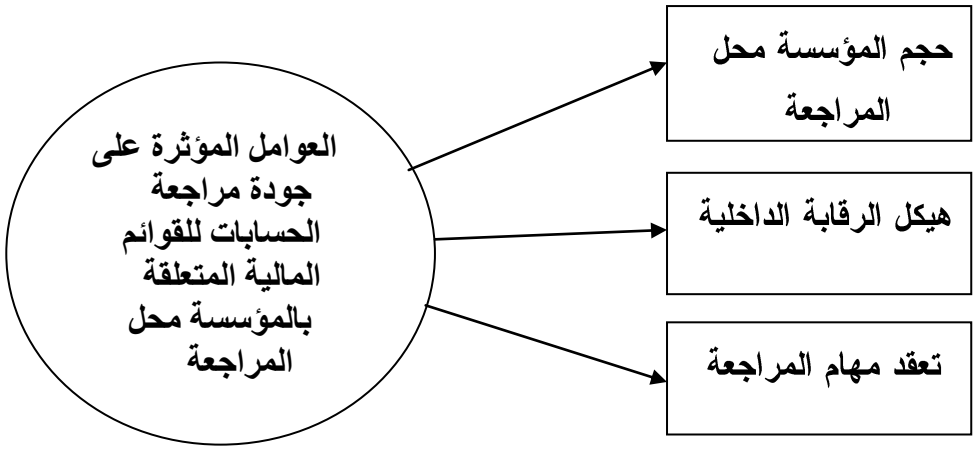
الرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية.[1]

3 تعقد مهام المراجعة

إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسية لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدماً لجمع الأدلة.

فتعقد مهام المراجعة يعد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة فهي تؤثر سلباً عليها، وذلك لأن المهام المعقدة تحتاج إلى مراجعين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب والمعرفة وهؤلاء قد لا يتواجدون لدى كل مكاتب المراجعة.

الشكل رقم (07): العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المفاهيم والمعلومات السابقة

[1] - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، **مرجع سبق ذكره**، ص 172.

خلاصة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم العامة للقوائم المالية من حيث مفهومها والفرضيات الأساسية لها والعوامل المؤثرة عليها، وكذلك أنواعها وخصائصها. كما ناقش هذا الفصل أيضاً جودة المراجعة من حيث الإهتمام الكبير الذي أولاه الباحثون والمهتمون والمنظمات المهنية لجودة المراجعة إلا أنهم لم يتوصلوا إلى مفهوم محدد ودقيق لها.

ونظراً لأن جودة المراجعة ضرورية لضمان وفاء المراجعة بمسئولياتها تجاه جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، فقد تم مناقشة الجوانب التي تزيد من تلك الأهمية والتي تعود إلى كونها تساعد على تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية، كما تم التطرق أيضاً إلى الرقابة على جودة المراجعة وما لها من أهمية في مكتب المراجعة من حيث السياسات والإجراءات التي يضعها هذا الأخير لعناصرها لتسهيل مهمة الرقابة على الجودة داخل المكتب.

كما تم مناقشة العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات والتي أمكن تجميعها في ثلاث مجموعات، العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة، والعوامل المتعلقة بفريق العمل، والعوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة، وتبين من خلال ذلك إلى أن بعض تلك العوامل ذو أثر إيجابي على جودة المراجعة والبعض الآخر ذو اثر سلبي.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل

بعد التطرق للجانب النظري والذي تم التركيز فيه على المفاهيم الأساسية لمراجعة الحسابات وكذلك جودة مراجعة القوائم المالية، بالإضافة إلى العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة مراجعة حسابات هذه الأخيرة، سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي، حيث سيتم تسليط الضوء على الواقع من خلال التركيز على مكتبين للمراجعة في مدينة الوادي بصفتهم مراجعي حسابات لدى الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية الوادي من أجل إجراء مقارنة بينهما وتحديد أهم ونوع تأثير بعض العوامل على جودة المراجعة ، وبذلك فقد تم تدعيم البحث بدراسة حالة للمكتبين عن طريق المقابلة مع مراجع كل مكتب والإستعانة بالتقارير لمحاولة معرفة درجة تأثير كل من العوامل المتعلقة بالمكتب (سمعة، الحجم، أتعاب المراجعة، تخصص الأفراد على المهام، قيود الوقت، المنافسة بين المكاتب، هيكل عمل المراجعة، اللإلتزام بمعايير المراجعة)، وكذا كل من العوامل المتعلقة بالمراجع أو فريق العمل (الإستقلال، الخبرة، كفاءة العمل الميداني، متابعة اعمال المراجعين)، والعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة (حجمها، هيكل نظام الرقابة الداخلية، صعوبات والتعقيدات المصاحبة لمهام المراجعة) على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية للمؤسسة.

وذلك لإعطاء نظرة عامة لمكاتب المراجعة وأهم الخدمات التي تقدمها ألاَ وهي مراجعة الحسابات، وتقييمها من طرف مستخدمي القوائم المالية من حيث مدى جودة هذه الخدمة.

وسيتم التطرق إلى هذا الفصل عبر أربع مباحث:

- التعريف بالمكتبين والمؤسسة محل المراجعة.
- العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الحسابات للقوائم المالية في المكتب الأول.
- العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية في المكتب الثاني.
- مقارنة بين مكتب الأول ومكتب الثاني من حيث تأثير العوامل على جودة المراجعة.

المبحث الأول: تعريف بالمكتبين والمؤسسة محل الدراسة

سنعرض في هذا المبحث التعريف بمكتب الأول وكذلك المكتب الثاني والمهام التي يقوم بها كل مكتب، ومنه التطرق لتعريف الوكالة الولائية للتسيير والتظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي، والتي تمت مراجعتها من طرف المكتبين، وذلك بصدد معرفة أهم العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير على جودة المراجعة للقوائم المالية من طرف المكتبين.

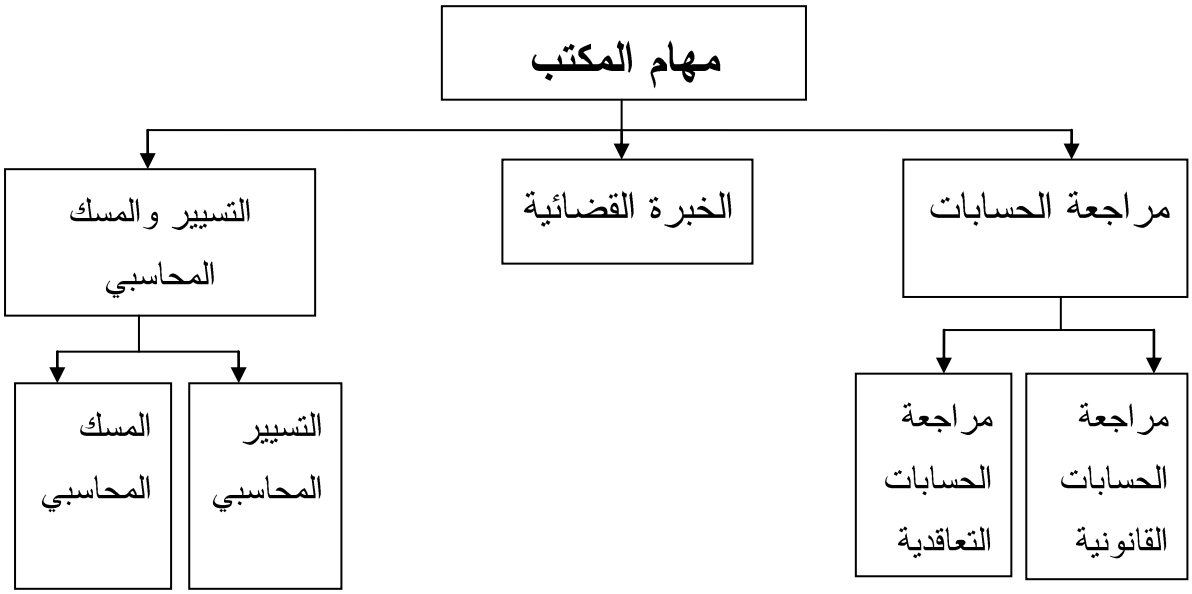
المطلب الأول: التعريف بالمكتب الأول والمهام التي يقوم بها

إن مكتب الأستاذ جوادي توفيق لمحافظة الحسابات والخبرة القضائية والمحاسبية ذو النشاط الخدمي يتوسط مدينة الوادي، ويقع في شارع صالح السوفي (مفترق الطرق طريق تقرت ، حي سيدي عبد الله) بالوادي.

فتح المكتب أبوابه خلال سنة 1995 بعد تحصل الأستاذ توفيق جوادي على إعتماد محافظ حسابات ومحاسب معتمد خلال سنة 1994، وبعد حوالي سنة ونصف ومن خلال العمل الدؤوب إستطاع الأستاذ أن يتحصل على إعتماد كخبير قضائي في المحاسبة المالية من طرف القضاء (مجلس قضاء بسكرة)، وهي الدرجة التي لا يمكن أن تسلم إلا لذوي الخبرة والنزاهة والكفاءة.

وعموما تتمثل المهام التي يقوم بها المكتب فيما يلي:

الشكل رقم (08): المهام التي يقوم بها المكتب الأول



المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف المكتب

1. مراجعة الحسابات

تعتبر أهم وظيفة يقوم بها المكتب وتنقسم إلى نوعين :

أ- مراجعة الحسابات القانونية أي ملزمة بقوة القانون، وهي التي يتم فيها تعيين محافظ حسابات الشركة من طرف الهيئة الوصية (عادة الجمعية العامة العادية).

ب- مراجعة الحسابات التعاقدية، وهي التي يتم فيها تعيين محافظ حسابات عن طريق الإختيار المباشر وتتم هذه العملية بالتراضي بين الطرفين .

2. الخبرة القضائية

تتم هذه العملية بعد تعيين من طرف مجلس القضاء أو المحكمة وذلك للفصل في قضية أو نزاع ذو طابع تجاري أو مالي.

3. التسيير والمسك المحاسبي

وتنقسم هذه الوظيفة إلى نوعين لكنهما مرتبطين ببعضهما البعض :

أ- التسيير المحاسبي والجبائي

وهو عبارة عن التسيير العام للمشروع وذلك من خلال المتابعة المستمرة على مدى السنة المالية بكاملها ويتم ذلك عن طريق :

- إعداد الأجور.
- التصريحات الجبائية وشبه الجبائية.
- متابعة السجلات والدفاتر القانونية والنظامية.
- التمثيل أمام إدارتي الضرائب والضمان الإجتماعي.

ب- المسك المحاسبي

إن المسك المحاسبي يتمثل في الأساس في إعداد الميزانية الختامية للمؤسسة وإيداعها في آجالها لدى مصلحة الضرائب، ويتم إعدادها وفقاً للمعلومات والوثائق المحاسبية المقدمة من طرف الزبون وتكون مرتبطة كلياً بعملية التسيير المحاسبي.

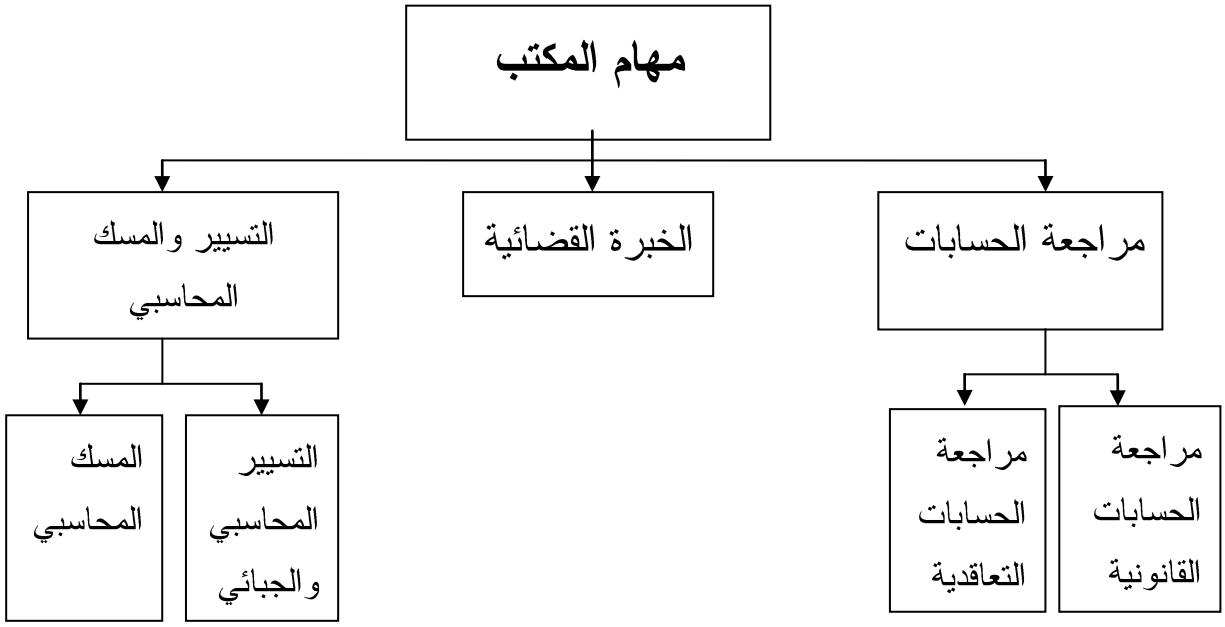
المطلب الثاني: التعريف بالمكتب الثاني والمهام التي يقوم بها

إن مكتب الأستاذ سالمي محمد الدينوري لمحافظة الحسابات والخبرة القضائية والمحاسبية ذو النشاط الخدمي يتوسط مدينة الوادي، ويقع في شارع السعيد عبد الحي بحي المصاعبة.

فتح المكتب أبوابه خلال سنة 2006 بعد تحصل الأستاذ سالمي محمد الدينوري على إعتماد محافظ حسابات ومحاسب معتمد خلال سنة 2005، وبعد حوالي سنة ونصف ومن خلال العمل الدؤوب إستطاع الأستاذ أن يتحصل على إعتماد كخبير قضائي في المحاسبة المالية من طرف القضاء (مجلس قضاء بسكرة)، وهي الدرجة التي لا يمكن أن تسلم إلا لذوي الخبرة والنزاهة والكفاءة.

وعموما تتمثل المهام التي يقوم بها المكتب فيما يلي:

الشكل رقم (09): المهام التي يقوم بها المكتب الثاني



المصدر: من إعداد الطالب بناءاً المعلومات المقدمة من طرف المكتب

1. مراجعة الحسابات

تعتبر أهم وظيفة يقوم بها المكتب وتنقسم إلى نوعين :

أ- مراجعة الحسابات القانونية أي ملزمة بقوة القانون، وهي التي يتم فيها تعيين محافظ حسابات الشركة من طرف الهيئة الوصية (عادة الجمعية العامة العادية).

ب- مراجعة الحسابات التعاقدية، وهي التي يتم فيها تعيين محافظ حسابات عن طريق الإختيار المباشر وتتم هذه العملية بالتراضي بين الطرفين .

2. الخبرة القضائية

تتم هذه العملية بعد تعيين من طرف مجلس القضاء أو المحكمة وذلك للفصل في قضية أو نزاع ذو طابع تجاري أو مالي.

2. التسيير والمسك المحاسبي والجبائي

وتنقسم هذه الوظيفة إلى نوعين لكنهما مرتبطين ببعضهما البعض :

أ- التسيير المحاسبي والجبائي

وهو عبارة عن التسيير العام للمشروع وذلك من خلال المتابعة المستمرة على مدى السنة المالية بكاملها ويتم ذلك عن طريق :

- إعداد الأجور.
- التصريحات الجبائية وشبه الجبائية.
- متابعة السجلات والدفاتر القانونية والنظامية.
- التمثيل أمام إدارتي الضرائب والضمان الإجتماعي.

ب- المسك المحاسبي

إن المسك المحاسبي يتمثل في الأساس في إعداد الميزانية الختامية للمؤسسة وإيداعها في آجالها لدى مصلحة الضرائب، ويتم إعدادها وفقاً للمعلومات والوثائق المحاسبية المقدمة من طرف الزبون وتكون مرتبطة كلياً بعملية التسيير المحاسبي.

المطلب الثالث : التعريف بالمؤسسة محل المراجعة

أولاً : تأسيس الوكالة العقارية .

بعدما حولت الوكالات العقارية المحدثة وهذا طبقا للمرسوم رقم 86 – 04 المؤرخ في 7 يناير سنة 1986 إلى وكالة محلية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضاريين وذلك تطبيقـــا لأحكام المادة 73 من القانون رقم 90 – 25 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990 و المتضمن التوجيه العقاري حيث يشمل المهمة العامة للوكالة في حيازة جميع العقارات أو الحقوق العقارية المخصصة للتعمير، لحساب الجماعة المحلية وتقوم بنقل ملكية هذه العقارات أو الحقوق العقارية وتنفذ علاوة على ذلك العمليات المتعلقة بالتنظيم العقاري طبقا للتنظيم الجاري به العمل. يدير هذه الوكالة مجلس الإدارة ويسيرها مدير حيث يحتوي مجلس الإدارة على 7 أعضاء منتخبة، ويعين رئيس مجلس الإدارة مدير الوكالة بناءاً على اقتراح من مجلس الإدارة .

وتزود هذه الوكالة برأس مال أصلي يحدد مبلغه بموجب مداولة الهيئة المنتخبة في الجماعة المحلية المعنية، يصادق عليها طبقا للتنظيم الجاري به العمل .

ولقد جاء المرسوم التنفيذي رقم 03 – 408 مؤرخ في 10 رمضان عام 1424 الموافق لـــ 5 نوفمبر سنة 2003 و المعدل و المتمم لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 90 – 405 المؤرخ في 5 جمادى الثانية عام 1421 الموافق لـــ 22 ديسمبر سنة 1990 الذي يحدد قواعد أحداث وكالات محلية والتنظيم العقاريين الحضريين وتنظيم ذلك يتعين على المجالس الشعبية الولائية إنشاء مؤسسة تكلف بتسيير السندات العقارية الحضرية للجماعات المحلية، كما يمكن إنشاء فروع للوكالة على مستوى البلديات أو الدوائر في داخل الولاية نفسها .

ثانياً : الموقع الجغرافي .

تقع الوكالة الولائية للتسيير و التنظيم العقاريين الحضريين لولاية الوادي

A.G.R.F.U.W. EL oued

في حي 17 أكتوبر بلدية الوادي ولاية الوادي .

ثالثاً : الأنشطة الممارسة في الوكالة العقارية .

1 : وكالة عقارية .

- كل النشاطات المتعلقة بالدراسات و أشغال تهيئة المناطق السكانية والمناطق الصناعية، المناطق الخاصة، بالمناطق مع توجيهات و تعليمات مخططات العمران .
- توزيع الأراضي على المتعاملين العموميين أو الخواص التي تم التنازل لهم عنها بعد إتمام الإجراءات السابقة لهذا التنازل .

- مساعدة السلطات المحلية والمصالح المعنية في مراقبة تنفيذ توجيهات مخطط التهيئة من طرف المتعاملين و البنائين المتواجدين في مناطق التهيئة التي تتكفل بها الوكالة .

2 : مؤسسة الترقية العقارية .

- مجموعة العمليات الخاصة بانجاز أو تجديد الأملاك العقارية الموجهة للـــبيع، الإيجار أو تلبية الاحتياجات الخاصة .
- كل نشاطات اقتناء وتهيئة المواقع العقارية بغرض بيعها وتأجيرها .
- كل نشاطات الواسطة في ميدان العقارات ولا سيما بيع أو تأجير الأملاك العقارية .

3 : مؤسسة أشغال الطرقات والمطارات .

- بناء الطرقات – الشوارع وما يشابهها – مدارج المطارات – جسور – ومنشـــآت متشابهة .

4 : مؤسسة الحفر والأشغال الريفية .

- الحفر الريفي – حفر آبار المياه – قنوات الريّ – أشغال ريفية أخرى .

5 : مؤسسة الأشغال العمومية و الأشغال البحرية الكبرى .

- انجاز المنشات الفنية، سدود، موانئ، حفر الأنفاق، جسور .
- انجاز أشغال التهيئة الحضرية الكبرى .
- الجرف، تجهيزات الموانئ، والمنشات التهيئة .

6 : كراء معدات وأدوات للبناء والأشغال العمومية .

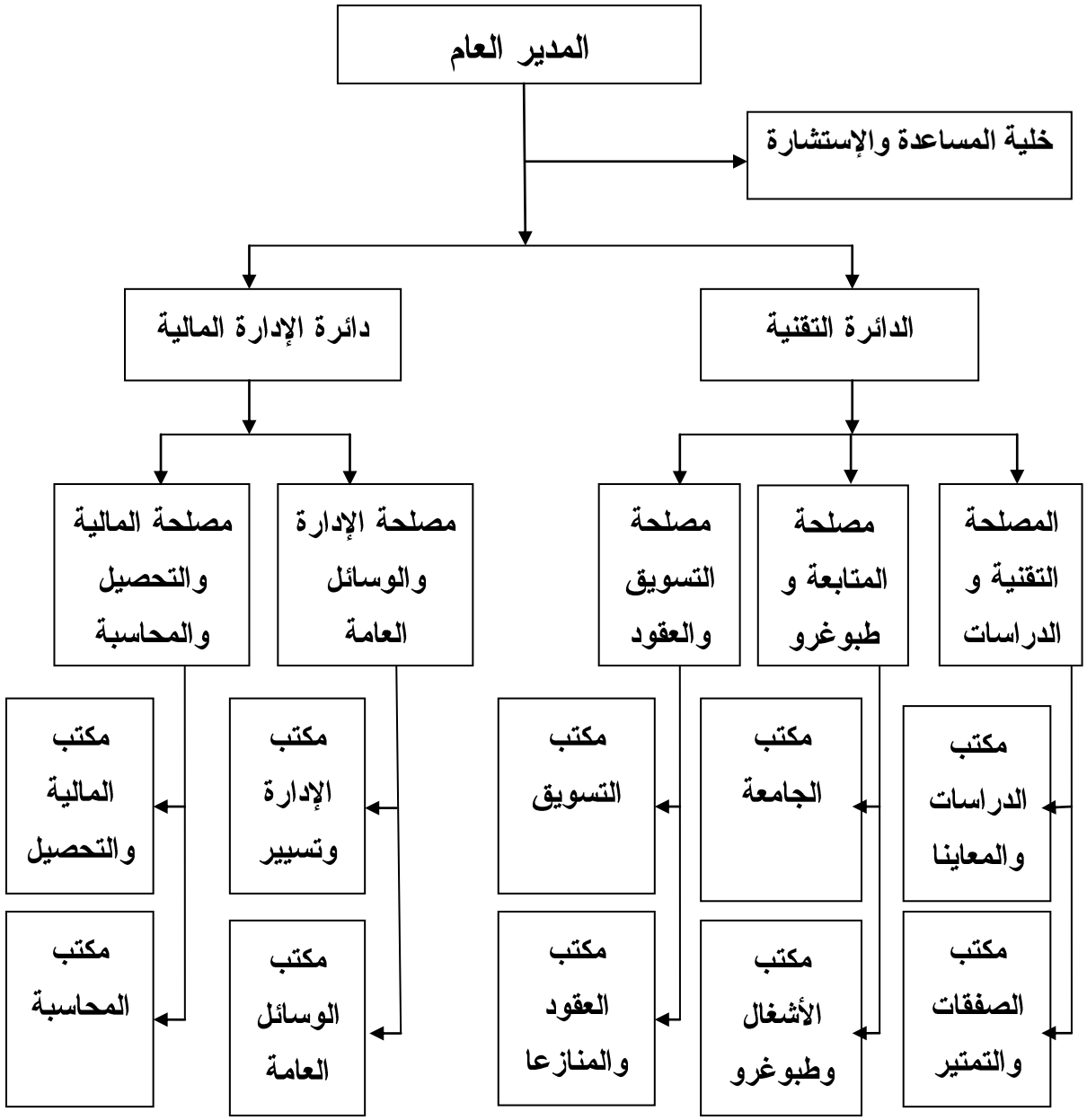
كراء الرافعات والجارفات، الخلاطات وتجهيزات ومعدات أخرى خاصة الأشغال العمومية، كراء الشاحنات و المقطورات .

7 : مكتب المساحين والمتارين .

- كل أشغال الرفع البيوغرافي وفصل حدود الملكيات، التسيير ومراقبة المنشآت المختلفة...الخ .

رابعاً : التنظيم الهيكلي والمهام .

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

أولاً : المدير العام ومهامه .

- ينشط ويدير وينسق جميع هيئات الوكالة حرصا باستمرار على بلوغ الفعالية المرجوة .
- يحدد الأهداف القريبة والمتوسطة والبعيدة المدى للوكالة يخضعها لموافقة المجلس الذي يضمن متابعها .
- يتصور ويقترح ويضع التنظيم الرشيد والمناسب لسير الوكالة .
- يختار ويعين مساعديه المباشرين ويفوضهم الصلاحيات الضرورية لممارسة مهامهم .
- يعد حوصلة الحسابات الختامية و برامج الاستثمار وتقديرات الميزانية ويقترح التوصيات المناسبة لها .

ثانياً : خلية الاستشارة والمساعدة ومهامها .

- مساعدة المدير العام في معالجة ملفات التسيير.
- التنظيم والتنسيق بين هياكل الوكالة .
- تنشط وتعدل جداول أعمال الوكالة .
- مناقشة جميع الدراسات التنظيمية لمختلف نشطات الوكالة .
- تعد التحقيقات الخاصة بطلب من المدير .
- الاستشارات القانونية .
- الرد على كل الاستشارات الخارجية في مجالات الدراسات والتحقيقات والمعلومات الإحصائية المرتبطة بنشاط الوكالة .

رابعاً : الدائرة التقنية ومهامها .

- ينفذ برنامج الوكالة في مجال الدراسات و الانجاز.
- تحضير وتنفيذ مشاريع الدراسات البناء و إعادة التأهيل .
- ترقية وتطوير كل الدراسات أو الأبحاث الهندسية مع مكاتب الدراسات و المصالح التقنية المؤهلة.
- الربط وحسن تنفيذ برامج الوكالة .
- إنشاء وتطوير تحاليل التقنية والإدارة و المالية لكل المشاريع .
- مراقبة ومتابعة كل المشاريع .

وتحتوي على ثلاث مصالح :

1/ المصلحة التقنية و الدراسات : وتحتوي على مكتبين هما :

أ -مكتب الدراسات والمعاينات.

ب مكتب الصفقات و التمتير.

2/ مصلحة المتابعة والأشغال الطبوغرافية : وتحتوي على مكتبين :

أ. مكتب الجامعة.

ب. مكتب الأشغال الطبوغرافية .

3/ مصلحة التسويق والعقود و المنازعات :وتحتوي على مكتبين :

أ –مكتب التسويق

ب مكتب العقود و المنازعات

خامساً: دائرة الإدارة المالية :

رئيس دائرة الإدارة و المالية له المهام التالية :

- التسيير المحاسبي للوكالة .
- العمل على تطبيق كل بنود الاتفاقية و النظام الداخلي للوكالة .
- تجميع المعلومات الضرورية المتعلقة بأشغال الميزانية وضمان تطبيقها .
- إعداد الميزانية الدورية للوكالة .
- ينشط عملية تكوين المستخدمين .
- يشرف على تطبيق واحترام الشروط الصحية و الأمنية على مستوى الوكالة وتحتوي على مصلحتين هما :

1. **مصلحة الإدارة والوسائل العامة:** وتحتوي على مكتبين هما :

أ. مكتب الإدارة وتسيير المستخدمين.

ب. مكتب الوسائل العامة.

2. **مصلحة المالية والتحصيل والمحاسبة:** وتحتوي على مكتبين هما:

أ. مكتب المالية والتحصيل.

ب. مكتب المحاسبة.

المبحث الثاني: تحليل العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية في المكتب الأول

تمت دراسة المكتب بغية تحديد أهم العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، والمتعلقة بهذا المكتب وذلك عند مراجعتهم للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية الوادي، حيث تم إجراء مقابلة شخصية في المكتب وطرح عدة أسئلة، ومن حيث الإجابة عليها من طرف مراجع المكتب تم إستنتاج عدة عوامل يمكن أن تؤثر بالإيجاب أو السلب على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، وحاولنا تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى هذه العوامل مبوبة في ثلاث مطالب.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمكتب

من خلال المقابلة التي أجريناها مع المكتب ومن خلال الأجوبة على الأسئلة المطروحة الخاصة ببعض العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية والتي تتعلق بالمكتب، حدد هذه العوامل كالتالي:

1- سمعة المكتب

من خلال دراستنا للمكتب فيما يخص هذا العامل ومن خلال المقابلة تبين لنا أن المكتب يملك سمعة وشهرة جيدة، وذلك :[1]

- لقدم نشأة المكتب وذلك في سنة 1995.
- تقديمه للخدمات ذات جودة جيدة.
- التعامل الحسن مع العملاء.
- تقديم المكتب بعض الخدمات الإستشارية للعميل.
- عدم تعرضه للدعاوى القضائية من قبل العملاء .

كل هذه العوامل جعلت إسم المكتب يتداول بين العامة بسمعة حسنة، مما يدل على أن السمعة والشهرة الجيدة تؤثر بالإيجاب على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية وتزيد من تحسينها.

2- حجم المكتب

بخصوص دراستنا لهذا العامل تم التوصل إلى أن المكتب ذو حجم كبير من حيث عدد الأعوان كما هو موضح في الجدول التالي:[2]

[1]- بناءاً عن المقابلة في يوم 2013/05/16.
[2] – بناءاً على المقابلة يوم 2013/05/16.

جدول رقم (01): توزيع أعوان المكتب الأول حسب المهمة والدرجة العلمية والخبرة

الأعوان	مهمة العون	الدرجة العلمية	عدد مرات الخضوع للتدريب	عدد سنوات الخبرة
العون الأول	مراجع	ليسانس	3 مرات	11 سنة
العون الثاني	مراجع	ليسانس	3 مرات	10 سنوات
العون الثالث	محاسب	ليسانس	3 مرات	7 سنوات
العون الرابع	محاسب	ليسانس	3 مرات	5 سنوات

المصدر: من إعداد الطالب وفق للمعلومات المقدمة من طرف المكتب .

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا المكتب متكون من أربعة أعوان، كما أن العون الأول بمهمة مراجع يتصدر القائمة من خلال سنوات الخبرة بعدد 11 سنة خبرة، يليه بعد ذلك العون الثاني بمهمة مراجع كذلك بعدد 10 سنوات خبرة، ومن ثم العون الثالث والرابع بمهمة محاسب لكل منها بعدد 7 و5 سنوات خبرة على التوالي.

أما فيما يخص الدرجة العلمية فهي درجة ليسانس لكل عون وعدد مرات الخضوع للتدريب 3 مرات من نصيب كل عون كذلك.

كل هذا يدل على ان المكتب ذو حجم نشاط كبير، مما كان له تأثير إيجابي وفعَال على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، ودليل ذلك أنه مرات عديدة تم فيها إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يدل أيضاً على أنه كلما كان حجم مكتب كبير من حيث النشاط كلما زاد فيها إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وكذلك فكبر حجم المكتب من حيث عدد الأعوان المتخصصين ذوي الخبرة والمؤهلين علمياً، وزيادة إيرادات المكتب بسبب كثرة العملاء كل ذلك يساهم في تحسين جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

3- أتعاب المراجعة

عن طريق المقابلة في المكتب، ومن خلال الإجابات على الأسئلة المطروحة، تبين لنا أن المكتب لم يقم بتخفيض أتعاب المراجعة من قبل، وتم إستنتاج كذلك من خلال المقابلة أن إنخفاظ هذه الأخيرة يؤثر سلباً على جودة المراجعة التي يقدمها المكتب وذلك بعدما أصبحت الأتعاب تحدد عن طريق التعاقد بين الطرفين عوضاً على السلم كما كانت سابقاً، كما أن جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية تتطلب أن لا تكون الأتعاب زهيدة بحيث تؤثر سلباً عليها، كما أنها لا يمكن تركها للتقدير الشخصي

والمساومات، بل يجب أن تكون الأتعاب مقدرة بناءاً على الجهد المخطط له وذلك لدعم إستقلالية المراجع ومن ثم تحسين وزيادة جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

4- تخصيص الأفراد على المهام

فيما يخص هذا العامل، تبين لنا أن المكتب يتكون من فئتين:[1]

- الفئة الأولى: وتضم إثنان من المراجعين الذين لهم ترخيص بمزاولة المهنة.
- الفئة الثانية: وتضم إثنان من المحاسبين.

تبين و من خلال الأجوبة على الأسئلة المطروحة أنه يتم تخصيص الأفراد على المهام وفق متطلبات المكتب أي أنه ليس هناك أفراد متخصصين في مراجعة جانب أو نشاط معين، مما يدل على انه يتم إختيار المراجع لتنفيذه لعملية المراجعة بصورة عشوائية، وهذا قد يؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية أحياناً، لأن كل عملية مراجعة تحتاج إلى مراجعين ذوي مستوى معين من التأهيل والخبرة، من أجل تحسين وزيادة جودتها.

5- قيود الوقت

فيما يخص هذا العامل وتأثيره على جودة المراجعة، تبين لنا أن قيود الوقت لا يلائم عملية المراجعة أحياناً، وذلك لأن المدة اللازمة والمناسبة لإنجاز مهمة المراجعة بما يتلائم مع طبيعتها يكون وفقاً لحجم وأهمية المؤسسة، كما أن قيود الوقت تؤثر على اداء المراجع والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة المراجعة، مما يدل على أن قيود الوقت تؤدي إلى التأثير السلبي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية وذلك حرصاً من الإنهاء المبكر غير الكفء لإجراءات المراجعة.

6- المنافسة بين المكاتب

بناءاً على أجوبة الأسئلة المطروحة الخاصة بهذا العامل وتأثيره على جودة المراجعة من طرف مراجع المكتب، تبين لنا أن درجة المنافسة للمكتب مع المكاتب المراجعة الأخرى لا يمكن قياسها، كما إتضح لنا كذلك أن هناك مكاتب أخرى تقوم بتخفيض اتعاب المراجعة من أجل كسب عملاء اكثر ومنه نستنتج أن المكتب يواجه منافسة سعرية من طرف المكاتب الأخرى، مما يدل على ان زيادة حدة المنافسة بين المكاتب تؤثر سلباً على على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية خاصة إذا كانت هذه المنافسة سعرية وليست على صعيد الجودة.

[1] بناءاً على المعلومات عن طريق المقابلة يوم 2013/05/16.

7- هيكل عملية المراجعة

عن طريق المقابلة مع المراجع تبين لنا أن عملية المراجعة داخل المكتب تتم عن طريق سياسات وإجراءات وبرنامج مراجعة يساعد العاملين بتنفيذ عمليات هذه الأخيرة، كما أن رغبة المكتب في هيكلة عملية المراجعة هو من أجل تخفيض تكلفتها، وكذلك تحسين الآداء المهني من خلال خفض إحتمالات حدوث الأخطاء ومن ثم زيادة ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية. كما تبين لنا أيضاً بأن ظروف الإتصال داخل المكتب تكون وفق نظام إتصال فعَال.

وكل ذلك يدل على أن هيكل عملية المراجعة داخل المكتب يكون له أثر إيجابي في جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

8- الإلتزام بمعايير المراجعة

إعتماداً على نتائج المقابلة مع مراجع المكتب، تبين لنا أن المكتب يلتزم بمعايير المراجعة، ودليل ذلك حصول بعض فريق العمل على إعتماد ممارسة المهنة أي مهنة المراجعة وكذلك التأهيل العلمي لكافة المراجعيين الرئيسيين، كما أن هناك برامج تعليمية وتدريبية مستمرة يقوم بها المكتب لأفراد فريق العمل، والتخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف على المساعدين، مما يدل ذلك أن هذا العامل كان له تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، وهذا ما يروه مستخدمي القوائم المالية كذلك.

المطلب الثاني: تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخاصة بالمراجع

من خلال نتائج المقابلة التي أجريناها في المكتب مع المراجع إستطعنا أن نحدد بعض العوامل المتعلقة بالمراجع المكلف بمراجعة المؤسسة، والتي يمكن يكون لها تأثير إيجابي أو سلبي في نفس الوقت على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، وحددت هذه العوامل كالتالي:

1- إستقلال المراجع

تمكنا من إستنتاج أن طبيعة العلاقة كانت عادية بين المراجع وبين إدارة المؤسسة كما انه لم يواجه أي ضغوط في إبداء رأيه على القوائم المالية، وهذا يدل على أن المراجع كان له إستقلال ظاهري اي عدم وجود سيطرة من قبل إدارة المؤسسة عليه ولم يكن هناك إرتباط لمصالحه مع إدارتها أيضاً، كما تبين لنا أن المراجع كان أميناً ونزيهـــــــــــاً ويلتزم الصدق في شهادته ودليل ذلك أنه إستطاع أكثر من مرة في إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية وقام بالإفصاح عليها في تقريره، وهذا يدل كذلك على أن للمراجع إستقلال ذهني أيضاً أي أنه متجرد من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه المحايد.

كل هذا يدل على أن إستقلال المراجع سواء ذهني كان أو ظاهري له تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

2- خبرة المراجع

بعد المقابلة مع المراجع المكلف بمراجعة المؤسسة تبين لنا بأنه يملك خبرة، كما أنه قام بمراجعة المؤسسة مرات عديدة (6 مرات) أي ما يعادل عهدتين وذلك طبقاً لما نص عليه المشرع الجزائري، أما فيما يخص معايير المحاسبة إتضح لنا ان المراجع المكلف بمراجعة المؤسسة كان له نصيب بالإلمام بها، كل هذا يدل على أن المراجع لديه معرفة تامة بنشاط المؤسسة وهذا حتماً يؤدي إلى كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، ومن ثم التأثير الإيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

3- كفاءة العمل الميداني

بخصوص كفاءة العمل الميداني إتضح أن هناك عناية مهنية كافية وملائمة، كما يوجد إلتزام بمعايير الفحص الميداني من طرف المراجع، وهذا يعني وفاءه بمسؤولياته القانونية والمهنية الشخصية، وذلك ترتب عليه إستطاعته مرات عديدة بإكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، مما يدل ذلك أن هناك كفاءة للعمل الميداني، وهذا يؤدي حتماً إلى التأثير الإيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

4- متابعة أعمال المراجعين

بناءاً على أجوبة الأسئلة المطروحة بخصوص هذا العامل إتضح أنه تم منع إغفال أي خطوة من خطوات المراجعة المحددة، وذلك عن طريق تحديد إجراءات وتعليمات محددة من طرف المكتب وكذلك متابعة أعمال المساعدين والإشراف عليهم من طرف المراجع، كما أن هذه العملية تتضمن إصدار تعليمات للمساعدين، والتعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، كذلك مراجعة ما تم أداؤه من مهام وحسم أي خلاف في وجهات نظر بين أعضاء الفريق، كل هذا يؤدي حتماً إلى زيادة التأثير الإيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

المطلب الثالث: تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة.

هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، ومن خلال دراستنا للمكتب عن طريق المقابلة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية والمتعلقة بالمؤسسة التي قام بمراجعتها وهي الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي والتي يمكن ان يكون لها تأثير إيجابي أو سلبي على جودة المراجعة، حيث حددت هذه العوامل كالتالي:

1- حجم المؤسسة

تعد المؤسسة ذات حجم كبير من حيث المهام وهذا بعد دراسة الهيكل التنظيمي لها، كما أنها مؤسسة عمومية ملك للدولة، ذات طبيعة نشاط تسيير عقاري ، وللمؤسسة كذلك عدة دوائر ومصالح ولكل دائرة ومصلحة مهام خاصة بها، مما يدل ذلك بأن المؤسسة ذات حجم كبير بشكل عام، إلا أن حجمها

الكبير لم يكن له تأثير سلبي على عملية المراجعة، وهذا يعني ان عامل حجم المؤسسة ليس له تأثير سلبي غالباً على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية الخاصة بها.

2- هيكل نظام الرقابة الداخلية

بخصوص هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتأثيره على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، تبين لنا أنه يوجد تطبيق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا يعني وجود إجراءات مكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، كذلك دقة البيانات والمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة، و تحقيق كفاءة إستخدام موارد المؤسسة المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الإلتزام بسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة.

كما أن وجود نظام رقابة داخلي في المؤسسة يدل على أن المراجع قام بتضييق نطاق الفحص و الإختبارات، وبالتالي يؤدي ذلك إلى التأثير الإيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

3- صعوبات وتعقيدات مهام المراجعة

لم تكن هناك لصعوبات وتعقيدات مذكورة لمهام المراجعة، حسب المعلومات من طرف المراجع، وذلك لتزويده بالمعلومات بشكل جيد من طرف المؤسسة كما أن مبادئ المحاسبة في المؤسسة كانت مطبقة كاملة، إلا في حالات السهو أو النسيان، كما أن المراجعة كانت على مدى السنة في المؤسسة ولم تحتاج إلى مراجعين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب والمعرفة، وللإشارة كذلك فالمؤسسة كانت متواجدة في محيط المنطقة التي يوجد بها المكتب مما سهل ظروف التنقل إليها وزياراتها عدة مرات.

وكل هذه العوامل جعلت مهام مراجعة المؤسسة يسيرة على المراجع ولم تكن هناك تعقيدات وصعوبات تواجهه في مهامه، وذلك له تأثير إيجابي على جودة مراجعة حسابات القوائم المالية للمؤسسة.

المبحث الثالث: تحليل العوامل المؤثرة على جودة مراجعة في المكتب الثاني

تمت دراسة المكتب بغية تحديد أهم العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، والمتعلقة بهذا المكتب وذلك عند مراجعتهم للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية الوادي أيضاً، حيث تم إجراء مقابلة شخصية في المكتب كذلك وطرح عدة أسئلة، ومن حيث الإجابة عليها من طرف مراجع المكتب تم إستنتاج عدة عوامل يمكن أن تؤثر بالإيجاب أو السلب على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، وحاولنا تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى هذه العوامل مبوبة في ثلاث مطالب.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة مراجعة والمتعلقة بالمكتب.

من خلال المقابلة التي أجريناها مع مراجع المكتب ومن خلال الأجوبة على الأسئلة المطروحة الخاصة ببعض العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية والتي تتعلق بالمكتب، حدد هذه العوامل كالتالي:

1- سمعة المكتب

بعد المقابلة تبين لنا أن المكتب يملك سمعة وشهرة جيدة، وذلك نتيجة لبعض العوامل كـ:[1]

- إحترام المواعيد مع العملاء.
- الجدية في العمل.
- تقديمه للخدمات الإستشارية للعملاء.
- جودة عملية المراجعة التي يقوم بها.
- عدم تعرضه للدعاوى القضائية من قبل.

كل هذه العوامل ساهمت في تداول إسم المكتب بين العامة بسمعة حسنة، مما جعل المكتب على حرص دائماً في تقديمه للخدمات ذات جودة ، مما يدل أن عامل السمعة والشهرة الجيدة للمكتب لها تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

[1] – بناءاً على المقابلة يوم 2013/05/20.

2- حجم المكتب

بخصوص دراستنا لهذا العامل تم التوصل إلى أن المكتب ذو حجم كبير حيث عدد العاملين كما هو موضح في الجدول التالي:[1]

جدول رقم (02): توزيع أعوان المكتب الثاني حسب مهامهم والدرجة العلمية والخبرة

الأعوان	مهمة العون	الدرجة العلمية	عدد مرات التدريب	عدد سنوات الخبرة
العون الأول	محافظ حسابات	ليسانس	مرة واحدة	7 سنوات
العون الثاني	محاسب معتمد	ليسانس	لم يخضع للتدريب	5 سنوات
العون الثالث	محاسب	تقني سامي	لم يخضع للتدريب	4 سنوات
العون الرابع	محاسب	تقني سامي	لم يخضع للتدريب	1 سنة
العون الخامس	محاسب دون إعتماد (مساعد)	ليسانس	لم يخضع للتدريب	8 سنوات

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف المكتب

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المكتب متكون من خمسة أعوان، كما أن لكل عون مهمة خاصة به، من خلال دراستنا ومن خلال النتائج الجدول نلاحظ أن المكتب لديه مراجع واحد فقط و متحصل على شهادة ليسانس، كما أن هناك 4 أعوان بمهمة محاسبين منهم محاسب معتمد متحصل على شهادة ليسانس ومحاسبين إثنين بدرجة عليمة تقني سامي ومحاسب مساعد أي دون إعتماد متحصل على شهادة ليسانس كذلك، كما نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد مرات التدريب التي يخضع لها الأعوان معدومة في المكتب إلا مرة واحدة كانت من نصيب المراجع، أما فيما يخص سنوات الخبرة كان العون الخامس أي المحاسب المساعد يملك 8 سنوات خبرة إلا أنه تبين لنا أنه لم يتحصل عليها كلها في
هذا المكتب، كان يمارس مهامه في مكتب آخر من قبل، يليه كذلك المراجع بـــ 7 سنوات، ويليه العون الثاني والثالث والرابع بـــ 5 ،4، 1 سنوات خبرة على التوالي.

كل هذا يدل على ان المكتب ذو حجم كبير من حيث عدد الأعوان، إلا أنه تنقصه تدريبات الأعوان وكذلك عدد سنوات الخبرة لديهم، مما يدل ذلك أن كبر حجم المكتب من حيث عدد الأعوان غير

[1] – بناءاً على المعلومات عن طريق المقابلة يوم 2013/05/20.

المتخصصين وتنقصهم الخبرة و وكذلك التأهيل العلمي، قد يؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

3- أتعاب المراجعة

عادةً المكتب لا يقوم بتخفيض الأتعاب عادةً من أجل كسب عدد كبير من العملاء، وكما ذكرنا سابقاً تم إستنتاج كذلك من خلال المقابلة أن إنخفاظ هذه الأخيرة يؤثر سلباً على جودة المراجعة التي يقدمها المكتب وذلك بعدما أصبحت الأتعاب تحدد عن طريق التعاقد بين الطرفين عوضاً على السلم كما كانت سابقاً، كما أن جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية تتطلب أن لا تكون الأتعاب زهيدة بحيث تؤثر سلباً عليها، كما أنها لا يمكن تركها للتقدير الشخصي والمساومات، بل يجب أن تكون الأتعاب مقدرة بناءاً على الجهد المخطط له وذلك لدعم إستقلالية المراجع ومن ثم تحسين وزيادة جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية .

4- تخصيص الأفراد على المهام

بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف المراجع، تبين لنا أن المكتب يتكون من فئتين:[1]

- الفئة الأولى: تضم مراجع واحد فقط.
- الفئة الثانية: تضم أربعة محاسبين.

فيما يخص هذا العامل، تبين و من خلال الأجوبة على الأسئلة المطروحة أنه يتم تخصيص الأفراد على المهام وفق متطلبات المكتب وحسب طبيعة المراجعة، أي أنه ليس هناك أفراد متخصصين في مراجعة جانب أو نشاط معين، مما يدل على انه يتم إختيار المراجع لتنفيذه لعملية المراجعة بصورة عشوائية، وهذا قد يؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية أحياناً، لأن كل عملية مراجعة تحتاج إلى مراجعين ذوي مستوى معين من التأهيل والخبرة، من أجل تحسين وزيادة جودتها.

5- قيود الوقت

إستناداً إلى دراستنا للمكتب عن طريق مقابلة المراجع فيما يخص هذا العامل وتأثيره على جودة المراجعة، إتضح لنا أن قيود الوقت لها تأثير سلبي على عملية المراجعة وذلك لعدم ملاءمته لها في كل مرة، مع العلم أن المدة اللازمة والمناسبة لإنجاز عملية المراجعة هي 3 أشهر عادةً، إلا أن هذه المدة تكون غير ملائمة حسب حجم وأهمية المؤسسة وكذلك حسب طبيعة عملية المراجعة، ومنه فقيود الوقت تؤثر على اداء المراجع والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة المراجعة، مما يدل على أن هذا العامل يؤدي إلى التأثير السلبي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية وذلك حرصاً من الإنهاء المبكر غير الكفء لإجراءات المراجعة.

[1] – بناءاً على المقابلة يوم 2013/06/20.

6- المنافسة بين المكاتب

إتضح لنا من المقابلة أن درجة المنافسة للمكتب مع المكاتب المراجعة الأخرى منافسة غير شديدة، إلا أنها لاتخلوا من المنافسة السعرية من طرف المكاتب الأخرى، مما يدل على ان زيادة حدة المنافسة بين المكاتب تؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية خاصة إذا كانت هذه المنافسة سعرية وليست على صعيد الجودة.

7- هيكل عملية المراجعة

فيما يخص هذا العامل وتأثيره على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية ، إتضح أن عملية المراجعة داخل المكتب تتم عن طريق دراسة مسحية وكذلك عن طريق خطوات موضوعة سابقاً، أي عن طريق سياسات وإجراءات وبرنامج مراجعة يساعد العاملين بتنفيذ عمليات هذه الأخيرة، كما أن ظروف العمل تتم وفق نظام إتصال فعَال داخل المكتب، فرغبة المكتب في هيكلة عملية المراجعة هو من أجل تخفيض تكلفتها، وكذلك تحسين الآداء المهني من خلال خفض إحتمالات حدوث الأخطاء ومن ثم زيادة ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

وكل ذلك يدل على أن هيكل عملية المراجعة داخل المكتب يكون له أثر إيجابي في جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

8- الإلتزام بمعايير المراجعة

من خلال نتائج المقابلة تبين لنا أن المكتب يلتزم بمعايير المراجعة المهنية، كما أن هناك مراجع واحد فقط لديه إعتماد ممارسة المهنة أي مهنة المراجعة وكذلك التأهيل العلمي للمراجع الرئيسي، إلا أن عدم وجود برامج تعليمية وتدريبية مستمرة لأفراد فريق العمل يُنقص ذلك من الإلتزام بالمعايير المراجعة، مما يدل ذلك أن هذا العامل قد يكون له تأثير سلبي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، وهذا ما يروه مستخدمي القوائم المالية كذلك.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة مراجعة و الخاصة بالمراجع

بعد المقابلة التي أجريناها في المكتب مع المراجع بخصوص بعض العوامل المتعلقة بالمراجع المكلف بمراجعة المؤسسة، والتي يمكن يكون لها تأثير إيجابي أو سلبي في نفس الوقت على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، تم تحديد هذه العوامل كالتالي:[1]

1- إستقلال المراجع

تبين لنا من المقابلة أن طبيعة العلاقة كانت عادية بينه وبين إدارة المؤسسة أي علاقة تعاقدية قانونية، كما انه لم يواجه أي ضغوط في إبداء رأيه على القوائم المالية، وهذا يدل على أن المراجع كان له إستقلال ظاهري اي عدم وجود سيطرة من قبل إدارة المؤسسة عليه ولم يكن هناك إرتباط

[1] بناءاً على المقابلة يوم 2013/05/20.

لمصالحه مع إدارتها أيضاً، كما تبين لنا أيضاً أنه لم تكن هناك أي أخطاء وتحريفات جوهرية في القوائم المالية إلا أنها لم تخلوا من بعض الأخطاء العادية التي لم يكن لها أثر كبير على القوائم المالية ، وهذا يدل كذلك على أن للمراجع إستقلال ذهني أيضاً أي أنه متجرد من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه المحايد.

كل هذا يدل على أن إستقلال المراجع سواء ذهني كان أو ظاهري له تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

2- خبرة المراجع

بناءاً على المعلومات من طرف المراجع ، تبين لنا بأنه يملك خبرة 7 سنوات، إلا أنه قام بمراجعة المؤسسة (الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية الوادي) مرة واحد وهذا يدل على أن المراجع تنقصه المعرفة التامة بنشاط المؤسسة، إلا انها لم تنقص من كفاءة وفعالية التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، أما فيما يخص معايير المحاسبة إتضح لنا ان المراجع المكلف بمراجعة المؤسسة كان له نصيب بالإلمام بها، كل هذا يدل على أن خبرة المراجع كان لها تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

3- كفاءة العمل الميداني

هناك عناية مهنية كافية وملائمة، وهذا إستناداً للأجوبة على الأسئلة المطروحة بخصوص هذا العامل كما أن هناك إلتزام بمعايير الفحص الميداني من طرف المراجع، وهذا يعني وفاءه بمسؤولياته القانونية والمهنية الشخصية، إلا أنه لا توجد أخطاء وتحريفات جوهرية في القوائم المالية أثناء المراجعة، وهذا لا يعني أن هناك نقص في الكفاءة وإنما لعدم وجود هذه الأخطاء والتحريفات، ومنه نستنتج أن هذه العوامل توحي بأن هناك كفاءة للعمل الميداني، وهذا يؤدي حتماً إلى التأثير الإيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

4- متابعة أعمال المراجعين

بعد المقابلة مع المراجع تبين إتضح أنه تم منع إغفال أي خطوة من خطوات المراجعة المحددة، وذلك عن طريق إتباع الحيطة والحذر وكذلك تحديد إجراءات وتعليمات محددة من طرف المكتب ومتابعة أعمال المساعدين والإشراف عليهم من طرف المراجع، كما أن هذه العملية تتضمن إصدار تعليمات للمساعدين، والتعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، كذلك مراجعة ما تم أداؤه من مهام وحسم أي خلاف في وجهات نظر بين أعضاء الفريق، كل هذا يؤدي حتماً إلى زيادة التأثير الإيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة مراجعة و المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة

هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، ومن خلال دراستنا للمكتب عن طريق المقابلة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية والمتعلقة بالمؤسسة التي قام بمراجعتها وهي الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي والتي يمكن ان يكون لها تأثير إيجابي أو سلبي على جودة المراجعة، حيث حددت هذه العوامل كالتالي:

1- حجم المؤسسة

بعد دراستنا للمكتب عن طريق المقابلة مع المراجع من أجل معرفة تأثير هذا العامل على جودة مراجع الحسابات، وكذلك دراستنا لهيكلها التنظيمي إتضح لنا أن المؤسسة ذات نشاط كبير من حيث المهام، كما أن بها عدة مصالح ودوائر ولكل مصلحة ودائرة مهام خاصة بها، للمؤسسة أيضاً عدة فروع تابعة على مستوى تراب الولاية، وهذا يوحي لنا بأن المؤسسة ذات حجم كبير إلا أن حجمها لم يقف عائق أمام المراجع في تأدية مهامه في مراجعة القوائم المالية الخاصة بها ولم يكن له تأثير على عملية المراجعة، ومنه نستنتج أن حجم المؤسسة محل المراجعة ليس له تأثير كبير وسلبي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

2- هيكل نظام الرقابة الداخلية

بخصوص هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة التي قام بمراجعتها وتأثيره على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، تبين لنا أنه هناك تطبيق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا يعني أنه وجود إجراءات مكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، و تحقيق كفاءة إستخدام موارد المؤسسة المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الإلتزام بسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة، كما أن ذلك يزيد بشكل كبير على مصداقية نظام المعلومات المحاسبي وجهد مبذول أقل من طرف المراجع المكلف بعملية المراجعة وتضييق نطاق الفحص والإختبارات، وبالتالي يؤدي ذلك إلى التأثير الإيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

3- الصعوبات و التعقيدات المصاحبة لمهام المراجعة

ليس هناك صعوبات وتعقيدات لمهام المراجعة مذكورة من طرف المراجع ، وذلك لتزويده بالمعلومات بشكل تام من طرف المؤسسة كما أن مبادئ المحاسبة في المؤسسة كانت مطبقة، فالمراجعة كانت مسحية على مدى السنة في المؤسسة ولم تحتاج إلى مراجعين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب والمعرفة، وللإشارة كذلك فالمؤسسة كانت متواجدة في محيط المنطقة التي يوجد بها المكتب مما سهل ظروف التنقل إليها وزياراتها عدة مرات.

وكل هذه العوامل جعلت مهام مراجعة المؤسسة يسيرة على المراجع ولم تكن هناك تعقيدات وصعوبات تواجهه في مهامه، وذلك له تأثير إيجابي على جودة مراجعة حسابات القوائم المالية للمؤسسة.

المبحث الرابع: مقارنة بين المكتبين من حيث تأثير العوامل على جودة المراجعة

من أجل معرفة العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، قمنا سابقاً بدراسة كل مكتب على حدى من حيث تأثير هذه العوامل، ومن أجل معرفة أكثر لهذه العوامل سنقوم بمقارنة النتائج المتوصل إليها من دراسة كل مكتب مع الآخر وذلك لتحديد أهم العوامل المؤثرة إيجاباً أو سلباً على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية والمشتركة بين المكتبين من حيث نوع تأثيرها. حيث قسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب حددت كالتالي:

المطلب الأول: مقارنة نتائج دراسة المكتبين من حيث تأثير العوامل المتعلقة بهما

بعد دراستنا للمكتبين وجدنا ان هناك عوامل مؤثرة إيجاباً وعوامل مؤثرة سلباً على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية والمشتركة بينهما، كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): تصنيف العوامل المؤثرة حسب نوعية أثرها المتعلقة بالمكتبين

ع	إسم العامل	نوع أثر العامل بالنسبة للمكتب الأول	نوع أثر العامل بالنسبة للمكتب الثاني
1	سمعة المكتب	إيجابي	إيجابي
2	حجم المكتب	إيجابي	سلبي
3	أتعاب المراجعة	إيجابي	إيجابي
4	تخصيص الأفراد على المهام	سلبي	سلبي
5	قيود الوقت	سلبي	سلبي
6	المنافسة بين المكاتب :	–	–
	– على صعيد الجودة	إيجابي	إيجابي
	– على صعيد السعر	سلبي	سلبي
7	هيكل عملية المراجعة	إيجابي	إيجابي
8	الإلتزام بمعايير المراجعة	إيجابي	إيجابي

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات السابقة

من خلال بيانات هذا الجدول وبعد دراسة كل مكتب نلاحظ أن هناك عوامل متفق عليها بين مكتبين على أنها تؤثر بالإيجاب على جودة المراجعة، كما أن هناك أيضاً إتفاق في بعض العوامل الأخرى على أنها ذات تأثير سلبي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، وسنقوم بمقارنة كل عامل من حيث نوع تأثيره بالنسبة لكل مكتب على النحو التالي:

1- سمعة المكتب

ومن خلال الجدول السابق إتضح لنا أن كلا المكتبين كانا على إتفاق بأن هذا العامل له أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، ومنه نستنتج أن السمعة الجيدة تجعل المكتبين على حرص من أجل إعطاء مخرجات بعد مراجعة القوائم المالية ذات جودة عالية.

2- حجم المكتب

ومن خلال الجدول السابق إتضح لنا عدم إتفاق المكتبين في نوع أثر هذا العامل، ويرجع ذلك إلى ان المكتب الأول ذو حجم كبير من حيث عدد الأعوان ذوي الخبرة الكبير لدى كل عون، كما ان هناك دورات تدريبية حضي بها كل عون، وهذا طبعاً يكون له أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات.

أما بخصوص مكتب الثاني كان له عدد كبير من الأعوان أيضاً، إلا أن تنقصهم دورات تدريبية، كما أن سنوات الخبرة لكل عون ليست كثيرة وهذا طبعاً يؤدي إلى التأثير السلبي عى جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

ومنه نستنتج أن كبر حجم المكتب من حيث عدد الأعوان فقط ليس قياس لجودة المراجعة فيه، وإنما كبر حجم المكتب من حيث عدد الأعوان المؤهلين والمدربين وذوي الخبرة الكافية هو قياس لجودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

3- أتعاب المراجعة

بناءاً على بيانات الجدول السابق، إتضح لنا أن المكتبين لا يقومان بتخفيض أتعاب المراجعة في كل عملية مراجعة مؤسسة ما، وذلك في إتفاق كل منهما بأن إرتفاع أتعاب المراجعة تساهم في التأثير إيجاباً على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

ومنه نستنتج أن إنخفاض هذه الأخيرة لها تأثير سلبي على جودة المراجعة، كما أن إنخفاضها أيضاً يؤثر على مستوى أداء و إستقلال المراجع مما يقلل من مقدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية ويساهم أيضاً في زيادة إحتمالات فشل عملية المراجعة.

4- تخصيص الأفراد على المهام

بخصوص هذا العامل و نوع تأثيره على جودة المراجعة، وإستناداً لبيانات الجدول السابق إتضح أن المكتبين كانا لا يحضا بأفراد مخصصين لمهام معينة في المكتب وإنما يتم إختيار الأفراد للمهام حسب متطلبات وطبيعة المراجعة، ومن هنا جاء الإتفاق بينهما على أن هذا العامل له تأثير سلبي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية. ومنه نستنتج ان تخصيص الأفراد على المهام داخل المكتب له أهمية كبيرة في زيادة جودة المراجعة.

5- قيود الوقت

يعد عامل قيود الوقت ذو تأثير سلبي لإتفاق المكتبين على ذلك، حيث أن المدة اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة كانت غير ملائمة في غالب الأحيان لكليهما، ومنه نستنتج أن عامل الوقت من العوامل الجوهرية في تأثيرها على جودة المراجعة حيث أن هذا الأخير قد يجعل المراجع في غالب الأحيان ينهي عمله المبكر غير الكفء لإجراءات المراجعة.

6- المنافسة بين المكاتب

من خلال الجدول السابق إتضح لنا أن المنافسة بين المكاتب على صعيد الجودة لها أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية ، أما إذا كانت على صعيد السعر فإن المكتبين إتفقا على انها ذات أثر سلبي على جودة المراجعة، ومنه نستنتج أن المنافسة على صعيد الجودة تكسب المكتب شهرة وسمعة جيدة بين العامة.

7- هيكل عملية المراجعة

بناءاً على بيانات الجدول السابق إتضح أن هيكل عملية المراجعة كان له أثر إيجابي لكلا المكتبين، ومنه نستنتج أن عملية المراجعة المهيكلة داخل المكتب يجعل تنفيذ هذه الأخيرة بطريقة جيدة و إستغلال الوقت و إستبعاد الخطوات غير الضرورية و كذلك زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المهنة ككل.

8- الإلتزام بمعايير المراجعة

تم إتفاق المكتبين لتأثير هذا العامل بالإيجاب على جودة المراجعة، من خلال الجدول السابق إلا أنه و بعد دراسة المكتب الثاني إتضح أن هناك نقص في دورات التدريب للأعوان من طرف المكتب وكذلك الخبرة، ومنه نستنتج أن الإلتزام بمعايير المراجعة كلها من طرف المكتب يجعل مراجعة الحسابات للقوائم المالية ذات جودة عالية.

المطلب الثاني: مقارنة نتائج دراسة المكتبين من حيث تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع

بعد دراستنا للمكتبين بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، كانت النتيجة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (04): تصنيف العوامل حسب نوع أثرها المتعلقة بمراجع كل مكتب

ع	إسم العامل	نوع الأثر بالنسبة للمكتب 1	نوع الأثر بالنسبة للمكتب 2
1	**إستقلال المراجع**	إيجابي	إيجابي
2	**خبرة المراجع**	إيجابي	إيجابي
3	**كفاءة العمل الميداني**	إيجابي	إيجابي
4	**متابعة أعمال المراجعة**	إيجابي	إيجابي

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات السابقة

من خلال بيانات الجدول السابق وبعد الدراسة التي أجريناها لكل مكتب إتضح لنا أن هذه العوامل كان متفق عليها بين المكتبين بأنها ذات تأثير إجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، كما هي موضحة كالتالي:

1- إستقلال المراجع

بعدما إتضح لنا بيانات الجدول السابق أن إستقلال المراجع كان له أثر إيجابي على جودة المراجعة وذلك لإتفاق المكتبين على نوع أثر هذا العامل، ومنه نستنتج أن عدم وجود ضغوط على المراجع أو علاقة مع إدارة المؤسسة لمصالحه الشخصية تجعله مستقل ذهنياً و ظاهرياً ، كل هذا يساعد المراجع على ممارس مهمة المراجعة بشكل جيد وبحيادية تامة مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

2- خبرة المراجع

يستنتج من بيانات الجدول السابق أن المكتب الأول والثاني كان تأثير هذا العامل كما متفق عليه بالإيجاب على جودة مراجعة الحسابات، إلا أن وللإشارة فإن مراجع المكتب الثاني قام بمراجعة المؤسسة محل الدراسة مرة واحدة فقط، وذلك قد يُنقص المراجع من المعرفة التامة لنشاطها في بعض الجوانب مقارنةً بمراجع المكتب الأول الذي قام بمرات عديدة بمراجعة هذه الأخيرة، إلا أنه لم ينقص ذلك من كفاءة المراجع حيث كانت لديه الخبرة الكافية من أجل تنفيذ عملية المراجع على أكمل وجه، ومنه نستنتج أن هذا العامل له أثر إيجابي على جودة المراجعة خاصة إذا كان المراجع المكلف بمراجعة المؤسسة ملم بالمعرفة التامة حول نشاط هذه المؤسسة وذلك لكثرة المراجعة لها.

3- كفاءة العمل الميداني

توضح بيانات الجدول السابق أن عامل كفاءة العمل الميداني كان له أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، وذلك لإتفاق المكتبين على نوع أثره بالإيجاب، ومنه نستنتج أن كفاءة العمل الميداني لفريق العمل بالمكتب من بين العوامل المؤثرة بشكل جيد على عملية المراجعة وهذا حتماً يؤدي إلى زيادة جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية وزيادة ثقة الطرف الثالث من مستخدميها أيضاً.

4- متابعة أعمال المراجعين

كانت أعمال المراجعين والأعوان داخل كل مكتب متابعة ومشرف عليها من طرف المراجع الرئيسي ودليل ذلك تم منع إغفال أي خطوة من خطوات المراجعة في المكتب الأول عن طريق تحديد إجراءات وتعليمات محددة من طرف المكتب، أما المكتب الثاني فكانت عن طريق إتباع الحيطة والحذر وكذلك عن طريق تحديد إجراءات وتعليمات محددة مسبقاً كذلك، ومن خلال بيانات الجدول أعلاه إتضح لنا أيضاً أن هذا العامل له تأثير إيجابي لكلا المكتبين على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، ومن نستنتج أن عامل متابعة أعمال المراجعين يعد أيضاً من بين العوامل المساعدة في زيادة جودة المراجعة.

المطلب الثالث: مقارنة نتائج دراسة المكتبين من حيث تأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة

بعد دراستنا للمكتبين بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة وهي الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية الوادي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، كانت النتيجة كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): تصنيف العوامل المتعلقة بالمؤسسة حسب نوع تأثيرها لكل مكتب

ع	إسم العامل	نوع الأثر بالنسبة للمكتب الأول	نوع الأثر بالنسبة للمكتب الثاني
1	**حجم المؤسسة**	إيجابي	إيجابي
2	**هيكل نظام الرقابة الداخلية**	إيجابي	إيجابي
3	**الصعوبات والتعقيدات المصاحبة لمهام المراجعة**	إيجابي	إيجابي

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات السابقة

من خلال بيانات الجدول ومن خلال دراستنا لثلاث عوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير سلبي أو إيجابي على جودة المراجع والمتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة من طرف المكتبين يتضح لنا أن هناك عاملين كان المكتبين على إتفاق على أنهما يؤثران إيجاباً على جودة المراجعة، كما نلاحظ كذلك أن عامل واحد كان له تأثير سلبي متفق عليه بين المكتبين على أنه ذو تأثير سلبي، و سنقوم بمقارنة كل عامل على النحو التالي:

1- حجم المؤسسة

بعد دراستنا للمكتبين بخصوص تأثير عامل حجم المؤسسة على جودة مراجعة الحسابات إتضح لنا ومن خلال بيانات الجدول أعلاه أن الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي رغم كبر حجمها وذلك لكثرة المهام التي تقوم بها و تعدد الدوائر والمصالح والفروع التي تنتمي إليتها على

مستوى تراب الولاية ، وكذلك بعد مراجعتها من طرف كل مكتب كان لها تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات، ومنه نستنتج أن عامل حجم المؤسسة لا يعد عامل قياس فشل عملية المراجعة ومن ثم نقص في جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، فكبر حجم المؤسسة لا يقف عائق أمام المكتب الذي يملك أعوان ذوي خبرة وكفاءة في تنفيذ عملية المراجعة بطريقة جيدة تؤدي إلى زيادة جودة هذه الأخيرة.

2- هيكل نظام الرقابة الداخلية

بعد الدراسة للمكتبين بخصوص هيكل نظام الرقابة الداخلية في الوكالة العقارية المراجعة من طرف كل مكتب، إتضح لنا أن هذه المؤسسة تطبق نظام رقابة داخلية، ومن خلال الجدول أعلاه أيضاً يتضح لنا أن كلا المكتبين إتفقا على أن هذا العامل كان له تأثير إيجابي على عملية مراجعة الحسابات للقوائم المالية، ومنه نستنتج أن وجود هيكل نظام داخلي في المؤسسة حتما يؤدي إلى تحقيق كفاءة إستخدام موارد المؤسسة المادية والبشرية بطريقة مثلى، مما ينقص كذلك من جهد مبذول أكثر من طرف المراجع المكلف بمراجعة هذه المؤسسة و تضييق نطاق الفحص والإختبارات، كل هذه العوامل قد تؤدي في نهاية المطاف إلى جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية.

3- التعقيدات والصعوبات المصاحبة لمهام المراجعة

بعد دراسة المكتبين بخصوص تأثير التعقيدات و الصعوبات المصاحبة لمهام مراجعة المؤسسة محل المراجعة ومن خلال بيانات الجدول السابق إتضح لنا انه تم الإتفاق بين المكتبين على أن هذا العامل كان له تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات، أي يعني ذلك عدم تعرض كل مكتب لتعقيدات و صعوبات عند تأدية مهام مراجعة الوكالة، حيث كانت هذه الأخيرة مساهمة في ذلك عن طريق تزويدهم بشكل جيد للمعلومات وكذلك في تطبيق مبادئ المحاسبة ، زد على ذلك تواجدها في محيط المنطقة التي يتواجد فيها المكتبين. ومنه نستنتج أن وجود تعقيدات وصعوبات تعترض المراجع عند قيامه بمراجعة المؤسسة يؤدي ذلك إلى فشل عملية المراجعة أو رداءة جودتها والعكس صحيح .

خلاصة الفصل

على ضوء الدراسات والتحاليل التطبيقية الخاصة بمعرفة وتفسير العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية بعد إجراء مقارنة بين مكتبين للمراجعة في مدينة الوادي وذلك لمراجعتهم للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين بالوادي، تبين أن عملية مراجعة الحسابات للقوائم المالية تتأثر بجملة من العوامل منها ما هو متعلق بالمكتب في حد ذاته ومرتبط بالسمعة المتداولة بين العامة على المكتب، وحجم المكتب ونشاطه، وأتعاب المراجعة، وقيود الوقت، وتخصيص الأفراد من حيث المهام، وهيكل عملية المراجعة، والإلتزام بمعايير المراجعة، وما هو متعلق بالمراجع أو فريق العمل تعكسه الإستقلالية والخبرة وكفاءة العمل الميداني ومتابعة أعمال المراجعين، وما هو متعلق بالمؤسسة محل المراجعة مرتبط بحجمها، وهيكل نظام الرقابة الداخلية بها، و الصعوبات والتعقيدات المصاحبة لمهام المراجعة.

هذه العوامل بتوليفاتها المختلفة تلعب دوراً كبيراً في التأثير الإيجابي أو السلبي على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، كما يمكن القول ان أهم العوامل التي تؤثر سلباً على جودة المراجعة كتخصيص الأفراد على المهام، وقيود الوقت، والمنافسة بين المكاتب على صعيد السعر وذلك لإتفاق المكتبين على نوع أثرها، أما باقي العوامل الأخرى فقد تم الإتفاق بين المكتبين على انها ذات تأثير إيجابي على جودة المراجعة، إلا انهما إختلفا في حجم المكتب حيث كان تأثير هذا العامل في المكتب الأول بالإيجاب بينما في المكتب الثاني كان تأثيره سلبي على جودة المراجعة.

وفي الأخير يمكن القول ان دراسة العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية تزيد في تحسين آداء الخدمة المقدمة من طرف مكاتب المراجعة للعملاء، كما تساعد مراجع الحسابات كذلك في تحقيق هذه الميزة الجوهرية للقوائم المالية.

خاتمة عامة

بعد التطرق لموضوع العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية من الناحيتين النظرية والتطبيقية، والتوصل إلى أفكار مفادها أن مراجعة الحسابات عبارة عن فحص منتظم ومستقل للقوائم المالية والسجلات والعمليات والفعالية لأي مؤسسة وتجميع الأدلة والقرائن بواسطة شخص محايد، وإبداء الرأي من خلال تقريره حول صحة هذه القوائم وذلك عن طريق معايير المراجعة يجب على هذا الأخير الإلتزام بها. كما حاولنا من خلال هذا البحث إبراز أهم عناصر تميز عملية المراجعة ألاَ وهي جودتها والتوصل إلى أفكار مفادها أن جودة مراجعة الحسابات هي قدرة المراجع الخارجي على إكتشاف الخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عليها في تقريره من أجل تحقيق إحتياجات ورغبات مستخدمي هذه القوائم، كما ان هناك جملة من العوامل قد تعترض هذه الميزة وتؤثر عليها سلباً أو إيجاباً وتتمثل في العوامل خاصة بالمكتب، وعوامل خاصة بالمراجع، وعوامل أخرى متعلقة بالمؤسسة محل المراجعة.

وعلى ضوء هذه الأفكار يمكن إختبار الفرضيات الموضوعة في بداية الموضوع كالتالي:

إختبار الفرضيات

الفرضية الأولى : والتي تنص على أن جودة مراجعة الحسابات هي قدرة إكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية من طرف المراجع الخارجي، للإستفادة منها بالنسبة للمستخدمي القوائم المالية (بنوك، المستثمرين، الجهات الحكومية ...)، وقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني وتوصلنا إلى أن جودة مراجعة الحسابات هي قدرة المراجع في إكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية وذلك بالإلتزام بمعايير المراجعة وسلوك وآداب المهنة، من أجل إعطاء معلومات دقيقة تلبي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية (البنوك، المستثمرين، إدارة المؤسسة، الجهات الحكومية ...).

الفرضية الثانية: والتي تنص على أن العوامل المتعلقة بالمكتب (الحجم، السمعة، المنافسة بين المكاتب، الإلتزام بمعايير المراجعة، ...)، والعوامل المتعلقة بالمراجع (إستقلالية، الخبرة، كفاءة العمل الميداني ...)، والعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة (حجم المؤسسة، هيكل نظام الرقابة الداخلية، التعقيدات والصعوبات لمهام المراجعة ...)، هي عوامل مؤثرة على جودة مراجعة الحسابات، وقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني، وذلك لما للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة (الحجم، السمعة، أتعاب المراجعة، تخصيص الأفراد على المهام، قيود الوقت، الإلتزام بالمعايير، المنافسة بين المكاتب، هيكل عملية المراجعة،) والعوامل المتعلقة بالمراجع (الإستقلال، الخبرة، كفاءة العمل الميداني، متابعة اعمال المساعدين)، والعوامل المتعلقة بالمؤسسة (حجمها، هيكل الرقابة الداخلية بها، التعقيدات والصعوبات المصاحبة لعملية مراجعتها)، تأثيرات على جودة مراجعة الحسابات، فمستخدمي

القوائم المالية يتوقعون من المراجع إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في قوائم المؤسسة من اجل إتخاذ قراراتهم بواسطتها.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أنه يمكن للمراجع الخارجي المساهمة في تحقيق جودة مراجعة الحسابات عن طريق إرتفاع مستوى التأهيل العلمي والعملي له، والخبرة والمعرفة التامة بنشاط المؤسسة محل المراجعة، وقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني وتوصلنا إلى أن المراجع الخارجي هو الشخص الوحيد الذي يقوم بعملية مراجعة الحسابات وإبداء رأيه المحايد في القوائم المالية، ولا يتأتى ذلك إلاَ بتمتع هذا الأخير بالإستقلالية والخبرة والكفاءة وإرتفاع مستوى التأهيل العلمي والعملي لديه، وإلمامه بالمعايير المحاسبية والمراجعة، وكذلك المعرفة التامة لنشاط العميل، كل هذه العوامل بتوليفاتها تساهم في تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

الفرضية الرابعة: من خلال دراسة وتحليل الفرضية الرابعة والتي تنص على أن عامل قيود الوقت فقط له تأثير سلبي على جودة مراجعة الحسابات في واقع مكاتب المراجعة لولاية الوادي، وبعد قيامنا بدراسة مقارنة للمكتبين محل الدراسة، تم التوصل إلى عدم صحة هذه الفرضية، بإعتبار أن تخصيص الأفراد على المهام والمنافسة بين المكاتب على صعيد السعر، وحجم المكتب الكبير من حيث عدد الأعوان غير المدربين وتنقصهم الخبرة هي كذلك أهم العوامل المؤثرة سلباً على جودة مراجعة الحسابات في واقع مكاتب المراجعة (المكتبين محل المراجعة).

نتائج الدراسة

1- إستنتجنا أن كل من عامل حجم المكتب وسمعته وشهرته من المؤثرات الهامة على جودة المراجعة، خاصة إذا كان المكتب يملك أعوان ذوي خبرة كبيرة مع إعداد دورات تدريبية لهم، كما ان تداول اسم المكتب بين العامة بسمعة حسنة يكسبه شهرة وهذا يجعله أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي الكفاءة العالية.

2- من المؤثرات سلباً على جودة مراجعة الحسابات، المنافسة بين المكاتب على صعيد السعر وتخفيض اتعاب المراجعة ، حيث أن ذلك قد يدفع بالمراجع إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على الجودة في سبيل الحفاظ على على العميل.

3- يعد كل من التأهيل العملي، والخبرة ومتابعة اعمال المساعدين عوامل متعلقة بالمراجع ذات التأثير الإيجابي على جودة المراجعة.

4- يعتبر إستقلالية المراجع نقطة إرتكاز مهنة المراجعة وذلك لإعطاء رأيه الفني المحايد على صحة وعدالة القوائم المالية وإكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بها والإفصاح عنها في تقريره، حيث ان لهذا العامل أهمية كبير في تأثيره الإيجابي على جودة المراجعة.

5- أظهرت الدراسة أن هيكل عملية المراجعة من تخطيط وتنفيذ جيد لهذه العملية داخل المكتب له تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات.

6- إستنتجنا أن كل من عامل تخصيص الأفراد على المهام وعامل قيود الوقت من المؤثرات السلبية في واقع مكاتب المراجعة لولاية الوادي، حيث أن عدم تخصيص الأفراد على المهام يجعل إختيار المراجع لتنفيذ مهمة ما عشوائياً، كما أن قيود الوقت تؤدي أحياناً بالمراجع إلى إنهاء العمل المبكر غير الكفء لإجراءات عملية المراجعة.

7- أظهرت الدراسة أن حجم المؤسسة وهيكل نظام الرقابة الداخلية بها وعدم وجود تعقيدات وصعوبات مصاحبة لعملية مراجعتها من اهم العوامل المؤثرة إيجاباً على جودة المراجعة، خاصة إذا كان هناك متانة وسلامة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مما يسهل عمل المراجع وذلك في تضييق الإختبارات.

التوصيات

على ضوء النتائج السابقة يتقدم الباحث بجملة من التوصيات المهمة التي ينبغي ذكرها وهذا للإفادة والإستفادة منها، كما تساهم في رفع وزيادة جودة مهنة مراجعة الحسابات وهي كما يلي:

1- يكتسب مكتب المراجعة سمعة حسنة وشهرة لتداول إسمه بين العامة على أنه يقدم خدمات ذات جودة، وعليه توصي الدراسة مكاتب المراجعة في جذب وإختيار مراجعي الحسابات الذين تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العملي والخبرة، كما توصي أيضاً بتكوين دورات تدريبية لأعوان المكتب، وضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.

2- نتيجة لعدم وجود أفراد متخصصين في أنشطة معينة في واقع مكاتب المراجعة، توصي الدراسة بأهمية أخذ هذا العامل بعين الإعتبار من قبل هذه المكاتب للحد من عشوائية توزيع المهام بين الأعوان في المكتب.

3- بما ان عامل قيود الوقت كان تأثيره سلبي على جودة المراجعة في واقع المكاتب، توصي الدراسة الأخذ بعين الإعتبار هذا العامل من طرف المراجع والتخطيط المسبق لعملية المراجعة وعدم قبول في أي حال من الأحوال عملية مراجعة لا يستطيع هو وأعوان مكتبه إتمامها بصورة مقبولة.

4- توصي الدراسة مكاتب المراجعة الحد من المنافسة وخاصة المنافسة السعرية، وعدم تخفيض الأتعاب محاولة جذب عملاء جدد كون أن ذلك يهدد جودة أداء مهنة مراجعة الحسابات.

5- لعامل إستقلال المراجع أهمية كبيرة كونه نقطة الإرتكاز والعمود الفقري لمهنة المراجعة، توصي الدراسة مراجعي الحسابات المحافظة على الإستقلالية التامة، ودعم هذا التوجه بقدر الإمكان من خلال وضع ضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الإستقلالية.

6- في ظل عدم وجود معايير محاسبية ومعايير مراجعة دولية، توصي الدراسة الجهات الرسمية في الجزائر تبني معايير محاسبية ومعايير مراجعة دولية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور بها، مع وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب المراجعة بإتباع نظام خاص بالجودة.

آفاق الدراسة

بعد دراستنا لموضوعنا وهو " العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوام المالية" ، ومحاولة الإلمام بكل جوانبه، وكذلك بعد إسقاط الجانب النظري في الواقع العملي لمكاتب المراجعة محل الدراسة، لكن كغيره من الأعمال البحثية، ويبقى المجال مفتوح لدراستنا وذلك لتوسع وتعدد الجوانب التي تتعلق بالمرضوع، ونقترح بعض الدراسات المستقبلية:

- مدى مساهمة الإلتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك لمراجع الحسابات في تحقيق جودة المراجعة.
- أثر الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي على جودة المراجعة.
- العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي.
- مدى مساهمة تخصيص الأفراد على المهام في مكتب المراجعة في زيادة جودة مراجعة الحسابات.
- دور المراجعة الخارجية في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.
- أثر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على جودة المراجعة الخارجية.

قائمة المراجع

1- الكتب

أ- الكتب باللغة العربية

1- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1 ، 2000.

2- أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة- المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا للمعايير الدولية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

3- إدريس عبد السلام الشتوي، " **المراجعة والمعايير والإجراءات** " دار النهضة ، بيروت، 1996.

4- السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية – المعايير والقواعد-** ، دار الكتاب الحديث ، القاهرة ، مصر ، 2008.

5- أمين السيد أحمد لطفي ، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر ، ط1، 2009.

6- حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة** ، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر ، ط 1 ، 2007.

7- حيدر محمد على بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1 ، 2007.

8- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

9- عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان ، **أسس المراجعة** ، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004.

10- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،**أصول المراجعة** ، الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر، 2000.

11- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2000.

12- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة – الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2004.

13- عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبية العربية والدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

14- عبد الوهاب نصر علي وآخرون، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحسابات الإكترونية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

15- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية**- دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1 ، 2006.

16- كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، **أصول المراجعة**، 2003.
17- محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، ط3، 2006.
18- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
19- محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 1998.
20- محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
21- محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004-2005.
22- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 1990.
23- يحي محمد أبو طالب، **نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

ب- باللغة الأجنبية

1- D.V. Alexandre , **Les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne**, studion mag net , Saint Denis , France , 2003

2- الرسائل الجامعية

1- إبراهيم حسين أبو جراد، **علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2011.
2- أم الخير نعيمي ، **أثر المراجعة المالية على كفاءة السوق المالي (دراسة حالة)**، مذكرة ماستر ، غير منشورة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر، 2011/2010.
3- آمال بن يخلف ، **المراجعة الخارجية في الجزائر(دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002
4- أمير جمال القيق، " **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة** " مذكرة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2012

5- امينة خوني، **مدى التزام المؤسسات الإقتصادية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي ISA/IFRS- دراسة حالة**- مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر، 2011/2010.

6- سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2012.

7- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية(دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.

8- عبد السلام عبد الله سعد ، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية – دراسة حالة شركة KPKG** ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم التجارة، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

9- محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 – دراسة حالة-**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

3- دساتير، مراسيم وقوانين:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديقراطية الشعبية، **المتضمنة القانون 10-01 الخاص بمهن الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد** ، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.

2- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر، سنة 1975 المتضمن القانون التجاري**، المعدل والمتمم، سنة 2007.

4- المجلات والمقالات:

1- باللغة العربية

1- جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد06 جامعة بسكرة، الجزائر، 2009.

2- محمد علي جبران ، " **العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجعين القانونيين في اليمن**" ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، الرياض ، 2010.

3- الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن ، ج 1، ط 2010.

1- HAMMINT ALLAL, **le Control Interneet L'élaboration du Bilan Comptable**, OPU 1993.

2- Linda Elizabeth DeAngelo, " **Auditor Size And Audit Qaulity** " , Journal Of Accounting and Econimics, University Of Pennsylnania, USA, 1981.

3- Riadh Manita, **The quality of audite process: proposal of scaling maeasure**, rouen business school, Mon-Saint-Aignan Cedex, France, 2008.

4- Palmrose, Z. (1988). **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review. Vol.64, No.1, PP: 55-73.

ه- المواقع الإلكترونية

1- www.ifac.org. - الإتحاد الدولي للمحاسبين

2- http://www.socpa.org.sa/Home/Quality-Control/Quality-Control-Standards. - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونية (SOCPA)

الملاحق

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

الوادي في :.....

السيد الرئيس و السادة

أعضاء الجمعية العامة للوكالة والولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي

في إطار مهامنا كمحافظ حسابات للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للمؤسسة المتعلقة بالفترة من 2010/01/01 إلى 2010/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول الحسابات النتائج و الوثائق الشاملة الأخرى الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة للمراجعة، و وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

كل الأخطاء و النقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية و المالية سيتم تداركها و تصحيحها خلال السنة القادمة.

و طبقا لاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات قمنا بما يلي :

-التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2009/12/31؛

-مقاربة مراكز الحسابات في الميزانية و جدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛

-التقارب بين الأرصدة المحاسبية و الدفاتر و الوثائق المحاسبية الأخرى.

من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض الملاحظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي :

-حساب الزبائن يلاحظ إرتفاع في الرصيد مقارنة بسنة 2009 (غياب تحليل لهذا الحساب).

و نظرا للاجتهادات التي قمت بها و وفقا لتوصيات المهنة بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي، شرعية و ذات مصداقية كما أنها تعطى صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط المغلق في **2010/12/31** و المطابق للمبادئ المحاسبية و النظام المحاسبي المالي.

محافظ الحسابات للمكتب الأول

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

الوادي في :.....

السيد الرئيس و السادة

أعضاء الجمعية العامة للوكالة والولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي

في إطار المهمة الموكلة كمحافظ حسابات للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للمؤسسة المتعلقة بالفترة من 2011/01/01 إلى 2011/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول الحسابات النتائج و الوثائق الشاملة الأخرى الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة للمراجعة، و وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

طبقا لاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات قمنا بما يلي :

- التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2010/12/31؛
- مقاربة مراكز الحسابات في الميزانية و جدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛
- التقارب بين الأرصدة المحاسبية و الدفاتر و الوثائق المحاسبية الأخرى.

و نظرا للاجتهادات التي قمت بها و وفقا لتوصيات المهنة بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين لولاية الوادي، شرعية و ذات مصداقية كما أنها تعطى صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط المغلق في **2011/12/31** و المطابق للمبادئ المحاسبية و النظام المحاسبي المالي.

محافظ الحسابات للمكتب الثاني